

Friedrich, Peter; Kaltschütz, Anita; Nam, Chang Woon; Parsche, Rüdiger; Wellisch, Dietmar

Research Report

Die Besteuerung gemeinnütziger Organisationen im internationalen Vergleich: Forschungsvorhaben des Bundesministeriums der Finanzen

ifo Forschungsberichte, No. 24

Provided in Cooperation with:

Ifo Institute – Leibniz Institute for Economic Research at the University of Munich

Suggested Citation: Friedrich, Peter; Kaltschütz, Anita; Nam, Chang Woon; Parsche, Rüdiger; Wellisch, Dietmar (2005) : Die Besteuerung gemeinnütziger Organisationen im internationalen Vergleich: Forschungsvorhaben des Bundesministeriums der Finanzen, ifo Forschungsberichte, No. 24, ISBN 3-88512-439-4, ifo Institut für Wirtschaftsforschung an der Universität München, München

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/167388>

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.



24

ifo Forschungsberichte

Die Besteuerung gemeinnütziger Organisationen im internationalen Vergleich

Forschungsvorhaben des
Bundesministeriums der Finanzen

von

Peter Friedrich
Anita Kaltschütz
Chang Woon Nam
Rüdiger Parsche
Dietmar Wellisch

Die Besteuerung gemeinnütziger Organisationen im internationalen Vergleich

Forschungsvorhaben des
Bundesministeriums der Finanzen

von

Peter Friedrich
Anita Kaltschütz
Chang Woon Nam
Rüdiger Parsche
Dietmar Wellisch

München, Juni 2005

 Institut für
Wirtschaftsforschung
an der Universität München

Bereich: Öffentlicher Sektor

Bibliografische Information Der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation
in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische
Daten sind im Internet über
<http://dnb.ddb.de>
abrufbar

ISBN 3-88512-439-4

Alle Rechte, insbesondere das der Übersetzung in fremde Sprachen, vorbehalten.
Ohne ausdrückliche Genehmigung des Verlags ist es auch nicht gestattet, dieses
Buch oder Teile daraus auf photomechanischem Wege (Photokopie, Mikrokopie)
oder auf andere Art zu vervielfältigen.

© by ifo Institut für Wirtschaftsforschung, München 2005

Druck: ifo Institut für Wirtschaftsforschung, München

ifo Institut für Wirtschaftsforschung im Internet:
<http://www.ifo.de>

Inhalt

Verzeichnis der Tabellen	IV
Verzeichnis der Übersichten	V
A. Problemstellung	1
B. Untersuchung wichtiger Aspekte im Zusammenhang mit gemeinnützigen Organisationen	3
1. Vergleichende Beschreibung der Länder	3
1.1 Formen, Arten und Anerkennungsprinzipien von gemeinnützigen Organisationen	3
1.2 Abgrenzung zu Stiftungen, Trusts und steuerbefreiten Körperschaften	5
1.3 Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe/Zweckbetriebe	6
1.4 Besteuerung der laufenden Erträge	7
1.5 Spenden und Mitgliedsbeiträge	10
1.6 Erbschaft- und Schenkungsteuer	13
1.7 Umsatzsteuerlich relevante Regelungen	15
1.8 Haftungsfragen	16
1.9 Administration	16
1.10 Quantitative Angaben	17
2. Tabellenübersicht	18
C. Zusammenfassung	60

D. Länderberichte	70
1. Belgien	70
2. Dänemark	81
3. Deutschland	88
4. Estland	106
5. Finnland	119
6. Frankreich	127
7. Griechenland	148
8. Irland	154
9. Italien	163
10. Japan	179
11. Lettland	186
12. Litauen	194
13. Luxemburg	207
14. Malta	215
15. Niederlande	219
16. Österreich	231
17. Polen	250
18. Portugal	264
19. Schweden	272
20. Slowakei	281
21. Slowenien	287
22. Spanien	291
23. Tschechische Republik	300

III

24. Ungarn	314
25. USA	330
26. Vereinigtes Königreich	340
27. Zypern	356
Literatur	362
Ansprechpartner	375

Verzeichnis der Tabellen

1.1	Angaben über die Höhe von Spenden im Jahr 1995 (in €, nach Bereichen)	80
4.1	Eingetragene Vereine und Stiftungen in Estland	118
8.1	Freibeträge bei Erbschaften oder Schenkungen (in £)	159
9.1	Non-Profit-Sektor in Italien in Zahlen	178
12.1	Anzahl an Non-Profit-Organisationen nach der Rechtsform von 2000 bis 2003	206
20.1	Registrierte gemeinnützige Organisationen in der Slowakei	286
21.1	Klassifizierung der gemeinnützigen Vereine nach Typen für das Jahr 1997	290
23.1	Entwicklung der Non-Profit-Organisationen in den Jahren 1997 bis 2003	313
24.1	Non-Profit-Organisationen in Ungarn	328
24.2	Zahl der Non-Profit-Organisationen	328
25.1	Freibeträge bei Schenkungen und Erbschaften (in \$)	337
26.1	Grenzen der Gegenleistung	349

Verzeichnis der Übersichten

4.1	Allgemeine Charakteristika des eingetragenen Vereins und der Stiftung in Estland	107
9.1	Steuerbegünstigungen	171

A. Problemstellung

Das bürgerschaftliche Engagement in Deutschland, d. h. politische, soziale, kulturelle und gesellige Aktivitäten der Bevölkerung, soll stärker gefördert werden. In diesem Zusammenhang ist auch daran gedacht, die steuerlichen Regelungen so zu gestalten, dass das Engagement der Bevölkerung zunimmt oder weniger stark behindert wird.

In der vorliegenden Studie "Die Besteuerung gemeinnütziger Organisationen im internationalen Vergleich" wird in einem internationalen Vergleich dargelegt, wie die Besteuerung der gemeinnützigen Organisationen in den anderen EU-Ländern sowie Japan und den USA geregelt ist. Insbesondere werden in diesem Zusammenhang die jeweiligen Ertrag-, Umsatz-, Erbschaft- und Schenkungsteuervorschriften dokumentiert und vergleichend dargestellt. Auf der Basis der ausgeführten Vorschriften lassen sich unter Umständen positive Anregungen für die Umgestaltung der steuerlichen Regelungen hierzulande finden, die zu einer Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements führt und die Leistungsfähigkeit der entsprechenden Organisationen fördert.

Zur Durchführung der von der Länderzahl, aber auch von der Breite und Tiefe der sachlichen Fragestellung her gesehen sehr umfangreichen Untersuchung wurde in einem ersten Schritt auf das CESifo-Netzwerk zurückgegriffen. In diesem Netzwerk sind nicht nur nationale und europäische Wissenschaftler vertreten, sondern auch Wissenschaftler aus Amerika und dem asiatischen Raum. Durch die Unterstützung dieser Wissenschaftler, sei es durch eigene Mitarbeit oder durch die Vermittlung von weiteren Experten, konnten wesentliche Erkenntnisse über die gesetzlichen Vorschriften zur Gründung, Durchführung, Haftung und Verwaltung sowie die steuerliche Behandlung der gemeinnützigen Organisationen und hier speziell der Vereine, sofern diese Rechtsform vorhanden ist, gewonnen werden. Darüber hinaus wurden direkte Kontakte zu Behörden aufgenommen, um mit den zugehörigen Experten spezielle Fragen diskutieren zu können. Zusätzlich wurden Literaturrecherchen in sonstigen adäquaten Veröffentlichungen zu dieser Thematik betrieben und das Internet genutzt.

Teil B der Untersuchung enthält eine synoptische Darstellung der einzelnen Länderberichte. Hier sind die relevanten Untersuchungsergebnisse für die ver-

schiedenen institutionellen und rechtlichen Regelungen kurz zusammengefasst dargelegt. Außerdem sind für die einzelnen Länder Übersichten gebildet worden. Es lässt sich bereits hier deutlich erkennen, dass die unterschiedlichen Rechtssysteme in Europa auch die Regelungen für die gemeinnützigen Vereine stark geprägt haben. Z. B. zeigt sich in Ländern wie Frankreich und Belgien eine andere Ausprägung als in Deutschland und Österreich oder den angelsächsisch beeinflussten Staaten. In den neuen EU-Mitgliedsländern sind die speziellen Vorschriften noch vom Übergang beeinflusst.

An Teil C, die Zusammenfassung, schließen sich in Teil D die ausführlichen Länderberichte an. Diese Länderausarbeitungen sind je nach den gewonnenen Informationen unterschiedlich detailliert ausgefallen. Dabei sind verschiedene Staaten wie Deutschland, Frankreich, die Niederlande, Österreich, Polen und das Vereinigte Königreich relativ ausführlich dargestellt worden. Für einige Staaten konnten allerdings Teilaspekte nicht oder nur notdürftig beantwortet werden.

Das ifo Institut möchte sich an dieser Stelle sehr herzlich bei allen bedanken, die nicht nur durch das Bereitstellen wichtiger Gesetzesunterlagen, Untersuchungen und Statistiken, sondern auch durch Gespräche und Hinweise diese Arbeit ermöglicht haben. Unser Dank gilt vor allem den Ansprechpartnern in den ausgewählten EU-Partnerländern (vgl. S. 375ff). Im Besonderen möchten wir uns beim Auftraggeber für die gute Zusammenarbeit bedanken.

B. Untersuchung wichtiger Aspekte im Zusammenhang mit gemeinnützigen Organisationen

1. Vergleichende Beschreibung der Länder

Der folgende Überblick zeigt die untersuchten institutionellen und steuerlichen Regelungen (bis 2004 berücksichtigt), die für gemeinnützige Organisationen/Vereine in den einzelnen Mitgliedstaaten relevant sind.

1.1 Formen, Arten und Anerkennungsprinzipien

Bei den Formen, Arten und Anerkennungsprinzipien von gemeinnützigen Organisationen¹, d. h. hier im engeren Sinne von gemeinnützigen Vereinen, lassen sich weitgehende Übereinstimmungen erkennen. In allen EU-Ländern ist es für die Angehörigen der Mitgliedstaaten möglich, solche Organisationen zu gründen. Einfach ausgedrückt stellen die gemeinnützigen Vereine eine Gemeinschaft von Personen dar, die bestimmte gemeinsame Zwecke verfolgen.

Dabei wird aber eine gewisse formale und institutionelle Form gefordert. Vereine können rechtsfähig oder nicht rechtsfähig sein, wobei in allen Rechtssystemen beide Formen anzutreffen sind. Es ist davon auszugehen, dass der größere Teil der Vereine nicht rechtsfähig ist, also keine Rechtspersönlichkeit besitzt. Eine fehlende Rechtsfähigkeit bringt einige Nachteile mit sich wie die Haftung der Vorstandsmitglieder (vgl. hierzu den Abschnitt über die Haftung).

Häufig sind juristische Personen zu finden, die durch einen notariellen Akt gegründet werden. In der Regel muss die Satzung und oft das Mitgliederverzeichnis (vollständig oder auszugsweise) entweder bei einem Gericht oder beim zuständigen Ministerium bzw. bei der zuständigen regionalen oder kommunalen Behörde hinterlegt werden. Der Erwerb der Rechtspersönlichkeit hat jedoch nicht immer ein gleich hohes Maß an Rechtsfähigkeit zur Folge. In manchen Staaten, so auch in Deutschland, ist die Rechtsfähigkeit praktisch unbegrenzt,

¹ Im Weiteren wird der Begriff Verein benutzt, auch wenn in einigen Ländern Vereine in der in Deutschland üblichen Abgrenzung nicht vorgefunden werden. Auf bedeutsame Fälle wird unten weiter eingegangen.

solange die betreffende Körperschaft im Rahmen ihrer Satzung handelt. In anderen Staaten hingegen kann die Rechtsfähigkeit stark eingeschränkt sein. So ist es z. B. in Belgien, aber auch in Italien Vereinen nicht ohne weiteres erlaubt, Erbschaften oder Schenkungen anzunehmen. Entweder bedarf es einer ausdrücklichen Genehmigung der zuständigen staatlichen Stelle (Belgien) oder der Verein muss anerkannt sein (Italien), damit er Schenkungen oder Zuwendungen erhalten bzw. Grundvermögen besitzen darf.

Alle gesetzlichen Vorschriften zur Gründung betonen die Gemeinnützigkeit des Vereins. In der Satzung muss darauf extra hingewiesen werden. Die Tätigkeit darf nicht auf Gewinn ausgerichtet sein, insbesondere nicht zu Gunsten ihrer Führungskräfte oder Mitglieder. Das beinhaltet auch, dass die Tätigkeit von Vorständen nicht mit persönlichen Vorteilen verbunden sein darf.

Die Tätigkeit dieser Vereine oder Organisationen muss unabhängig von staatlichen Genehmigungen ablaufen. Auch müssen die Aktivitäten offen gegenüber der Gesellschaft sein. Sie dürfen sich nicht auf einen bestimmten Personenkreis beschränken. Diskriminierungen sind verboten. Bei der Auflösung des gemeinnützigen Vereins muss das Vermögen generell dem gemeinnützigen Zweck zu Gute kommen

Die Bedingungen hinsichtlich der Gründungsmitglieder sind dagegen eher unterschiedlich festgelegt. Sie reichen von mindestens zwei Gründungsmitgliedern (z. B. Österreich) bis zu 20 (z. B. in Frankreich bei anerkannten gemeinnützigen Vereinen sowie in Griechenland). Auch in Bezug auf die Staatsangehörigkeit differieren die Vorschriften. So sieht die Mehrheit der untersuchten Staaten keine speziellen Vorschriften hinsichtlich der Nationalität der Gründungsmitglieder oder der Mitglieder schlechthin vor (so z. B. Deutschland, Dänemark, Frankreich, Finnland, Griechenland, Luxemburg, die Niederlande und Zypern). Hingegen gibt es in anderen EU-Mitgliedsländern noch gewisse Einschränkungen in Bezug auf die Nationalität der Mitglieder. Dabei verlangt Belgien, dass 3/5 der Mitglieder die belgische Staatsangehörigkeit haben oder in Belgien ansässig sein müssen. Irland sieht Einschränkung im Kreis der Geschäftsführung vor. Es müssen mindestens drei Personen der Geschäftsführung die irische Nationalität haben. Schweden schreibt vor, dass die Gründungsmitglieder schwedischer Nationalität sein müssen.

Unter dem Aspekt der steuerlichen Förderung ist auch die Abgrenzung der Gemeinnützigkeit wichtig. Hier gibt es Länder mit relativ weit gefassten Vorstellungen hinsichtlich der Gemeinnützigkeit wie z. B. Deutschland. Dazu zählen aber auch Finnland, Griechenland, Irland, Japan, Luxemburg, Österreich, Polen, Slowenien, Spanien, Tschechien, Ungarn, das Vereinigte Königreich und die USA, um einige zu nennen. In der Regel sind dann steuerliche Begünstigungen auf die gemeinnützigen Vereine im Allgemeinen anzuwenden. Natürlich kann auch in einem solchen Fall immer noch ein engerer Kreis von besonders begünstigten Vereinen anzutreffen sein (siehe z. B. Deutschland).

In manchen Staaten müssen die gemeinnützigen Organisationen vorweg ein besonderes Anerkennungsverfahren bzw. eine staatliche Registrierung in einer besonderen Liste z. B. beim Finanzministerium durchlaufen, um steuerliche Vergünstigungen zu erhalten. Auch ausländische Organisationen, die sich haben registrieren lassen, genießen dann in Ländern wie Belgien, Dänemark, Estland, Frankreich, Italien, Lettland, Malta, den Niederlanden und Zypern die gleichen steuerlichen Vergünstigungen wie inländische Vereine.

Die meisten Vereine dürften lediglich im regionalen Bereich aktiv sein; es gibt aber auch große und international tätige Vereine.

1.2 Abgrenzung zu Stiftungen, Trusts und sonstigen steuerbefreiten Körperschaften

Die Abgrenzung zu Stiftungen, Trusts und sonstigen steuerbefreiten Körperschaften ist in der Regel dadurch gegeben, dass bei den gemeinnützigen Vereinen die Mitgliedschaft der Personen im Vordergrund steht. Bei Stiftungen hingegen gibt es keine Mitglieder. Stiftungen sind Rechtssubjekte, denen Vermögen untersteht. Es dominiert die Bedeutung des Vermögens. Dieses ist in der Regel in Form einer Vermögenszuwendung, manchmal auch als ständig gebundene Einkommensquelle für dem Gemeinwohl dienende Zwecke festgelegt worden. Die große Bedeutung des Vermögens lässt sich schon daran erkennen, dass in der Regel bei der Gründung der Stiftung überprüft wird, ob das Vermögen zur Erreichung der Stiftungsziele genügt. Damit ist von vornherein staatlicherseits eine gewisse Kontrolle gegeben. Ansonsten sind Stiftungen völlig unabhängig von staatlichen Stellen. Sie werden von eigenständigen Vorständen bzw. Treuhändern geführt. Zwischen den untersuchten Staaten lassen

sich auch bei der Stellung und Ausgestaltung der Stiftungen gewisse Differenzen feststellen. So bestehen in Finnland z. B. keine Unterschiede zwischen gemeinnützigen Vereinen und Stiftungen. Trusts und steuerbefreite Körperschaften sind in Finnland nicht vorhanden.

1.3 Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe bzw. Zweckbetriebe

Weitgehende Einheitlichkeit besteht wieder bei der Frage der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe bzw. Zweckbetriebe. In diesem Zusammenhang ist es von erheblicher Relevanz, inwieweit es Vereinen gestattet ist, ohne Verlust von Steuervergünstigungen einer wirtschaftlichen Tätigkeit nachzugehen, also einen "wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb" zu unterhalten (Tätigkeiten, durch die nachhaltig Einnahmen erzielt werden sollen).

In der Regel darf ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unter den Voraussetzungen betrieben werden, dass dies in der Satzung vorgesehen und als wirtschaftlich unbedeutend zu betrachten ist. Zugleich muss diese Tätigkeit dem Vereinszweck untergeordnet, d. h. direkt an die Zielsetzungen des Vereins gebunden sein und darf nicht lediglich dazu dienen, die allgemeine Finanzlage der Organisation zu verbessern. Weiterhin ist zu beachten, dass keine Gewinne ausgeschüttet werden, sondern jeglicher Überschuss aus einer wirtschaftlichen Tätigkeit für die Verwirklichung der Vereinsziele eingesetzt wird. Auch sind die allgemein geltenden Wettbewerbsregeln unter Berücksichtigung der Besonderheiten des Sektors zu beachten.

In allen Ländern werden "Zweckbetriebe" akzeptiert, ohne dass die Steuerfreiheit im eigentlichen gemeinnützigen Bereich verloren geht. "Zweckbetriebe" liegen vor, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb dazu dient, die gemeinnützigen Zwecke des Vereins zu verwirklichen und diese nur durch einen solchen Betrieb erreicht werden können. Im Rahmen der Umsatzsteuer ist dann häufig für die Lieferung von Gütern und Dienstleistungen eine Sonderregelung vorgesehen, wie z. B. ein reduzierter Umsatzsteuersatz. Es kann aber auch zu regulärer Besteuerung kommen wie in Japan oder Slowenien. In Japan sind indes gemeinnützige Vereine mit ihrer eigentlichen Haupttätigkeit auch nicht von der Umsatzsteuer befreit. Im Bereich der Ertragsteuern kann es bei Nebentätigkeiten ebenfalls zu Sonderbesteuerungen kommen (z. B. Spanien: Sonder-satz von 10 % bei der Körperschaftsteuer).

Allerdings darf diese Nebentätigkeit nicht zur Haupttätigkeit des Vereins werden, so dass in diesem Zusammenhang in der Regel gewisse Grenzen für den Umsatz oder den Gewinn zu beachten sind. Diese können bestimmte Umsatzgrenzen sein wie z. B. in Deutschland (30.678 € einschließlich Umsatzsteuer im Jahr) und Frankreich (60.000 € ohne Mehrwertsteuer im Kalenderjahr).

Zusätzlich sind die allgemeinen Wettbewerbsregeln zu beachten, wobei die Besonderheiten des Sektors zu berücksichtigen sind. Werden die Grenzen überschritten, gilt der gesamte Betrieb als Geschäftsbetrieb. Wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb den Hauptzweck darstellt, muss der Gewinn wie bei einem gewerblichen Unternehmen versteuert werden. Eine Ausgliederung des Geschäftsbetriebs ist im Allgemeinen möglich. Allerdings greift hier dann auch die normale Besteuerung. In manchen Staaten gibt es keine festen Vorschriften für den Übergang vom Zweckbetrieb zum Geschäftsbetrieb (z. B. Polen). Es kann dann den Gerichten obliegen, im Einzelfall zu entscheiden, wobei die jeweiligen Umstände mit einbezogen werden müssen (z. B. Luxemburg).

1.4 Besteuerung der laufenden Erträge

Körperschaftsteuer

Die hier untersuchten Staaten gewähren den gemeinnützigen Vereinen ganz allgemein gewisse Vergünstigungen bei der Besteuerung der laufenden Erträge. So werden die Einnahmen aus der Zwecktätigkeit grundsätzlich von den Steuern befreit, die in der Regel von den erwerbswirtschaftlich ausgerichteten Gesellschaften und juristischen Personen zu entrichten sind.

Es kann aber auch der Fall sein, dass lediglich die als besonders gemeinnützig eingestuft und in einem besonderen Register geführten Vereine steuerlich begünstigt sind. Dabei kann die Anerkennung gesetzlich aufgrund bestimmter Zwecke wie sozialer, kultureller oder gesundheitlicher Art durchgeführt oder individuell von den zuständigen Behörden nach Prüfung der Vereinssatzung vorgenommen werden. Zudem unterliegen diese begünstigten Vereine dann in der Regel strengen Verwaltungs- und Abrechnungsanforderungen. Sowohl die allgemeine Anerkennung als auch die besondere Einstufung kann bei Verstößen gegen die Satzungszwecke oder gewisse Grenzen bei einer nachhaltigen Einnahmenerzielung entzogen werden, was eine normale Besteuerung zur Folge hat. Dabei kann der gemeinnützige Verein zum einen den steuerbegünstig-

ten Status vollständig verlieren. Zum anderen kann die Begünstigung auch nur im erwerbsmäßig ausgerichteten Teil entfallen.

Bei der Besteuerung der laufenden Erträge ist in der Regel (juristische Person) die Körperschaftsteuer relevant. Die gemeinnützigen Vereine sind im Allgemeinen im Rahmen ihrer eigentlichen Zwecktätigkeit von dieser Steuer befreit. Dies ist grundsätzlich in den Staaten der Fall, die auch die Gemeinnützigkeit sehr weit gefasst haben (siehe Deutschland, aber auch Dänemark, Estland, Finnland, Griechenland).

Manche Länder wie z. B. Frankreich, Belgien, Portugal, Zypern und andere Länder mit einer Liste für spezielle Vereine sehen lediglich die besonders anerkannten oder in einer Liste extra registrierten gemeinnützigen Vereine als steuerlich begünstigt an. Es gibt aber auch Länder, in denen die gemeinnützigen Vereine grundsätzlich steuerpflichtig sind, sich aber befreien lassen können (z. B. Finnland). In Belgien besteht eine Sonderregelung in der Art, dass zwar die normale Körperschaftsteuer nicht zum Tragen kommt, aber die besondere Steuer für juristische Personen entrichtet werden muss. Diese wird nur auf Immobilien- und Kapitalerträge erhoben.

Sofern daneben eine erwerbswirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt wird, kann diese zwar innerhalb gewisser Grenzen noch befreit sein (z. B. Deutschland, Frankreich), sie ist aber grundsätzlich steuerpflichtig. Dabei können Satzermäßigungen zur Anwendung kommen.

Neben der allgemeinen gewerblichen Tätigkeit können in diesem Zusammenhang die Erträge aus Vermietung und Verpachtung sowie aus Kapital und Veräußerungsgewinne eine besondere Rolle spielen. Die Regelungen sind in diesem Bereich sehr unterschiedlich.

In vielen Staaten sind diese Erträge wie in Deutschland steuerfrei, so z. B. in Griechenland, Irland, Japan, Luxemburg, Österreich, Polen (bei spezieller Verwendung), Schweden, Tschechien und im Vereinigten Königreich. Dagegen sind diese Erträge in anderen Ländern wie z. B. in Frankreich (lediglich Erträge aus französischen Aktien sind steuerfrei), Italien, aber auch Litauen steuerpflichtig.

In manchen Ländern können je nach Ertragsart differenzierte Vorschriften zur Anwendung kommen. So unterliegen in Belgien Immobilien- und Kapitalerträge der Sondersteuer für juristische Personen, Veräußerungen bleiben steuerfrei. Finnland sieht grundsätzlich eine Steuerfreiheit für Erträge aus Immobilien vor, wenn diese für den gemeinnützigen Zweck verwendet werden, ansonsten kommt ein ermäßigter Satz zur Anwendung. In Ungarn sind Kapitalerträge steuerfrei, Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung unterliegen aber der Besteuerung. Zypern besteuert Veräußerungsgewinne.

Gewerbsteuer

In einigen der untersuchten Staaten gibt es neben der Körperschaftsteuer noch die Gewerbesteuer. Diese steht grundsätzlich den Gemeinden zu. Sofern die gemeinnützigen Vereine bei der Körperschaftsteuer eine Begünstigung erfahren, gilt diese Regelung auch im Rahmen der Gewerbesteuer. Dies trifft für Deutschland zu, aber auch für Frankreich, Luxemburg, Österreich (Kommunalsteuer) und Ungarn. In Italien können die Regionen bzw. die autonome Provinz Bozen und Trient sowie die Gemeinden die gemeinnützigen Vereine von dieser Steuer befreien.

Exkurs

Einkommensteuerliche Regelungen zur Förderung gemeinnütziger Tätigkeit

Im Zusammenhang mit der Förderung der gemeinnützigen Tätigkeit, kann auch daran gedacht werden, spezielle Tätigkeiten von Dritten bei den gemeinnützigen Vereinen steuerlich zu begünstigen. In Deutschland existiert z. B. die so genannte "Übungsleiterpauschale" in Höhe von 1.848 €. Steuerfrei bleiben bis zu dieser Höhe Einnahmen aus nebenberuflicher Tätigkeit als Übungsleiter, Erzieher, Betreuer, aus nebenberuflichen künstlerischen Tätigkeiten, aber auch aus der nebenberuflichen Pflege, wenn diese Tätigkeit der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlichen Zwecken dient.

In Frankreich werden bei ehrenamtlichen Tätigkeiten für anerkannte bzw. in besonderen Bereichen aktive Vereine angefallene Spesen dergestalt begünstigt, dass die Kosten für den Kauf von Gütern oder Dienstleistungen zu Gunsten des Vereins bzw. Fahrten mit dem eigenen Pkw für den Verein steuerlich be-

rücksichtigt werden können. So werden z. B. für die Nutzung des eigenen Pkw für den Verein pro Kilometer 0,26 € angesetzt. Auch in den Niederlanden sind die Autokosten zu berücksichtigen (0,18 € pro km), die im Zusammenhang mit der ehrenamtlichen Tätigkeit angefallen sind. Österreich sieht ebenfalls eine Pauschalierung der Fahrtkosten sowie des Verpflegungsaufwands vor.

1.5 Spenden und Mitgliedsbeiträge

Alle untersuchten Staaten fördern die gemeinnützige Tätigkeit, indem sie in gewissem Umfang Steuervergünstigungen für Spenden an Vereine gewähren. Dabei können diese Vergünstigungen auf der Geberseite Privatpersonen oder Unternehmen betreffen. Die begünstigten Spendenbeträge können bis zu gewissen absoluten Höchstbeträgen gehen. Sie können aber auch als bestimmte Prozentsätze des Einkommens (z. B. brutto oder nach Steuern gesehen) ausgedrückt sein. Es können freilich auch Mindestbeträge vorgeschrieben werden. Für Unternehmen sind die Regeln ähnlich, wobei dann neben absoluten Beträgen häufig der Gewinn (vor oder nach Steuer) als Bezugsgröße dient. Manchmal wird aber auch der Umsatz als Bemessungsgrundlage für die Höchstsumme der Zuwendungen genommen.

Betrachtet man die möglichen **Steuerermäßigungen für Spender**, so zeigt sich, dass die Regelungen in den einzelnen Staaten stark differieren. Die Mehrheit der untersuchten Staaten gewährt für Spenden an gemeinnützige Vereine steuerliche Vergünstigungen. Dabei räumt eine Gruppe von Mitgliedstaaten den Gebern von Spenden an gemeinnützige Vereine im Sinne einer weit gefassten Definition Steuerermäßigungen ein. Hierzu zählen Staaten wie z. B. Deutschland, Griechenland, Italien, Japan, Litauen, Luxemburg, Österreich, Polen, Tschechien, Ungarn, Vereinigtes Königreich und die USA.

Andere Staaten sehen Steuervergünstigungen nur für Spenden an Vereine vor, die in bestimmten Bereichen des Gemeinwohls tätig sind oder die einen gewissen Sonderstatus inne haben, in dem Sinne, dass sie besonders anerkannt und /oder registriert sind. Hierunter fallen Staaten wie z. B. Belgien, Dänemark, Estland, Frankreich, Lettland, Malta, Niederlande, Portugal, Spanien und Zypern.

Manche Staaten wie Finnland lassen bei Spenden von natürlichen Personen keine steuerliche Begünstigung zu; nur juristische Personen können in Finnland Spenden steuerlich anerkannt bekommen. Auch in Irland kommt eine ähnliche Regelung zur Anwendung. Der irische Spender als Privatperson kann lediglich aus versteuertem Einkommen spenden, die Charity kann aber die entrichtete Einkommensteuer vom Staat zurück fordern. Hingegen kann bei der Spende einer juristischen Person direkt eine Vergünstigung in Höhe der auf die Spende entfallenden Körperschaftsteuer geltend gemacht werden. Schweden lässt ganz generell beim Spender keine Begünstigung zu.

Besonders restriktiv sind im Allgemeinen die steuerlichen Vorschriften für **ausländische gemeinnützige Vereine** gestaltet. Wenn diese in einem bestimmten Mitgliedstaaten den erforderlichen Status für die Steuerbegünstigung bzw. die Registrierung in einer Liste für anerkannte Vereine nicht erhalten haben, dann bekommen sie in der Regel auch keine steuerlichen Vergünstigungen in dem Sinne, dass Spenden an sie bei den Spendern steuerlich berücksichtigungsfähig sind. Hierzu zählen Staaten wie z. B. Italien, Litauen, Niederlande.

Lediglich Österreich sieht für gemeinnützige Vereine aus anderen EU-Ländern den gleichen Status wie im Inland vor, auch wenn diese Vereine ihren Sitz nicht im Inland haben. In den USA kommen zwar generell ebenfalls nur inländische gemeinnützige Organisationen in den Genuss, dass Spenden an sie steuerlich absetzbar sind. Da aber mit Kanada, Mexiko und Israel Steuerabkommen bestehen, können Spenden an gemeinnützige Organisationen mit Sitz in diesen Ländern ebenfalls steuerlich berücksichtigungsfähig sein.

Die deutsche Regelung ist bezug auf direkte Spenden an gemeinnützige Vereine mit Sitz im Ausland zwar ebenfalls restriktiv ausgelegt wie die steuerlichen Vorschriften bei einem großen Teil der untersuchten Staaten. Über die Begünstigung inländischer Vereine mit gemeinnützigen Tätigkeiten im Ausland ist aber eine indirekte Lösung vorgesehen. Andere Staaten weisen eindeutig darauf hin, dass bei einem Sitz des gemeinnützigen Vereins im Ausland keine Begünstigung in Frage kommt (so z. B. Finnland, Irland, Luxemburg, Vereinigtes Königreich).

Problematisch ist die Situation auch für gemeinnützige Vereine ohne eigene Rechtspersönlichkeit. In vielen Fällen dürfen sie keine Spendenbescheinigun-

gen ausgeben. Sind diese Vereine dennoch zum Empfang von Zuwendungen berechtigt, kann unter Umständen verlangt werden, eine Zuwendung in Form von Immobilien zu veräußern.

Mitgliedsbeiträge sind normalerweise nicht absetzbar. Ausdrücklich erwähnt wird dies z. B. in den Vorschriften der Staaten Finnland, Luxemburg, Österreich, Polen, Schweden. In vielen Staaten ist eine teilweise Berücksichtigung möglich. Allerdings muss dann in der Regel der Wert der Leistungen des gemeinnützigen Vereins an das Mitglied gegengerechnet werden. Als Beispiel dafür sei die Regelung im Vereinigten Königreich angeführt, die besagt, dass Mitgliedsbeiträge nur in dem Umfang absetzbar sind, in dem nicht ein Recht erwirkt wird, die von der Charity angebotenen Einrichtungen und Dienstleistungen persönlich zu nutzen.

Lediglich in einigen wenigen Staaten wie z. B. in Deutschland sind Vorschriften zu finden, dass Mitgliedsbeiträge an gewisse besondere gemeinnützige Vereine als steuerlich abzugsberechtigt (zumindest teilweise) angesehen werden. Eine ähnliche Regelung gilt in Frankreich. Auch in Irland sind Mitgliedsbeiträge begrenzt steuerlich berücksichtigungsfähig, in Japan und der Slowakei ebenfalls.

Im Gegensatz zu Geldspenden erweisen sich die **Sachspenden und Dienstleistungen** in Bezug auf die **Bewertung** als ein gewisses Problem. Deutschland setzt bei Sachspenden den tatsächlichen Wert an, bei Betriebsvermögen allerdings nur den Teilwert. Dienstleistungen können nur bei eindeutigem Rechtsanspruch auf Ersatz der Aufwendungen als freiwillige Spende anerkannt werden. Österreich hingegen sieht bei Sachspenden vor, dass sie mit dem gemeinen Wert des zugewendeten Wirtschaftsgutes bewertet werden. Auch die USA sehen bei Sachspenden den Verkehrswert zum Zeitpunkt der Zuwendung als angemessenen Wert; bei Dienstleistungen sind die dadurch entstandenen Unkosten begünstigt.

Litauen setzt wie Polen bei Sachspenden und Dienstleistungen die jeweiligen Beschaffungspreise an. Luxemburg geht bei Sachspenden vom Buchwert aus. Spanien nimmt bei Sachspenden den Anschaffungswert, soweit bekannt, ansonsten den Marktwert. Bei Zweifelsfällen wird der Wert von einem Gremium festgelegt.

1.6 Erbschaft- und Schenkungsteuer

Die steuerlichen Vorschriften bezüglich der Erbschaft- und Schenkungsteuern differieren ebenfalls erheblich. Zwar kann jeder frei sein Vermögen ganz oder teilweise einem Verein vermachen, aber manche Staaten haben hier restriktive Regeln in dem Sinne erlassen, dass z. B. lediglich eingetragene Vereine oder Vereine mit besonderer Anerkennung oder Registrierung bzw. einer besonderen Bewilligung durch staatliche Stellen (Italien), berechtigt sind, Zuwendungen zu erhalten. Hat der Verein nur eine beschränkte Rechtsfähigkeit, so ist die Sondergenehmigung der Normalfall. Zudem ist dann der Verein in der Regel verpflichtet, sich wieder von einer geerbten Immobilie zu trennen.

Was die steuerlichen Aspekte der Zuwendungen betrifft, sind letztwillige Zuwendungen in verschiedenen Staaten wie Estland (bei Erbschaften, Schenkungen werden wie Spenden behandelt), Italien, Lettland (Schenkungen werden wie Spenden behandelt), Malta, Portugal, Schweden (seit Anfang 2005), Slowakei und Zypern nicht steuerpflichtig. In einigen Staaten wie z. B. Deutschland, aber auch Polen und das Vereinigte Königreich sind letztwillige Zuwendungen für gemeinnützige Vereine sowohl aus der Sicht des Empfängers als auch des Erblassers steuerfrei.

Grundsätzlich befreit sind inländische **gemeinnützige Vereine** (zum Teil nur besonders anerkannte) **als Empfänger** auch in Belgien, Dänemark, Finnland, Griechenland, Japan, Spanien, Tschechien, Ungarn, USA (steuerfreie Schenkungen auf Bundesebene, auf Staatenebene ebenfalls möglich). Sachzuwendungen und Geldforderungen (Schenkungen in Geldform) an einen gemeinnützigen Verein bleiben in Österreich steuerfrei, wenn die Verwendung für den begünstigten Zweck gesichert ist. Frankreich erhebt normalerweise Erbschaftsteuer von Vereinen, lediglich bei den in besonderen Bereichen tätigen Vereinen bleiben Zuwendungen steuerfrei. Auch die Niederlande verlangen Erbschaft- und Schenkungsteuer, wobei für gemeinnützige Vereine Freistellungsbeträge gewährt werden (Freistellungsbetrag für Erbschaftsteuer liegt doppelt so hoch wie bei der Schenkungsteuer), danach kommt ein ermäßigter Satz zur Anwendung.

Nur wenige Länder wenden in Bezug auf **ausländische gemeinnützige Vereine** die gleichen steuerlichen Begünstigungen an wie gegenüber inländischen Vereinen. Z. B. Belgien und Österreich lassen die Verfolgung steuerbegünstig-

ter Zwecke auch im Ausland als Begünstigungstatbestand zu. In Deutschland bleiben Zuwendungen an gemeinnützige Vereine im Ausland nur dann steuerbefreit, wenn die Verwendung zu gemeinnützigen Zwecken gegeben ist (z. B. abgesichert durch eine Behörde des ausländischen Staates). Frankreich fordert von den ausländischen gemeinnützigen Vereinen, dass sie die Anerkennung der Gemeinnützigkeit nach französischem Recht beantragen, um die gleichen Rechte wie französische Vereine zu erhalten. In Griechenland gilt die Steuerbefreiung vorbehaltlich des Grundsatzes der Gegenseitigkeit auch für alle ausländischen juristischen Personen mit denselben Eigenschaften hinsichtlich des gegebenenfalls in Griechenland zu erbenden Vermögens. Irland hingegen befreit ausländische gemeinnützige Vereine nicht, ebenso handelt Luxemburg.

Was die **Ebene des Zuwendenden oder Gebers** betrifft, so bleiben in Deutschland die Erblasser oder Schenkenden steuerfrei. Diese Regelung gilt auch in Frankreich, Griechenland, Irland, Japan, Luxemburg, Niederlande, Österreich, Polen, Tschechien, Ungarn und im Vereinigten Königreich. Dagegen werden in Belgien auf der Ebene der Geber Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer gezahlt, wobei ermäßigte Sätze zur Anwendung kommen. Auch in den USA muss der Geber Nachlasssteuer zahlen. In Spanien werden Geschenke wie Spenden behandelt, d. h. sie können von den Gebern bis zu einer gewissen Grenze bei der Ermittlung der Steuer berücksichtigt werden. In Finnland können juristische Personen Zuwendungen teilweise und für bestimmte gemeinnützige Organisationen steuerlich geltend machen (in Höhe von mindestens 850 € an eine gemeinnützige Organisation mit Sitz im Finnland, die das finnische Kulturerbe fördert; zudem Zuwendungen in Höhe von 850 – 25.000 Euro, die an eine Organisation gehen, die ausschließlich wissenschaftliche oder künstlerische Zwecke verfolgt). Hingegen ist es in Finnland natürlichen Personen als Zuwendenden verwehrt, eine steuerliche Begünstigung durch eine Schenkung oder ein Vermächtnis an einen gemeinnützigen Verein zu erhalten.

Wenn für Erbschaften und Schenkungen im Falle von gemeinnützigen Vereinen Steuerfreiheit vorgesehen ist, fallen auch keine Bewertungsprobleme an. Ansonsten kommt bei Grundstücken normalerweise das Ertragswertverfahren zur Anwendung, bei Sachwerten wird der Verkehrswert zu Grund gelegt.

Auf dem Gebiet der Erbschaft- und Schenkungsteuer liegen nur wenige **Doppelbesteuerungsabkommen** (DBA) vor, die Steuerumgehungsmöglichkeiten

bzw. Doppelbesteuerungen bei diesen Steuern vermeiden sollen. Deutschland hat zurzeit nur einige wenige DBA abgeschlossen. Die Beachtung der Gemeinnützigkeit im Ausland im Zusammenhang mit der Berücksichtigung von Gegenseitigkeitserklärungen lässt grundsätzlich keine Steuerumgehung zu. Ein Problem könnte aber die Zehnjahresfrist darstellen. DBA bestehen zwischen Deutschland und Dänemark, Griechenland, Österreich (besteht ein DBA, so gilt dies auch für ausländische Vereine, jedoch nicht für Erwerbe von Todes wegen), Schweden und USA.

1.7 Umsatzsteuerlich relevante Regelungen

Die umsatzsteuerlich relevanten Regelungen zeigen eine starke Übereinstimmung. Basis für diese weitgehende Übereinstimmung ist die "Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie" (Sechste Richtlinie 77/388/EWG vom 17. Mai 1977), welche die Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern regelt. Nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 der Sechsten Richtlinie sind die Mitgliedstaaten verpflichtet, "bestimmte dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten" von der Mehrwertsteuer zu befreien. Dazu zählen viele Tätigkeiten, mit denen gemeinnützige Vereine befasst sind, so z. B. Krankenhaus- und ärztliche Heilbehandlung, eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit sowie mit Kinder- und Jugendbetreuung verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen, die Erziehung und Ausbildung von Kindern und Jugendlichen. So sind gemeinnützige Vereine in ihrem Zweckbereich von der Umsatzsteuer befreit.

Sie sind aber umsatzsteuerpflichtig, wenn ihre Einkünfte aus Geschäftstätigkeit stammen, wobei die Definitionen und insbesondere die Umsatzgrenzen, ab denen die Steuerpflicht einsetzt, unterschiedlich sein können. Zudem kann es Ausnahmen geben und es sind die allgemeinen Regeln für Kleinunternehmer im Umsatzsteuergesetz zu beachten. Außerdem können Leistungen der gemeinnützigen Vereine auch nach Anhang H der 6. EG-Richtlinie dem ermäßigten Satz unterworfen werden. Allerdings hat der überwiegende Teil der untersuchten Länder hiervon keinen Gebrauch gemacht.

1.8 Haftungsfragen

Im Zusammenhang mit der Haftung ist auf die Formen der gemeinnützigen Vereine einzugehen. Bei Vereinen mit privatrechtlichem Charakter ist die Haftung des Vorstands als problematisch einzustufen. Hier können sich Gläubiger an die Vorstandsmitglieder halten, wenn der privatrechtlich ausgerichtete gemeinnützige Verein seinen Zahlungsverpflichtungen nicht mehr nachkommen kann. Die Mehrheit der Vereine in den untersuchten Staaten dürfte nicht rechtsfähig sein, also keine Rechtspersönlichkeit besitzen.

Dagegen haftet der eingetragene, offiziell anerkannte Verein als juristische Person mit seinem Vermögen für die Handlungen des Vorstands. Lediglich dann, wenn diese vorsätzlich oder grob fahrlässig handeln, also z. B. auch falsche Spendenbescheinigungen ausstellen oder veranlassen, dass die Zuwendungen nicht für den angegebenen Zweck verwendet werden, haften die Mitglieder des Vorstands privat für den von ihnen angerichteten Schaden. Dies ist der Regelfall bei den untersuchten Ländern.

1.9 Administration

In der Regel sind das Finanzamt, das Amtsgericht, ein Ministerium bzw. eine regionale/kommunale Behörde oder eine Kommission für die Aufbewahrung der Satzung (oft auch für das Mitgliederverzeichnis) zuständig. Auch ist die Anerkennung als besonders gemeinnützig bzw. die Registrierung in einer Liste, verbunden mit steuerlichen Vorteilen, ein Akt, der von Verwaltungsbehörden vorgenommen und dementsprechend auch überprüft wird. In Deutschland entscheidet das Finanzamt über die Anerkennung des Vereins als steuerbegünstigte Körperschaft. Hingegen ist z. B. in Frankreich das Innenministerium zuständig und in Estland entscheidet letztendlich die Regierung über die Eintragung.

Was die Rechnungslegung betrifft, so sind die Regeln grundsätzlich so, dass von den gemeinnützigen Vereinen im Allgemeinen oder auch kleineren Vereinen nur einfache Aufzeichnungen, also eine Einnahmen-Ausgabenrechnung verlangt wird. Hingegen müssen anerkannte oder besonders registrierte bzw. große Vereine mit steuerlichen Begünstigungen genaue Aufzeichnungen über ihre Einnahmen und insbesondere über ihre Ausgaben vorlegen. Deshalb wird

für diese Vereine häufig auch die doppelte Buchführung verlangt, um den Kontrollanforderungen gerecht zu werden. Wenn Zweckbetriebe oder Geschäftsbetriebe bestehen, sind getrennte Aufzeichnungen erforderlich. Die Pflicht zur Veröffentlichung ist unterschiedlich geregelt. In einigen Ländern wie z. B. Irland, Luxemburg besteht nicht nur eine Informationspflicht gegenüber der entsprechenden Aufsichtsbehörde wie dem Finanzamt, sondern es ist darüber hinaus eine allgemeine Veröffentlichung vorgeschrieben.

1.10 Quantitative Angaben

In der Regel sind kaum quantitative Angaben für die einzelnen Länder zu finden. Zudem sind, wenn überhaupt Zahlen vorliegen, die Abgrenzungen unscharf, so dass Vergleiche zwischen den Angaben für einzelne Länder kaum möglich sind. Es lässt sich lediglich feststellen, dass sich in den meisten Ländern die Zahl der gemeinnützigen Vereine in der Vergangenheit positiv entwickelt hat, dieser Sektor also eine immer größere Rolle in der EU spielt.

2. Tabellenübersicht

Belgien	
Formen, Arten und Anerkennungsprinzipien von gemeinnützigen Organisationen	<p>Merkmale des privat oder öffentlich beurkundeten Vereins (ASBL):</p> <ul style="list-style-type: none"> • gemeinnütziger Zweck; keine Gewinnausschüttung • 3/5 der Mitglieder müssen belgische Staatsangehörige oder in Belgien ansässig sein; Vereinssitz muss nicht in Belgien sein • Vermögen muss nach Auflösung der Körperschaft im Statut vorgesehenen uneigennützigen Zwecken dienen
Abgrenzung zu Stiftungen und Trusts	Durch Rechtsgeschäft geschaffene juristische Person ohne Mitglieder, keine Gewinnerzielungsabsicht.
Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe/ Zweckbetriebe	Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (Tätigkeiten, durch die nachhaltig Einnahmen erzielt werden sollen) ist nur ausnahmsweise, als Zweckbetrieb erlaubt. Gewinne – sind nach oben nicht begrenzt – müssen für den Hauptzweck des Vereins verwendet werden.
Besteuerung der laufenden Erträge <ul style="list-style-type: none"> • Körperschaftsteuer 	Anerkannte gemeinnützige Vereine sind mit ihrer gemeinnützigen Tätigkeit nicht steuerpflichtig. Bei der Durchführung von gewerblichen Tätigkeiten sind sie von der allgemeinen Körperschaftsteuer befreit; sie unterliegen der IPM (Steuer für juristische Personen), die nur auf Immobilien- und Kapitalerträge erhoben wird. Voraussetzung für besondere Anerkennung: kein gewinnbringendes Ziel und Betätigung auf "bevorzugten Feldern" (z. B. Bildung, Familienhilfe). Die Veräußerungssteuer für Immobilien, die z. B. sozialen oder wohltätigen Zwecken dienen, entfällt.
Exkurs: Ausgleichende Erbschaftsteuer	Besonders anerkannte Vereine sind befreit; sonst ist eine Steuer in Höhe von 0,17 % des Vereinsvermögens zu entrichten, wenn dieses über 25.000 € liegt.
Spenden und Mitgliedsbeiträge	Für anerkannte Vereine: Spenden sind von der Einkommensteuer abzugsfähig. Für Privatpersonen werden Beträge anerkannt ab 30 € bis maximal rund 300.000 € bzw. 10 % des gesamten Nettoeinkommens. Bei Körperschaften sind die Obergrenzen bei 500.000 € bzw. 5 % des zu versteuernden Einkommens. Bewegliche Güter als Zuwendungen oder Geschenke über 100.000 € sowie Immobilien bedürfen einer Genehmigung (königl. Erlass). Mitgliedsbeiträge können bei der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer geltend gemacht werden.
Erbschaft- und Schenkungsteuer	Keine generelle Befreiung. Erbschaftsteuersatz für gemeinnützige Vereine in Belgien generell: 8,8 % (ermäßigter Satz; Abweichungen nach Regionen möglich). Schenkungsteuersatz für gemeinnützige Vereine: Wallonien und Brüssel: allgemein 8,8 %, Flandern: 7 %. Steuer ist vom Spender zu entrichten. Gleiches gilt für Erbschaften und Schenkungen an gemeinnützige Organisationen innerhalb der EU.

Umsatzsteuerlich relevante Regelungen	Befreiung für die normalen gemeinnützigen Tätigkeiten. Steuerpflicht für unternehmerische Tätigkeiten.
Haftungsfragen	Der Verein haftet grundsätzlich mit seinem Vermögen für seine Schulden. Lediglich bei vorsätzlichem oder grob fahrlässigem Handeln (z. B. Ausstellen unrichtiger Spendenbescheinigungen) haften die Vertreter des Vereins persönlich bzw. auch dann, wenn der Verein nicht als juristische Person eingetragen ist.
Administration	Bei kleinen Vereinen einfache Einnahmen- und Ausgabenrechnung. Bei großen Vereinen Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, interne Aufsicht, externe Überprüfung.

Dänemark	
Formen, Arten und Anerkennungsprinzipien von gemeinnützigen Organisationen	<p>Merkmale:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Satzung von eingetragenen Vereinen muss bestimmte gesetzliche Angaben enthalten • keine Mindestanzahl an Mitgliedern; keine Anforderungen an Staatsangehörigkeit der Mitglieder • bei Auflösung eines gemeinnützigen Vereins muss das restliche Vermögen nach den gleichen gemeinnützigen Grundsätzen verwendet werden.
Abgrenzung zu Stiftungen und steuerbefreiten Körperschaften	Bei Stiftungen ist in der Regel ein Mindestkapital von 250.000 DKK (rund 33.600 €) erforderlich.
Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe/ Zweckbetriebe	Gemeinnützige Vereine dürfen einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb betreiben, die Einkünfte unterliegen dann der normalen Besteuerung.
Besteuerung der laufenden Erträge <ul style="list-style-type: none"> • Körperschaftsteuer 	Lediglich der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb ist normal steuerpflichtig.
Spenden und Mitgliedsbeiträge	Können steuerlich nur für die anerkannten gemeinnützigen Vereine (Liste der Steuerbehörden) geltend gemacht werden. Privatpersonen und Unternehmen können Einzelspenden ab mindestens 500 DKK (rund 67 €) bis max. 5.000 DKK (rund 672 €) ohne die ersten 500 DKK geltend machen; zusätzlich vertraglich abgesicherte Spenden bis zu 15 % des Erwerbs- und Kapitaleinkommens (bzw. Gewinns) bzw. bis zu 15.000 DKK (rund 2.015 €), wenn die 15 % darunter liegen.)
Erbschaft- und Schenkungsteuer	<p>Eine Befreiung von der Erbschaftsteuer wird nur anerkannten gemeinnützigen Vereinen (Liste der Steuerbehörden) gewährt.</p> <p>Es besteht ein Erbschaftsteuer-DBA zwischen Dänemark und Deutschland.</p>
Umsatzsteuerlich relevante Regelungen	Gemeinnützige Vereine sind befreit.
Haftungsfragen	Vorstandsmitglieder haften für den Schaden, den sie dem Verein verursachen.
Administration	Für eingetragene Vereine ist eine ordnungsgemäße Buchführung verpflichtend.

Deutschland	
Formen, Arten und Anerkennungsprinzipien von gemeinnützigen Organisationen	<p>Gemeinnützige Verein: juristische Person:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Gemeinnütziger Zweck • Selbstlosigkeit, Ausschließlichkeit, Unmittelbarkeit • Vereinsvermögen muss auch nach Auflösung der Körperschaft einem gemeinnützigen Zweck dienen
Abgrenzung zu Stiftungen und Trusts	Steuerrechtlich gesehen sind Stiftungen auf Dauer geschaffene rechtsfähige und Institutionen ohne Mitglieder, die aus den Erträgen ihres Vermögens ihre gemeinnützigen Zwecke fördern. Dabei unterliegen sie der staatlichen Stiftungsaufsicht. Das zweckgebundene Vermögen muss in seinem Wert auf Dauer ungeschmälert erhalten werden.
Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe/ Zweckbetriebe	<p>Steuerpflicht bei Unterhaltung eines "wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs" (Tätigkeiten, durch die nachhaltig Einnahmen erzielt werden sollen).</p> <p>Bei "Zweckbetrieben" kommt ein reduzierter Umsatzsteuersatz von 7 % zum Tragen. Zweckbetriebe liegen vor, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb dazu dient, die gemeinnützigen Zwecke des Vereins zu verwirklichen und diese nur durch einen solchen Betrieb erreicht werden können.</p>
Besteuerung der laufenden Erträge <ul style="list-style-type: none"> • Körperschaftsteuer • Gewerbesteuer • Exkurs: Einkommensteuer 	<p>Grundsätzlich von Körperschaftsteuer befreit; dies gilt auch für Miet-, Pacht- oder Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne. Auch Zweckbetriebe sind befreit.</p> <p>Ausnahme: Einnahmen aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, sofern diese 30.678 € im Jahr übersteigen.</p> <p>Grundsätzlich von Gewerbesteuer befreit, auch Zweckbetriebe.</p> <p>Ausnahme: Einnahmen aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, sofern diese 30.678 € im Jahr übersteigen.</p> <p>Förderung der gemeinnützigen Tätigkeit durch "Übungsleiterpauschale" (1.848 €).</p>
Spenden und Mitgliedsbeiträge	<p>Spenden sind vom Zuwendenden im Allgemeinen bis zu einer Höhe von 5 % des Gesamtbetrags der Einkünfte im Rahmen der Einkommensteuer absetzungsfähig (Sonderfälle: erhöhter Abzugsbetrag von 10 %). Sachspenden werden mit dem tatsächlichen Wert angesetzt, bei Betriebsvermögen in der Regel mit dem Buchwert. Dienstleistungen können nur bei eindeutigen Rechtsanspruch auf Ersatz der Aufwendungen als freiwillige Spende anerkannt werden.</p> <p>Unmittelbare Spenden an ausländische gemeinnützige Vereine sind nicht absetzbar, mittelbar aber möglich.</p> <p>Mitgliedsbeiträge sind nur für ausgewählte gemeinnützige Vereine absetzbar.</p>
Erbschaft- und Schenkungsteuer	Gemeinnützige Vereine (auch ausländische) sind mit allen Vermögenswerten, die sie als Erbe oder Vermächtnisnehmer bzw. als Begünstigter einer Schenkung erhalten, steuerfrei. Auf der Ebene des Gebers fällt keine Steuer an. Durch die Steuerfreiheit gibt es keine Bewertungsprobleme. Normalerweise kommt bei Grundstücken das Ertrags-

	<p>wertverfahren zur Anwendung.</p> <p>Um Steuerumgebungsmöglichkeiten bzw. Doppelbesteuerungen zu vermeiden, sind DBA sinnvoll. Deutschland hat zurzeit nur wenige abgeschlossen. Die Beachtung der Gemeinnützigkeit im Ausland im Zusammenhang mit der Berücksichtigung von Gegenseitigkeitserklärungen lässt grundsätzlich keine Steuerumgehung zu (Problem aber die Zehnjahresfrist).</p>
Umsatzsteuerlich relevante Regelungen	<p>Die Tätigkeit im Rahmen des Vereinszwecks ist steuerfrei. Umsatzsteuer wird fällig, wenn ein Verein nachhaltig Einnahmen als Unternehmer erzielt. Die Leistungen vieler Zweckbetriebe sind von der Umsatzsteuer befreit, ansonsten kommt der Steuersatz von 7 % zur Geltung, bei sonstigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben sind in der Regel 16 % anzuwenden.</p>
Haftungsfragen	<p>Grundsätzlich haftet die juristische Person mit ihrem Vermögen für ihre Verbindlichkeiten. Dies gilt grundsätzlich auch für falsch ausgestellte Spendenbestätigungen und nicht richtig verwendete Zuwendungen. hier haftet der Verein für die entgangene Steuer. Sie wird mit 40 % des zugewendeten Betrags angesetzt. Wer allerdings als verantwortliches Vereinsmitglied vorsätzlich oder grob fahrlässig handelt, kann im Extremfall herangezogen werden.</p>
Administration	<p>Das Finanzamt entscheidet über die Anerkennung des Vereins als steuerbegünstigte Körperschaft. Für den Verein genügt grundsätzlich eine Einnahmen-Überschussrechnung. Diese muss freilich gemäß den Grundsätzen der Buchführung wahrheitsgemäß, vollständig und zeitnah erfolgen. Für die einzelnen Bereiche wie ideeller Bereich, Vermögensverwaltung, Zweckbetrieb und wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb müssen die Aufzeichnungen getrennt vorgenommen werden. Lediglich, wenn bei den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben der Gesamtgewinn 30.000 € oder der Umsatz 350.000 € übersteigt, ist eine Bilanz mit Gewinn- und Verlustrechnung erforderlich (nach Aufforderung durch das Finanzamt).</p>

Estland	
Formen, Arten und Anerkennungsprinzipien von gemeinnützigen Organisationen	<p>Merkmale des gemeinnützigen Vereins:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Gemeinnütziger Zweck, nicht gewinnorientiert, keine gewerbliche Tätigkeit oder nur zur Realisierung der Satzungsziele, keine Gewinnausschüttung, mindestens 2 Mitglieder (allg. für eingetragene Vereine: mindestens Hälfte der Führungskräfte und Hälfte der Liquidatoren muss in Estland wohnen) • Bei Auflösung des Vereins muss das restliche Vermögen einem ähnlich gemeinnützigen Zweck dienen
Abgrenzung zu Stiftungen und Trusts	Eine Stiftung ist eine durch Rechtsgeschäft geschaffene juristische Person ohne Mitglieder, mit voller Rechtsfähigkeit. Die Stiftungen dürfen eine gewerbliche Tätigkeit lediglich in einem solchen Ausmaß ausüben, das zur Realisierung ihrer Satzungsziele beiträgt.
Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe/ Zweckbetriebe	Gewerbliche Tätigkeit zur Unterstützung der Satzungszwecke ist erlaubt (weniger als 50 % der Gesamterträge). Ist der Umsatz im Rahmen der Erwerbstätigkeit höher als 16.000 €, muss sich der gemeinnützige Verein beim Finanzamt anmelden.
Besteuerung der laufenden Erträge • Körperschaftsteuer	Der gemeinnützige Zweck ist steuerfrei. Auch Dividenden sind steuerfrei. Andere Bereiche (inkl. Miet- und Pachterträge) sind normal steuerpflichtig.
Spenden und Mitgliedsbeiträge	<p>Spenden von Privatpersonen an eingetragene und registrierte Vereine sind bis zu einer Höhe von 5 % des Einkommens von der Bemessungsgrundlage abzugsfähig.</p> <p>Spenden von juristischen Personen an eingetragene und registrierte Vereine sind bis zu 3 % des laufenden steuerpflichtigen Einkommens oder 10 % des vorjährigen Gewinns abzugsfähig.</p> <p>Spenden an ausländische Organisationen sind begünstigt, wenn diese in Estland registriert und steuerpflichtig sind.</p>
Erbschaft- und Schenkungsteuer	Gemeinnützige Vereine sind mit allen Vermögenswerten, die sie als Erbe oder Vermächtnisnehmer erhalten, steuerfrei. Geschenke werden wie Spenden behandelt.
Umsatzsteuerlich relevante Regelungen	Befreiung für die normalen gemeinnützigen Tätigkeiten. Umsatzsteuer wird fällig, wenn ein Verein nachhaltig Einnahmen als Unternehmer erzielt, sofern ein Betrag von 16.000 € im Jahr überschritten wird.
Haftungsfragen	Vereine werden durch den in der Satzung genannten Vorstand vertreten. Bei grob fahrlässigem Handeln haftet der Vorstand.
Administration	Der Verein beantragt die Eintragung in die Liste beim lokalen Steueramt. Das Steueramt bereitet eine Entscheidung vor, aber letztendlich trifft die estnische Regierung die Entscheidung. Die eingetragenen Vereine sind verpflichtet, die allgemeinen Buchhaltungsvorschriften einzuhalten. Sie müssen jedes Jahr einen Jahresbericht vorlegen.

Finnland	
Formen, Arten und Anerkennungsprinzipien von gemeinnützigen Organisationen	<p>Merkmale:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Gemeinnütziger Zweck; Aktivitäten nicht auf einen bestimmten Personenkreis beschränkt; nicht auf Gewinn ausgerichtet • bei Vereinen mindestens 3 Gründungsmitglieder; Staatsangehörigkeit ist unerheblich; Vorstandsvorsitzende und Hälfte der Vorstandsmitglieder muss Wohnsitz in Finnland haben • Vermögen muss nach Auflösung gleichem oder ähnlichem Zweck zu Gute kommen
Abgrenzung zu Stiftungen und steuerbefreiten Körperschaften	Nach finnischer Rechtslage besteht kein Unterschied zwischen gemeinnützigen Vereinen und Stiftungen. Trusts und steuerbefreite Körperschaften sind nicht vorhanden. Bei Stiftungen müssen die Mitglieder des Vorstandes und die im Namen der Stiftung zeichnungsberechtigten Personen finnische Staatsangehörige mit Wohnsitz in Finnland sein.
Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe/ Zweckbetriebe	Eine wirtschaftliche Tätigkeit ist erlaubt unter den Voraussetzungen, dass dies in der Satzung vorgesehen ist, mit dem Vereinszweck anderweitig im Zusammenhang steht oder als wirtschaftlich unbedeutend zu betrachten ist. Wenn wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb Hauptzweck ist, muss der Gewinn wie bei Unternehmen versteuert werden.
Besteuerung der laufenden Erträge <ul style="list-style-type: none"> • Körperschaftsteuer 	Einkünfte aus dem Geschäftsbetrieb und gewerblichen Tätigkeiten werden in Höhe von 26 % besteuert. Eine Befreiung ist möglich, wenn ausschließlich dem Gemeinwohl dienende Zwecke verfolgt werden, die Tätigkeit nicht lokal beschränkt ist und keine Wettbewerbsverzerrung entsteht. Miet- und Pächterträge sind generell steuerfrei. Mieteinkünfte aus Grundstücksbesitz, welcher nicht für öffentliche/gemeinnützige Zwecke verwendet wird, unterliegen dem ermäßigten Körperschaftsteuersatz. Veräußerungsgewinne sind steuerbefreit.
Spenden und Mitgliedsbeiträge	<p>Die Vereinnahmung von Spenden und Mitgliedsbeiträgen ist grundsätzlich steuerbefreit. Wenn eine Spende die Geschäftstätigkeit unterstützt, erfolgt eine indirekte Besteuerung durch Abzug der Spendeneinkünfte von den abschreibungsberechtigten Anlagen.</p> <p>Natürliche Person: Spenden und Mitgliedsbeiträge sind nicht absetzbar.</p> <p>Juristische Person: Mitgliedsbeiträge sind nicht absetzbar. Spenden in Höhe von mind. 850 € an eine gemeinnützige, das finnische Kulturerbe fördernde Organisation mit Sitz in Finnland können bei der Veranlagung der Körperschaftsteuer abgezogen werden. Spenden in Höhe von 850-25.000 €, die an eine Organisation mit Sitz im Inland gehen, welche ausschließlich wissenschaftliche oder künstlerische Zwecke verfolgt, können ebenfalls steuerlich geltend gemacht werden.</p> <p>Befindet sich der Sitz einer Organisation im Ausland, kommt die Steuervergünstigung nicht zu Anwendung.</p>
Erbschaft- und Schenkungsteuer	Gemeinnützige Organisationen mit Sitz in Finnland sind als Empfänger grundsätzlich befreit. Zuwendungen in Form

	<p>von Sachvermögen oder Rechten sind steuerfrei.</p> <p>Natürliche Personen: Keine Befreiung.</p> <p>Juristische Personen: Zuwendungen in Höhe von mind. 850 € an eine gemeinnützige, das finnische Kulturerbe fördernde Organisation mit Sitz in Finnland sind steuerlich begünstigt. Zuwendungen in Höhe von 850-25.000 €, die an eine Organisation gehen, welche ausschließlich wissenschaftliche oder künstlerische Zwecke verfolgt, können ebenfalls steuerlich geltend gemacht werden.</p> <p>Organisationen mit Sitz im Ausland sind steuerpflichtig, außer es liegt eine andere Regelung aufgrund eines Steuerabkommens vor.</p>
Umsatzsteuerlich relevante Regelungen	Gemeinnützige Organisationen sind umsatzsteuerpflichtig, wenn ihre Einkünfte aus Geschäftstätigkeit im Sinne des Einkommensteuergesetzes stammen. Ausgenommen von dieser Steuerpflicht sind beispielsweise Einnahmen aus Wohltätigkeitsbasaren, Tanz- und Unterhaltungsveranstaltungen oder Einnahmen durch den Vertrieb von Vereinsblättern.
Haftungsfragen	Es haften diejenigen, die im Namen der gemeinnützigen Organisation handeln.
Administration	Es besteht Buchführungspflicht, wobei keine Vorgaben bezüglich der Form der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung bestehen.

Frankreich	
Formen, Arten und Anerkennungsprinzipien von gemeinnützigen Organisationen	<p>Ein anerkannter gemeinnütziger Verein: Juristische Person mit Anerkennung der Gemeinnützigkeit</p> <ul style="list-style-type: none"> • Status als eingetragener Verein, gemeinnütziger Zweck, überregionale Tätigkeit, mindestens 200 Mitglieder (ohne spezielle Festlegung hinsichtlich der Nationalität), Vereinsvermögen muss auch nach Auflösung der Körperschaft einem gemeinnützigen Zweck dienen • Ausländische Vereine können bei Anerkennung der Gemeinnützigkeit nach französischem Recht gleiche steuerliche Vergünstigungen genießen
Abgrenzung zu Stiftungen und Trusts	Eine Stiftung ist definiert als unwiderrufliche Widmung von Sachvermögen, Rechten oder Ressourcen für die Verwirklichung eines dem Gemeinwohl dienenden, nicht auf Erwerbszwecke gerichteten Ziels.
Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe/ Zweckbetriebe	Steuerpflicht bei Unterhaltung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (Tätigkeiten, durch die nachhaltig Einnahmen erzielt werden sollen). Sie darf im Verhältnis zur Haupttätigkeit nur als Nebentätigkeit erfolgen (bis 60.000 € steuerbefreit).
Besteuerung der laufenden Erträge <ul style="list-style-type: none"> • Körperschaftsteuer • Gewerbesteuer • Exkurs Einkommensteuer 	<p>Grundsätzlich von Körperschaftsteuer befreit (und damit im Zuge der sog. verbundenen Befreiung ebenfalls von der Gewerbe- und der Umsatzsteuer);</p> <p>Ausnahme: Einkünfte aus Grund- und Kapitalvermögen: 24 %, Einkünfte aus französischen Obligationen 10 %, aus französischen Aktien steuerfrei. Alle gemeinnützigen Organisationen sind von der Mindeststeuer befreit.</p> <p>Grundsätzlich von Gewerbesteuer befreit.</p> <p>Bei Ehrenamtlichen: Spesen werden steuerlich berücksichtigt (Verein ist anerkannt gemeinnützig oder in bes. Bereichen tätig (Wissenschaft, Familie, Kultur, usw.). Berücksichtigt werden z. B. Kosten für den Kauf von Gütern oder Dienstleistungen zu Gunsten des Vereins oder Bahnfahrten bzw. Fahrten mit eigenem PKW für den Verein (pro Kilometer für PKW 0,26 €).</p>
Spenden und Mitgliedsbeiträge	<p>Geld- und Sachspenden von Privatpersonen an anerkannte gemeinnützige Vereine sind bis zu einer Höhe von 60 % des gespendeten Betrags von der Einkommenssteuer abziehbar, allerdings maximal bis 10 % des zu versteuernden Einkommens. Absetzbar sind auch Spenden an ausländische Vereine, die eine Tätigkeit in Frankreich ausüben.</p> <p>Spenden von Unternehmen werden zu 60 % ihres Betrages von der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer abgezogen, maximal allerdings bis zu 5 % des Umsatzes. Sofern diese Grenze in einem Jahr überschritten wird, kann der überschüssige Betrag in den folgenden fünf Jahren als Steuerabsetzbetrag benutzt werden.</p> <p>Mitgliedsbeiträge sind in Höhe von 50 % bei der Einkommensteuer abzugsfähig (bei anerkannt gemeinnützigen Ver-</p>

	<p>einen oder in besonderen Bereichen aktiv: Wissenschaft, Familie, Kultur, usw.).</p> <p>Ausländische Vereine müssen die Anerkennung der Gemeinnützigkeit nach französischem Recht beantragen, um die gleichen Rechte wie französische Vereine zu erlangen.</p>
Erbschaft- und Schenkungsteuer	<p>Anerkannte gemeinnützige Vereine zahlen 35 % unter 23.000 € und 45 % darüber (normaler Steuersatz: 60 %). Lediglich die in besonderen Bereichen (vor allem Wissenschaft, Wohltätigkeit, Kultur und höhere Bildung) tätigen gemeinnützigen Vereine sind steuerfrei. Ausländische Vereine müssen die Anerkennung der Gemeinnützigkeit nach französischem Recht beantragen, um die gleichen Rechte wie französische Vereine zu erlangen.</p> <p>Kein Erbschaftsteuer-DBA zwischen Frankreich und Deutschland.</p>
Umsatzsteuerlich relevante Regelungen	<p>Die eigentliche Vereinstätigkeit ist steuerfrei. Umsatzsteuer wird fällig, wenn ein Verein nachhaltig Einnahmen als Unternehmer erzielt.</p>
Haftungsfragen	<p>Der Verein handelt durch die Vorstände. Diese agieren in seinem Namen. Bei gesetzlichen Verstößen kann der Verein die Haftung übernehmen. Bei vertraglichen Verstößen haftet er, da der Vorstand den Vertrag nicht in seinem eigenen Namen, sondern für den Verein unterzeichnet. Bei Gesetzesverstößen, die Strafen nach sich ziehen, können strafrechtlich ausdrücklich nicht nur die dahinter stehenden natürlichen Personen wie Vorstand, Mitglieder oder Angestellte verantwortlich gemacht werden, sondern auch juristische Personen. Als Strafen kommen z. B. Geldstrafen oder im Extremfall die Auflösung des Vereins in Frage.</p>
Administration	<p>Antrag auf Anerkennung der Gemeinnützigkeit des Vereins erfolgt bei zuständiger Präfektur, wird von dort an das Innenministerium weitergeleitet und ggf. durch Erlass des Conseil d'Etat genehmigt.</p> <p>Kleinere Vereine müssen eine einfache Einnahmen-Ausgaben-Rechnung aufstellen, größere Vereine haben die doppelte Buchführung zu beachten.</p>

Griechenland	
Formen, Arten und Anerkennungsprinzipien von gemeinnützigen Organisationen	<p>Merkmale des gemeinnützigen Vereins:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Juristische Person, gemeinnütziger Zweck (hier sehr weit gefasst: alles, was nicht von reinem Privatinteresse ist und die Interessen großer Personengruppen betrifft); nicht auf Gewinn ausgerichtet • mindestens 20 Gründungsmitglieder, Staatsangehörigkeit ist unerheblich • Vermögen muss bei Auflösung dem gemeinnützigen Zweck zu Gute kommen
Abgrenzung zu Stiftungen und steuerbefreiten Körperschaften	Eine Stiftung ist eine für einen gemeinnützigen Zweck gewidmete Vermögensmasse ohne Mitglieder; ein Mindestkapital ist nicht vorgeschrieben; aber die Stiftungsmittel müssen für die Verwirklichung der Ziele als angemessen anzusehen sein.
Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe/ Zweckbetriebe	Die gelegentliche Erzielung von Gewinnen mit dem Ziel der Beschaffung von Mitteln für den Verein ist statthaft.
Besteuerung der laufenden Erträge <ul style="list-style-type: none"> • Körperschaftsteuer 	Die für die Verfolgung des Vereinszwecks erforderlichen Einnahmen sind steuerfrei. Dazu zählen bei gemeinnützigen Vereinen auch Miet- und Pächterträge und Einkünfte aus Wertpapieren.
Spenden und Mitgliedsbeiträge	<p>Natürliche Person: Spenden sind bis zu 10 % des zu versteuernden Einkommens absetzbar; wenn die Spende über 2.950 € liegt, müssen 10 % als Quellsteuer abgeführt werden.</p> <p>Juristische Person: Überweisungen über bestimmte öffentliche Kassen erforderlich. Wenn die Spende über 2.950 € liegt, müssen 10 % an eine öffentliche Kasse abgeführt werden.</p> <p>Sachspenden und Spenden an ausländische Organisationen sind nicht absetzbar.</p>
Erbschaft- und Schenkungsteuer	Gemeinnützige Organisationen mit Sitz in Griechenland (auch ausländische), die karitative Zwecke, Bildungszwecke oder Zwecke von nationalem Interesse verfolgen, sind befreit. Doppelbesteuerungsabkommen bestehen mit Deutschland, Italien, Spanien und den USA.
Umsatzsteuerlich relevante Regelungen	Gemeinnützige Vereine sind grundsätzlich steuerbefreit; sie werden umsatzsteuerpflichtig, wenn ihre Einkünfte aus Geschäftstätigkeit stammen (Sondersatz 4 %).
Haftungsfragen	Bei offiziell anerkannten Vereinen haftet der Verein mit seinem Vermögen gegenüber den Gläubigern.
Administration	Die Justizbehörde ist für die Überprüfung der Gründungsmodalitäten des gemeinnützigen Vereins zuständig. Aufsichtsbehörde der Vereinstätigkeit ist die Präfektur. Am Ende des Jahres muss ein Abschluss erstellt werden.

Irland	
Formen, Arten und Anerkennungsprinzipien von gemeinnützigen Organisationen	<p>Merkmale einer Charity (ausschließlich für wohltätige Zwecke gegründete Körperschaft oder Trust)</p> <ul style="list-style-type: none"> • mögliche Rechtsformen: <i>Unincorporated Association</i>, <i>Charitable Trust</i> und <i>Company limited by guarantee</i> • Gemeinnütziger Zweck; Geschäftsführung muss ehrenamtlich tätig sein • Gründung muss in Irland erfolgen; mindestens 3 Personen der Geschäftsführung müssen über die irische Staatsangehörigkeit verfügen • Vermögen sollte nach Auflösung – wenn möglich – an eine Charity mit ähnlichem Zweck übergehen
Abgrenzung zu Stiftungen und steuerbefreiten Körperschaften	Für Stiftungen gibt es keine spezielle Gesetzgebung, keine Eintragungspflicht und die Höhe des Mindestkapitals ist nicht festgelegt. Für Trusts kommen spezielle Steuerregelungen zur Anwendung.
Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe/ Zweckbetriebe	Charities dürfen einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verfolgen. Die daraus erzielten Gewinne sind von der Einkommensteuer befreit, wenn sie ausschließlich dem Zweck der Charity dienen und die Geschäftstätigkeit entweder im Rahmen des primären Zwecks der Charity verfolgt wird oder aber hauptsächlich von Nutznießern der Charity ausgeübt wird. Ansonsten sind die Gewinne steuerpflichtig.
Besteuerung der laufenden Erträge <ul style="list-style-type: none"> • Einkommensteuer • Körperschaftsteuer 	<p>Befreit sind Zinserträge, Dividenden, Spendeneinnahmen, Pächterträge und Einnahmen aus dem Verkauf von landwirtschaftlichen Erzeugnissen, wenn sie ausschließlich dem Zweck der Charity zugute kommen.</p> <p>Kapitalerträge sind steuerbefreit, wenn sie ausschließlich dem Zweck der Charity dienen.</p> <p>Bei Charities, die Unternehmen sind, sind die bereits bei der Einkommensteuer genannten Einkunftsarten von der Körperschaftsteuer befreit, wenn sie ausschließlich dem Zweck der Charity zugute kommen.</p>
Spenden und Mitgliedsbeiträge	<p>Geldspenden von mindestens 250 € an Charities, die seit mindestens 3 Jahren steuerbefreit sind, sind begünstigt. Besteht zwischen Spender und Charity keine Verbindung, ist die Vergünstigung unbeschränkt; ansonsten werden maximal Spenden in Höhe von 10 % des Jahreseinkommens berücksichtigt. Sachspenden werden nicht begünstigt.</p> <p>Natürliche Person: Spende erfolgt aus versteuertem Einkommen, aber die Charity kann die entrichtete Einkommenssteuer zurückfordern.</p> <p>Juristische Person: Kann direkt eine Vergünstigung in Höhe der auf die Spende eigentlich zu entrichtenden Körperschaftsteuer geltend machen.</p> <p>Mitgliedsbeiträge werden begünstigt, wobei sich die Steuerbefreiung auf maximal 10 % des Jahreseinkommens be-</p>

	<p>schränkt.</p> <p>Zuwendungen an Organisationen mit Sitz im Ausland werden steuerlich nicht begünstigt.</p>
Erbschaft- und Schenkungsteuer	<p>Dienen Erbschaften oder Schenkungen ausschließlich dem gemeinnützigen Zweck einer Charity, entfällt die Steuerpflicht. Dies gilt auch für die Übertragung von Sachvermögen, das nach seinem Verkehrswert bewertet wird.</p> <p>Ausländische gemeinnützige Organisationen sind von der Erbschaft- und Schenkungsteuer nicht befreit. Ein DBA zwischen Irland und Deutschland besteht nicht.</p>
Umsatzsteuerlich relevante Regelungen	<p>Keine automatische Befreiung von der Umsatzsteuer. Es gibt aber zahlreiche Vergünstigungen, wie z. B. für die Bereitstellung von humanitären Gütern, von Ausstattungen für wissenschaftliche Einrichtungen, Schulen und Universitäten oder von Gütern und Dienstleistungen im Rahmen von Wohlfahrt und sozialer Sicherheit.</p> <p>Charities müssen sich nur als umsatzsteuerpflichtig registrieren lassen, wenn sie ein Gewerbe betreiben und der daraus resultierende Umsatz die Grenze von 51.000 € übersteigt.</p>
Haftungsfragen	<p>Abhängig von der Rechtsform. Persönliche Haftung der Geschäftsführung bei einer <i>Unincorporated Association</i> und einem <i>Charitable Trust</i>. Keine persönliche Haftung bei der <i>Company limited by guarantee</i>.</p>
Administration	<p>Regulierung und Überwachung von Charities erfolgt seitens des <i>Department of Social, Community and Family Affairs</i>. <i>Office of the Revenue Commissioners</i> ist für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit und Anträge auf eine Steuerbefreiung zuständig. Es besteht die Verpflichtung, einen Jahresbericht zu erstellen. Bei einem Jahreseinkommen von mehr als 50.000 € muss ein geprüfter Bericht vorgelegt werden.</p>

Italien	
Formen, Arten und Anerkennungsprinzipien von gemeinnützigen Organisationen	<p>Merkmale des anerkannten, öffentlich beurkundeten Vereins (ONLUS):</p> <ul style="list-style-type: none"> • gemeinnütziger Zweck, keine Gewinnausschüttung, Vereinsvermögen muss auch nach Auflösung der Körperschaft einem gemeinnützigen Zweck dienen • Mindestanzahl von Gründern ist nicht festgelegt, ebenso wenig bestehen Anforderungen hinsichtlich der Staatsangehörigkeit der Mitglieder
Abgrenzung zu Stiftungen und Trusts	Durch Rechtsgeschäft geschaffene juristische Person. Keine Gewinnerzielungsabsicht.
Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe/ Zweckbetriebe	Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist als Nebentätigkeit nur ausnahmsweise erlaubt. Gewinne müssen für die Vereinsziele verwendet werden. Einkünfte aus Nebentätigkeiten können steuerfrei sein (unter 66 % der gesamten Aufwendungen).
Besteuerung der laufenden Erträge <ul style="list-style-type: none"> • Körperschaftsteuer • Kommunalsteuern 	<p>Anerkannte gemeinnützige Vereine sind mit ihrer gemeinnützigen Tätigkeit von der Körperschaftsteuer befreit; zusätzliche Einkünfte aus Immobilien bzw. Kapital werden normal besteuert.</p> <p>Die Regionen, die autonomen Provinzen Bozen und Trient sowie die Gemeinden können die Herabsetzung/Befreiung der gemeinnützigen Einrichtungen (ONLUS) von den lokalen Steuern beschließen.</p>
Spenden und Mitgliedsbeiträge	Spenden sind von der Einkommensteuer abzugsfähig. Für natürliche Personen bzw. Gesellschafter werden von Beträgen bis 2.065,80 € 19 % als steuerlicher Absetzbetrag anerkannt. Von Unternehmen kann ein Betrag bis zu 2.065,80 € vom Unternehmensgewinn oder 2 % des Gewinns abgezogen werden. Spenden an ausländische Vereine mit einem Sitz in Italien und Eintragung in einem italienischen Regionalregister werden steuerlich behandelt wie inländische Vereine.
Erbschaft- und Schenkungsteuer	Es existiert keine Erbschaft- und Schenkungsteuer mehr.
Umsatzsteuerlich relevante Regelungen	Befreiung für die normalen gemeinnützigen Tätigkeiten. Steuerpflicht für unternehmerische Tätigkeiten.
Haftungsfragen	Grundsätzlich haftet der öffentlich beurkundete Verein mit seinem Vermögen. Lediglich bei nicht anerkannten Vereinen haften die Vorstandsmitglieder noch persönlich, wenn das Vereinsvermögen nicht ausreicht.
Administration	Angesichts der steuerlichen Vergünstigungen sind die Buchhaltungsvorschriften relativ restriktiv. Getrennte Buchführung für den gewerblichen Teil.

Japan	
Formen, Arten und Anerkennungsprinzipien von gemeinnützigen Organisationen	<p>Merkmale gemeinnütziger Vereine (<i>Shadan hojin</i>):</p> <ul style="list-style-type: none"> • zu dem in ihrer Satzung festgelegten gemeinnützigen Zweck gebildet; registrierte Mitgliedschaft; Vermögen darf ausschließlich gemeinnützigem Zweck zugute kommen; keine Gewinnausschüttung an die Mitglieder, sondern Verwendung für die Erreichung der institutionellen Zielsetzungen • Vermögen muss bei Auflösung einem gemeinnützigen Zweck bzw. dem Allgemeinwohl dienen
Abgrenzung zu Stiftungen und steuerbefreiten Körperschaften	Bei den Stiftungen (<i>Zaidan hojin</i>) steht das Vermögen im Vordergrund. Durch die Satzung wird ein Vermögen einem bestimmten ideellen, nicht gewinnorientierten Zwecke unterworfen.
Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe/ Zweckbetriebe	Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist erlaubt, wenn dieser mit den institutionellen Aktivitäten und Zielsetzungen direkt verbunden bzw. vereinbar ist. Allerdings wird dieser Teil dann auch der Steuer unterworfen.
Besteuerung der laufenden Erträge <ul style="list-style-type: none"> • Körperschaftsteuer 	Das Einkommen gemeinnütziger Organisationen aus dem eigentlichen gemeinnützigen Bereich ist grundsätzlich steuerfrei. Für den Teil der Einkommen aus gewinnorientierten Tätigkeiten gibt es je nach Typ der gemeinnützigen Organisation unterschiedliche Ermäßigungen bei der Besteuerung. Kapitalerträge (Zins- und Dividendeneinkommen) und Veräußerungsgewinne sind nur dann körperschaftsteuerpflichtig, wenn ihre Erzielung mit den gewinnorientierten Aktivitäten verbunden ist.
Spenden und Mitgliedsbeiträge	Spenden und Mitgliedsbeiträgen können bei der staatlichen Einkommensteuer geltend gemacht werden. Wenn das Mitglied bzw. der Spender eine inländische körperschaftsteuerpflichtige Gesellschaft ist, kann eine gewisse Beitragssumme von der Steuerbemessungsgrundlage abgezogen werden. Dabei darf folgender Absetzbetrag nicht überschritten werden: $\text{Absetzbetrag} = (1/2) \cdot (2,5\% \text{ von Gesamtjahreseinkommen des Leistenden} + 0,25\% \text{ der Vermögenswerte des Leistenden})$. Für die besonders förderungswürdigen (inländischen) gemeinnützigen Organisationen gelten Sonderabzugsregelungen bei den Spenden.
Erbschaft- und Schenkungsteuer	Zuwendungen für gemeinnützige Zwecke sind steuerfrei. Etwaige im Ausland zu zahlende Erbschaft- oder Schenkungsteuerbeträge können bis zur Höhe der entsprechenden japanischen Steuer angerechnet werden. Ein Erbschaftsteuerabkommen besteht aber nur mit den USA.
Umsatzsteuerlich relevante Regelungen	In Japan sind die gemeinnützigen Organisationen nicht von der Umsatzsteuer befreit
Haftungsfragen	Anerkannte gemeinnützige Vereine haften mit ihrem Vermögen für die normalen Aktivitäten ihrer Organe; die Gläubiger können nur auf das Vereinsvermögen zurückgreifen.
Administration	Die erfolgreiche Gründung eines gemeinnützigen Vereins benötigt die offizielle Genehmigung der Präfekturregierung

	bzw. einer Stelle der Zentralregierung. Aufzeichnungen sind gemäß den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung vorzunehmen.
--	--

Lettland	
Formen, Arten und Anerkennungsprinzipien von gemeinnützigen Organisationen	<p>Merkmale des gemeinnützigen Vereins:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Gemeinnütziger Zweck, offizieller Status durch Finanzministerium • ausschließliche Vermögensverwendung für satzungsgemäße Zwecke • mindestens 2 Gründungsmitglieder
Abgrenzung zu Stiftungen und Trusts	Eine Stiftung ist eine Vermögensmasse, die der Zweckerreichung des Stifters gewidmet ist. Der Zweck soll einen nicht-wirtschaftlichen Charakter haben.
Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe/ Zweckbetriebe	Eine wirtschaftliche Tätigkeit ist erlaubt. Daraus resultierende Einkünfte sind bis zu einem Betrag von 10.000 LVL (rund 14.400 €) von der Umsatzsteuer befreit, wenn sie für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden.
Besteuerung der laufenden Erträge	Der gemeinnützige Zweck ist steuerfrei. Andere Bereiche sind normal steuerpflichtig.
• Körperschaftsteuer	
Spenden und Mitgliedsbeiträge	<p>Spenden von Privatpersonen an registrierte gemeinnützige Vereine sind bis zu 20 % des steuerpflichtigen Einkommens des Spenders abzugsfähig.</p> <p>Juristische Personen können 85 % der Spendensumme an registrierte gemeinnützige Vereine von der Körperschaftsteuer abziehen. Die Steuerermäßigung darf maximal 20 % der gesamten Steuersumme betragen.</p>
Erbschaft- und Schenkungsteuer	Es existieren weder Erbschaft- noch Schenkungsteuer.
Umsatzsteuerlich relevante Regelungen	Einkünfte aus wirtschaftlicher Tätigkeit über einem Wert von 10.000 LVL (rund 14.400 €) fallen unter die Umsatzsteuerpflicht mit einem Steuersatz von 18 %.
Haftungsfragen	Der Verein haftet mit seinem Vermögen. Verletzen Mitglieder die allgemeine Sorgfaltspflicht, sind sie dem Verein zum Ersatz des daraus entstehenden Schadens verpflichtet.
Administration	Gemeinnützige Vereine stehen unter der Aufsicht des Finanzministeriums. Es müssen ein Jahres- und ein Tätigkeitsbericht erstellt und beim Amt für Staatseinnahmen und beim Unternehmensregister eingereicht werden.

Litauen	
Formen, Arten und Anerkennungsprinzipien von gemeinnützigen Organisationen	Merkmale der gemeinnützigen anerkannten Organisation (allgemein NPO): <ul style="list-style-type: none"> • Juristische Person; keine Gewinnausschüttung an Vereinsmitglieder, sondern Verwendung für die Erfüllung der Satzungsziele; der ständige Sitz muss in Litauen sein • bei Auflösung dürfen die eingezahlten Beiträge an die Spender zurückbezahlt werden.
Abgrenzung zu Stiftungen und Trusts	Eine Stiftung ist eine juristische Person ohne Mitglieder, deren ständiger Sitz in Litauen sein soll. Der eigentliche Stiftungszweck bleibt steuerfrei, Gewinne sind weitgehend normal zu versteuern.
Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe/ Zweckbetriebe	Es ist erlaubt, wirtschaftliche Geschäftsbetriebe zu betreiben, wenn die Einnahmen der Erfüllung der Satzungsziele dienen. Registrierung ist erforderlich, wenn dieser Umsatz in den letzten 12 Monaten den Wert von 100.000 LTL überschritten hat (knapp 29.000 €).
Besteuerung der laufenden Erträge <ul style="list-style-type: none"> • Körperschaftsteuer 	Seit 2005 sind nur die zweckorientierten Aktivitäten steuerfrei. Wirtschaftliche Aktivitäten sind steuerpflichtig. Bei Jahreseinkünften bis 1 Mio. LTL (rund 290.000 €) gilt ein Freibetrag von 25.000 LTL (rund 7.240 €), der Rest wird mit 15 % besteuert. Einkünfte über 1 Mio. LTL (rund 290.000 €) unterliegen insgesamt dem Steuersatz von 15 %. Zu den Einkünften zählen auch Miet- und Pächterträge, Veräußerungsgewinne und Kapitalerträge.
Spenden und Mitgliedsbeiträge	Spenden von Privatpersonen sind vom Zuwendenden bis zu 2 % ihres Einkommens abzugsfähig. Spenden von Unternehmen dürfen in zweifacher Höhe des Betrags, aber nicht höher als bis zu 40 % des zu versteuernden Einkommens berücksichtigt werden. Spenden an ausländische gemeinnützige Organisationen sind nur dann steuerlich zu berücksichtigen, wenn die Organisation als gemeinnützig in Litauen anerkannt ist. Sachspenden und Dienstleistungen werden mit ihren jeweiligen Beschaffungspreisen bewertet. Mitgliedsbeiträge können steuerlich geltend gemacht werden.
Erbschaft- und Schenkungsteuer	Wird die Zuwendung als Sponsoring verbucht, gelten die Vorschriften für Spenden. Ansonsten ist die Schenkung/Erbschaft einkommensteuerpflichtig, wenn ihr Wert höher als der doppelte sog. nicht zu besteuernde Einkommensbetrag (NTIA) ist. Sachleistungen werden ab einem Wert von 250 LTL (rund 72 €) berücksichtigt. Für juristische Personen gilt: Bei Immobilien ist der Restwert anzusetzen. Mobile Eigentumsgegenstände werden mit ihren Anschaffungskosten bewertet, Dienstleistungen zu ihren Kosten. Bei natürlichen Personen gilt immer der Marktwert. Bei ausländischen gemeinnützigen Organisationen gelten die gleichen Regeln, wenn sie nach dem Gesetz über Wohltätigkeit und Sponsoring von der Erbschafts- und Schenkungsteuer befreit sind.
Umsatzsteuerlich relevante Regelungen	Es werden nur Leistungen gemeinnütziger Vereine an ihre Mitglieder befreit, wenn Mitgliedsbeiträge die einzige Einnahmequelle darstellen. Einnahmen aus einer wirtschaftlichen Tätigkeit sind umsatzsteuerpflichtig, wenn diese in den letzten 12 Monaten den Wert von 100.000 LTL (knapp 29.000 €) überschritten haben.
Haftungsfragen	Die juristische Person haftet grundsätzlich mit ihrem Vermögen. Lediglich bei grob fahrlässiger Vereinsführung oder falschen Bestätigungen haftet der Vorstand.

Administration	Die zuständigen Finanzämter und Zollämter kontrollieren sowohl die Geber als auch die Begünstigten der "Wohltätigkeit und des Spendens" sowie die Verwendung der gespendeten Gelder/Güter, wenn dabei Steuervergünstigungen in Anspruch genommen werden. Im Falle von Verstößen gegen Vorschriften werden Sanktionen eingeleitet, z. B. erhaltene Steuerprivilegien aberkannt. Gemeinnützige Organisationen unterliegen der Buchführungspflicht und es muss ein jährlicher Bericht erstellt werden.
----------------	---

Luxemburg	
Formen, Arten und Anerkennungsprinzipien von gemeinnützigen Organisationen	Der gemeinnützige Verein ohne Erwerbszweck: <ul style="list-style-type: none"> • eigene Rechtspersönlichkeit mit der Veröffentlichung der Satzung, gemeinnütziger Zweck, keine Gewinnverteilung • mindestens drei Gründungsmitglieder; Anforderungen bzgl. der Staatsangehörigkeit der Mitglieder bestehen nicht • Vermögen muss nach Auflösung einem gemeinnützigen Zweck dienen
Abgrenzung zu Stiftungen und Trusts	Stiftungen: durch Rechtsgeschäft geschaffene juristische Person ohne Mitglieder, volle Rechtsfähigkeit. Keine Gewinnerzielungsabsicht.
Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe/ Zweckbetriebe	Steuerpflicht bei Unterhaltung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (Tätigkeiten, durch die nachhaltig Einnahmen erzielt werden sollen). Sie darf im Verhältnis zur Haupttätigkeit nur als Nebentätigkeit erfolgen.
Besteuerung der laufenden Erträge <ul style="list-style-type: none"> • Körperschaftsteuer • Gewerbesteuer 	Grundsätzlich von Körperschaftsteuer befreit (inkl. Miet- und Pachterträge sowie Veräußerungsgewinne und Kapitalerträge); Ausnahme: Einnahmen aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Analog zur Körperschaftsteuer ist die Befreiung von der Gewerbesteuer.
Spenden und Mitgliedsbeiträge	Spenden von Privatpersonen von mehr als 124 € sind bis zu rund 250.000 € bzw. 10 % des Nettoeinkommens absetzbar. Für Spenden von Unternehmen gelten die gleichen Beträge. Sachspenden werden mit dem Buchwert angesetzt. Spenden an gemeinnützige Organisationen im Ausland sind nicht steuerlich begünstigt. Mitgliedsbeiträge sind nicht absetzbar.
Erbschaft- und Schenkungsteuer	Für gemeinnützige Vereine beträgt der Steuersatz bei Schenkungen bzw. Erbschaften 6 %. Im Falle von gemeinnützigen Vereinen fällt auf der Ebene des Gebers keine Schenkung- oder Erbschaftsteuer an. Bei gemeinnützigen Vereinen im Ausland besteht grundsätzlich keine Begünstigung.
Umsatzsteuerlich relevante Regelungen	Gemeinnützige Organisationen sind mit ihren Tätigkeiten von der Umsatzsteuer befreit, sofern sie damit keinen Gewinn anstreben und keine Wettbewerbsverzerrungen bewirken. Steuerpflichtig für wirtschaftliche Tätigkeiten.
Haftungsfragen	Der Verein haftet grundsätzlich mit seinem Vermögen. Lediglich in den Fällen, in denen die Vereinsvertreter z. B. grob fahrlässig handeln oder straffällig werden, tragen sie auch die persönliche Verantwortung.
Administration	Vereine ohne Gewinnerzielungsabsicht, müssen, wenn sie als gemeinnützig anerkannt werden wollen, einen Antrag beim Justizministerium stellen. Die Vereine müssen eine normale Buchführung haben. Um die Genehmigung zum Empfang von Spenden zu erhalten, sind die Jahresabschlüsse seit Gründung des Vereins oder mindestens der letzten zehn Jahre in der Geschäftsstelle des zuständigen Zivilgerichts zu hinterlegen.

Malta	
Formen, Arten und Anerkennungsprinzipien von gemeinnützigen Organisationen	Merkmale: <ul style="list-style-type: none"> • keine Vermögensausschüttung an Mitglieder • bei Auflösung muss das Vermögen einem gemeinnützigen Zweck dienen
Abgrenzung zu Stiftungen und steuerbefreiten Körperschaften	Das Vermögen einer Stiftung wird einem ideellen, nicht gewinnorientiertem Zweck unterworfen.
Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe/ Zweckbetriebe	Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb erlaubt, wenn er mit den institutionellen Zielen vereinbar ist.
Besteuerung der laufenden Erträge <ul style="list-style-type: none"> • Einkommensteuer 	Besonders anerkannte Organisationen mit ideellen Zwecken sind von der Einkommensteuer befreit. Bei anderen NPOs werden die Gesamteinkünfte normal besteuert (gestaffelte Tarife), wenn die Einnahmen aus Mitgliedsbeiträgen weniger als die Hälfte der gesamten Einnahmen betragen.
Spenden und Mitgliedsbeiträge	Geld- und Sachspenden an anerkannte gemeinnützige Organisationen sind von der Einkommensteuer befreit.
Erbschaft- und Schenkungsteuer	Es existiert weder die Erbschaft- noch die Schenkungsteuer.
Umsatzsteuerlich relevante Regelungen	Tätigkeiten, die dem Vereinszweck dienen, sind von der Umsatzsteuer befreit.
Haftungsfragen	Keine Angaben
Administration	Es muss ein Jahresabschluss erstellt werden.

Niederlande	
Formen, Arten und Anerkennungsprinzipien von gemeinnützigen Organisationen	<p>Merkmale des gemeinnützigen, notariell beurkundeten Vereins:</p> <ul style="list-style-type: none"> • gemeinnütziger Zweck, keine Gewinnausschüttung, unabhängig von staatlichen Behörden, Vereinsvermögen muss auch nach Auflösung der Körperschaft einem gemeinnützigen Zweck dienen • mindestens 2 Mitglieder; keine Anforderungen hinsichtlich der Staatsangehörigkeit der Mitglieder • ausländische Vereine können in den Niederlanden anerkannt sein (Herkunftsprinzip), Liste beim Finanzministerium
Abgrenzung zu Stiftungen und Trusts	Eine Stiftung ist eine durch Rechtsgeschäft geschaffene juristische Person ohne Mitglieder, volle Rechtsfähigkeit. Sitz muss in den Niederlanden sein.
Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe/ Zweckbetriebe	Steuerpflicht bei Unterhaltung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (Tätigkeiten, durch die nachhaltig Einnahmen erzielt werden sollen). Befreiung von besonders anerkannten Tätigkeiten mit Freibeträgen: Güterlieferungen bis 68.067 €, von Dienstleistungen bis 22.689 €.
Besteuerung der laufenden Erträge	<p>Grundsätzlich von Körperschaftsteuer befreit sind die besonderen gemeinnützigen Vereine, ansonsten bis zu einem Jahresgewinn von 7.500 € oder bis zu einem Gesamtgewinn von 37.500 € der letzten 4 Jahre, wenn erzielte Gewinne ausschließlich gemeinnützigen Zwecken zugute kommen. Geldanlagen unterliegen nicht der Besteuerung. Liegt eine Befreiung von der Körperschaftsteuer vor, kann von einem in den Niederlanden ansässigen Verein die Rückerstattung des Steuervorabzugs auf Dividenden beantragt werden.</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Körperschaftsteuer • Exkurs: Einkommensteuer 	Abziehbar sind die Autokosten, die ein Ehrenamtlicher bei seiner Vereinstätigkeit hat (0,18 € pro km).
Spenden und Mitgliedsbeiträge	<p>Periodische Spenden von Privatpersonen (notariell beurkundet für mind. 5 Jahre) an anerkannte gemeinnützige Vereine sind voll abziehbar; andere Spenden nur, wenn sie über 60 € und zwischen 1 und 10 % des steuerpflichtigen Einkommens liegen.</p> <p>Spenden von Unternehmen von mindestens 227 € sind bis maximal 6 % des steuerpflichtigen Gewinns absetzbar.</p> <p>Spenden sowohl von Privatpersonen als auch von Unternehmen an ausländische Vereine sind nur dann abzugsfähig, wenn diese Vereine in der Liste des Finanzministeriums geführt werden.</p>
Erbschaft- und Schenkungsteuer	<p>Inländische gemeinnützige Organisationen sind bei der Erbschaftsteuer bis 8.602 €, bei der Schenkungsteuer bis 4.143 € befreit; ansonsten kommt ein ermäßigter Steuersatz von 8 % zum Tragen.</p> <p>Zwischen den Niederlanden und Deutschland besteht kein DBA.</p>

Umsatzsteuerlich relevante Regelungen	Lediglich die erwerbswirtschaftlichen Tätigkeiten sind umsatzsteuerpflichtig.
Haftungsfragen	Grundsätzlich haftet die juristische Person mit ihrem Vermögen. Lediglich bei vorsätzlichem oder grob fahrlässigem Handeln haften die Vorstandsmitglieder persönlich.
Administration	Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, interne Aufsicht, externe Überprüfung, keine Pflicht zur Veröffentlichung.

Österreich	
Formen, Arten und Anerkennungsprinzipien von gemeinnützigen Organisationen	<p>Merkmale der Vereine:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Gemeinnütziger Zweck; dessen ausschließliche und unmittelbare Förderung; nicht auf Gewinn ausgerichtet, • mindestens 2 Gründungsmitglieder • Vermögen muss nach Auflösung einem gemeinnützigen Zweck gewidmet werden
Abgrenzung zu Stiftungen und steuerbefreiten Körperschaften	Stiftungen sind Widmungen einer Vermögensmasse für einen bestimmten Zweck durch den Willensakt des Stifters. Gesetzlich erlaubt sind Bundes-, Landes- und Privatstiftungen. Rechtsform "Trust" ist nicht bekannt. Steuerbefreite Körperschaften umfassen auch die Vereine.
Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe/ Zweckbetriebe	Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist erlaubt. Es werden hier der unentbehrliche (keine Umsatz- und Körperschaftsteuerpflicht), entbehrliche Hilfsbetrieb (keine Umsatz-, aber Körperschaftsteuerpflicht) und der begünstigungsschädliche wirtschaftliche Geschäftsbetrieb (volle Steuerpflicht) unterschieden.
<p>Besteuerung der laufenden Erträge</p> <ul style="list-style-type: none"> • Körperschaftsteuer • Exkurs: Einkommensteuer • Kommunalsteuer 	<p>Gemeinnützige Vereine sind befreit, wenn sie sich nicht wirtschaftlich betätigen. Miet- und Pachterträge werden nicht besteuert. Die Kapitalertragsteuer wird bei der Veranlagung auf die Körperschaftsteuer angerechnet, wenn die Einkünfte aus Kapitalvermögen zu einem steuerpflichtigen Betriebsvermögen zählen. Gemeinnützige Vereine können eine Befreiungserklärung abgeben, wenn Zinsen zu den Betriebseinnahmen zählen.</p> <p>Pauschalisierungen von Fahrtkosten/Verpflegungsaufwand und von Betriebsausgaben.</p> <p>Gemeinnützige Vereine sind befreit.</p>
Spenden und Mitgliedsbeiträge	<p>Geld- und Sachspenden (auch an ausländische gemeinnützige Vereine) sind steuerlich begünstigt und können bis zu 10 % des Vorjahresgewinns von den Betriebsausgaben bzw. darüber hinaus bis zu 10 % der Vorjahreseinkünfte abgezogen werden, wenn der Verein ausschließlich wissenschaftliche Zwecke verfolgt.</p> <p>Sachspenden werden mit dem gemeinen Wert des zugewendeten Wirtschaftsgutes bewertet.</p> <p>Hat ein Verein seinen Sitz außerhalb der EU, ist für die Abzugsfähigkeit einer Spende eine überwiegende Inlandsförderung Voraussetzung.</p> <p>Mitgliedsbeiträge sind nicht begünstigt.</p>
Erbschaft- und Schenkungsteuer	Bei Erbschaften kommt ein linearer Steuersatz von 2,5 % zur Anwendung. 110 € sind dabei für jeden Erwerb befreit. Zuwendungen von öffentlich-rechtlichen Körperschaften an einen gemeinnützigen Verein sind gänzlich steuerfrei. Sachzuwendungen und Geldforderungen (z. B. Spenden) an einen inländischen gemeinnützigen Verein sind steuer-

	<p>befreit, wenn die Verwendung zu dem begünstigten Zweck gesichert ist. Der gemeinnützige Zweck kann auch im Ausland verfolgt werden. Besteht ein DBA, gilt dies auch für ausländische Vereine, jedoch nicht für Erwerbe von Todes wegen.</p> <p>Zwischen Österreich und Deutschland besteht ein Erbschaftsteuerabkommen.</p>
Umsatzsteuerlich relevante Regelungen	Gemeinnützige Vereine unterliegen grundsätzlich nicht der Umsatzsteuerpflicht. Übersteigen die Umsätze 2.900 € pro Jahr oder liegen die Umsätze aus dem begünstigungsschädlichen Betrieb über 7.500 €, muss die Umsatzsteuer entrichtet werden.
Haftungsfragen	Bei Pflichtverletzungen bezüglich Abgabenangelegenheiten haftet der Vertreter des Vereins.
Administration	Vereinsbehörde ist die Bundespolizeidirektion bzw. die Bezirksverwaltungsbehörde. Kleine Vereine müssen eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung erstellen. Mittelgroße Vereine sind zur Buchführung und Aufstellung eines Jahresberichts verpflichtet, wenn in zwei aufeinander folgenden Jahren die gewöhnlichen Einnahmen oder Ausgaben jeweils höher als 1 Mio. € waren. Für große Vereine besteht eine erweiterte Abschlusspflicht und Rechnungsprüfung, wenn in zwei aufeinander folgenden Jahren die gewöhnlichen Einnahmen oder Ausgabe jeweils über 3 Mio. € oder die Spendeneinnahmen jeweils über 1 Mio. € lagen.

Polen	
Formen, Arten und Anerkennungsprinzipien von gemeinnützigen Organisationen	<p>Merkmale der gemeinnützigen Organisation:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Gemeinnütziger Zweck, gewerbliche Tätigkeit nur zur Realisierung der Satzungsziele, keine Ausschüttung der Gewinne, sondern ausschließliche Verwendung für den gemeinnützigen Zweck
Abgrenzung zu Stiftungen und Trusts	Eine Stiftung ist eine durch Rechtsgeschäft geschaffene juristische Person zur Erfüllung gesellschaftlich oder wirtschaftlich nützlicher Ziele mit voller Rechtsfähigkeit. Stiftungen dürfen eine gewerbliche Tätigkeit lediglich zur Realisierung ihrer Satzungsziele ausüben.
Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe/ Zweckbetriebe	Eine gewerbliche Tätigkeit ist nur zur Unterstützung der Satzungszwecke erlaubt. Daneben existiert die sog. entgeltlich gemeinnützige Tätigkeit („Zweckbetrieb“), bei der Dienstleistungen außerhalb des eigentlichen Bereichs bis zu einer Höhe von 10.000 € steuerbegünstigt bleiben. Die entgeltlich gemeinnützige Tätigkeit wird jedoch als gewinnorientierte gewerbliche Tätigkeit behandelt, wenn die durch die Organisation erhobenen Gebühren die kalkulatorischen Kosten für die Dienstleistung überschreiten. Die gleichzeitige Ausübung einer entgeltlich gemeinnützigen Tätigkeit und einer gewerblichen Tätigkeit hinsichtlich einer gleichen Tätigkeitsart sind untersagt.
Besteuerung der laufenden Erträge	<ul style="list-style-type: none"> • Körperschaftsteuer <p>Einkünfte (inkl. Miet- und Pachterträge), die dem gemeinnützigen Zweck dienen, sind steuerfrei. Auch Investitionen in Staatsanleihen sowie andere spezielle Wertpapiere bleiben steuerfrei, wenn die daraus resultierenden Einkünfte in aufgelisteten gemeinnützigen Bereichen eingesetzt werden.</p>
Spenden und Mitgliedsbeiträge	<p>Natürliche Personen: Spenden bis zu einer Höhe von 350 PLN (rund 90 €) waren 2004 von der Bemessungsgrundlage abzugsfähig bzw. bis zu 1 % der Steuerlast dürfen an inländische gemeinnützige Organisationen abgeführt werden.</p> <p>Juristische Personen: Bis zu 10 % der Gewinne dürfen steuerlich begünstigt gespendet werden.</p> <p>Sachspenden und Dienstleistungen werden mit ihren jeweiligen Beschaffungspreisen bewertet.</p> <p>Mitgliedsbeiträge sind für den Empfänger nur von der Körperschaftsteuer befreit, wenn sie nicht für eine gewerbliche Tätigkeit eingesetzt werden. Für Zuwendende sind Mitgliedsbeiträge an inländische oder ausländische gemeinnützige Vereine nicht steuerlich absetzbar.</p>
Erbschaft- und Schenkungsteuer	<p>Inländische und ausländische gemeinnützige Vereine sind von der Erbschafts- und Schenkungssteuer befreit. Bei natürlichen Personen sind Schenkungen bis maximal rund 90 € abzugsfähig. Juristische Personen dürfen bis zu 10 % ihrer Gewinne steuerlich begünstigt schenken.</p> <p>Doppelbesteuerungsabkommen bestehen mit Österreich, Tschechien und Ungarn.</p>
Umsatzsteuerlich relevante Rege-	Befreiung für die normalen gemeinnützigen Tätigkeiten. Umsatzsteuer wird fällig, wenn ein Verein nachhaltig Ein-

lungen	nahmen als Unternehmer erzielt, sofern ein Betrag von 10.000 € im Jahr überschritten wird.
Haftungsfragen	Vereine werden durch die in den Satzungen genannten Vertretungsbefugten vertreten. Eine Haftung besteht für die Vertreter infolge schuldhafter Pflichtverletzung, wenn der Verein Abgaben nicht aufbringen kann. Bei vorsätzlichem oder fahrlässigem Handeln, z. B. bei Abgabenhinterziehung, falsche Deklaration von Spenden, ergeben sich für den Haftenden hohe Strafen.
Administration	Auf zentraler Ebene ist das Ministerium für Sozialpolitik in Warschau zuständig bei Fragen zu gemeinnützigen Organisationen. Gemeinnützige Organisationen erhalten ihren offiziellen Status nach Eintragung in das zentrale Landesgerichtsregister. Sie sind verpflichtet, einen jährlichen Tätigkeitsbericht zu erstellen und zu veröffentlichen. Der Bericht setzt sich aus zwei Teilen zusammen: 1. dem Sachbericht und 2. dem Finanzbericht.

Portugal	
Formen, Arten und Anerkennungsprinzipien von gemeinnützigen Organisationen	<p>Merkmale der einfach und administrativ gemeinnützigen Vereinen:</p> <ul style="list-style-type: none"> • einfache Gemeinnützigkeit wird vom Ministerrat erteilt; Verfolgung wissenschaftlicher, kultureller oder wohltätiger Zwecke • administrative Gemeinnützigkeit erfolgt durch Gesetz, z. B. kirchliche Einrichtungen • keine Mindestanzahl an Mitgliedern vorgegeben; Ausländer können Mitglieder sein • bei Auflösung des Vereins müssen mit Auflagen oder Zweckbestimmung erhaltene Vermögenswerte mit derselben Auflage oder Zweckbestimmung einer anderen juristischen Person übertragen werden
Abgrenzung zu Stiftungen und steuerbefreiten Körperschaften	Eine Stiftung ist eine Vermögensnutzung zur Verfolgung allgemeiner Interessen. Sie wird errichtet durch ein Rechtsgeschäft unter Lebenden oder durch ein Testament. Bei ihrer Errichtung muss nachgewiesen werden, dass sie über das zur Erfüllung des satzungsmäßigen Zwecks erforderliche Vermögen verfügt. Für das Stiftungskapital ist keine Mindesthöhe festgelegt.
Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe/ Zweckbetriebe	Gemeinnützige Vereine dürfen einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb betreiben; Vermögensvorteile der Mitglieder sind erlaubt, aber keine Gewinne im eigentlichen Sinn.
Besteuerung der laufenden Erträge <ul style="list-style-type: none"> • Körperschaftsteuer 	Gemeinnützige Vereine sind befreit. Voraussetzung für die Befreiung ist die Anerkennung durch die Finanzverwaltung in Form eines im Gesetzblatt veröffentlichten Erlasses.
Spenden und Mitgliedsbeiträge	<p>Natürlichen Personen: Geld- oder Sachspenden an Organisationen mit sozialen, kulturellen, umweltschützenden, wissenschaftlichen, technologischen, sportlichen oder erzieherischen Zielsetzungen können in Höhe von 25 % in Abzug gebracht werden, wobei der Abzug maximal 15 % der zu entrichtenden Steuer betragen darf.</p> <p>Juristischen Personen: Spenden mit allgemeinem sozialem Charakter werden in Höhe von 0,8 % des Geschäftsumsatzes anerkannt und gehen bei der steuerlichen Vergünstigung zu 130 % in die Kosten ein. Spenden mit kulturellem, umweltschützendem, wissenschaftlichem, technologischem, sportlichem oder erzieherischem Charakter werden in Höhe von 0,6 % des Geschäftsumsatzes anerkannt und gehen bei der steuerlichen Vergünstigung zu 120 % bzw. 130 % bei mehrjähriger Förderzusage ein.</p>
Erbschaft- und Schenkungsteuer	Gemeinnützige Vereine sind von der Erbschaft- und Schenkungsteuer befreit. Das DBA zwischen Portugal und Deutschland umfasst nicht die Erbschaftsteuer.

Umsatzsteuerlich relevante Regelungen	Gemeinnützige Vereine sind befreit.
Haftungsfragen	Es haften diejenigen, die im Namen des gemeinnützigen Vereins handeln.
Administration	Es besteht Eintragungspflicht; Form und Inhalt der Satzung und eine ordentliche Buchführung sind vorgeschrieben.

Schweden	
Formen, Arten und Anerkennungsprinzipien von gemeinnützigen Organisationen	<p>Merkmale:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Gemeinnütziger Zweck; mindestens 90 % der Vereinsaktivitäten müssen diesem Zweck dienen • 75 bis 80 % der Erträge müssen während der letzten fünf Jahre für gemeinnützige Zwecke eingesetzt worden sein (außer Kapitalgewinne) • Gründer müssen schwedische Staatsbürger sein; keine Anforderungen an Staatsangehörigkeit der Mitglieder; keine Mindestanzahl an Mitgliedern vorgegeben • keine gesetzlichen Vorschriften • Vermögen fällt bei Auflösung an die in der Satzung bestimmten Personen
Abgrenzung zu Stiftungen und steuerbefreiten Körperschaften	<p>Stiftung: Stiftung ist ein Vermögen, das gemäß einer Verfügung des Stifters der Erreichung eines bestimmten Zwecks gewidmet ist. Sie kann von jeder natürlichen oder juristischen Person errichtet werden.</p> <p>Trusts: nicht existent</p> <p>Steuerbefreite Körperschaften: nicht existent, da Körperschaften steuerpflichtig sind</p>
Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe/ Zweckbetriebe	Gemeinnützige Vereine dürfen einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verfolgen, wenn dieser ausschließlich dem Zweck des Vereins dient und in der Satzung vermerkt ist.
Besteuerung der laufenden Erträge	<ul style="list-style-type: none"> • Körperschaft- und Einkommenssteuer <p>Gemeinnützige Vereine sind im Rahmen ihrer eigentlichen Zwecktätigkeit befreit. Kapitalerträge werden nicht besteuert.</p>
Spenden und Mitgliedsbeiträge	Können steuerlich nicht geltend gemacht werden.
Erbschaft- und Schenkungsteuer	Seit 1. Januar 2005 abgeschafft. DBA besteht zwischen Schweden und Deutschland.
Umsatzsteuerlich relevante Regelungen	Gemeinnützige Vereine sind grundsätzlich befreit.
Haftungsfragen	Bei Vorsatz oder grober Fahrlässigkeit kann der Bevollmächtigte (Kassenwart, Vorstand) verpflichtet werden, den fälligen Betrag zu bezahlen.
Administration	Keine Registrierungspflicht; keine spezielle Aufsicht. Ordentliche Buchführung ist verpflichtend und es besteht eine Informationspflicht gegenüber dem Finanzamt.

Slowakei	
Formen, Arten und Anerkennungsprinzipien von gemeinnützigen Organisationen	Merkmale: <ul style="list-style-type: none"> • Gemeinnütziger Zweck; Aktivitäten müssen auf die Erfüllung dieses Zwecks ausgerichtet sein; keine Gewinnausschüttung; mindestens 3 Gründungsmitglieder
Abgrenzung zu Stiftungen und steuerbefreiten Körperschaften	Stiftungen dürfen keine wirtschaftlichen Tätigkeiten ausüben; Veranstaltungen müssen in Zusammenhang mit einem gemeinnützigen Zweck stehen.
Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe/ Zweckbetriebe	Wirtschaftliche Tätigkeiten sind erlaubt, wenn der Gewinn dem gemeinnützigen Zweck dient.
Besteuerung der laufenden Erträge <ul style="list-style-type: none"> • Einkommensteuer 	Gemeinnützige Organisationen sind im Rahmen ihrer eigentlichen Zwecktätigkeit befreit. Einnahmen aus wirtschaftlichen Tätigkeiten sind voll steuerpflichtig. Veräußerungsgewinne und Kapitalerträge sind steuerpflichtig, wenn sie nicht mit dem gemeinnützigen Zweck in Verbindung stehen. Gemeinnützige Organisationen können dabei 300.000 SKK (knapp 8.000 €) von der Bemessungsgrundlage abziehen.
Spenden und Mitgliedsbeiträge	Natürliche und juristische Personen können 2 % ihrer gezahlten Einkommensteuer einer gemeinnützigen Organisation spenden (bei juristischen Personen ist auch eine Aufteilung auf mehrere Organisationen möglich). Bei natürlichen Personen ist ein Mindestbetrag von 20 SKK (rund 0,5 €) erforderlich, bei juristischen Personen beträgt die Mindestgrenze 250 SKK (rund 6,50 €) pro Zuwendung.
Erbschaft- und Schenkungsteuer	Es existiert weder eine Erbschaft- noch eine Schenkungsteuer.
Umsatzsteuerlich relevante Regelungen	Es gilt ein einheitlicher Umsatzsteuersatz von 19 %.
Haftungsfragen	Die gemeinnützige Organisation haftet mit ihrem Vermögen gegenüber den Gläubigern.
Administration	Doppelte Buchführung ist Pflicht. Sie muss kontrolliert werden, wenn die Gesamteinnahmen den Betrag von 5 Mio. SKK (rund 132.000 €) überschreiten.

Slowenien	
Formen, Arten und Anerkennungsprinzipien von gemeinnützigen Organisationen	<p>Merkmale:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Gemeinnütziger Zweck; keine Gewinnausschüttung • bei Auflösung der Organisation muss das Vermögen einem gemeinnützigen Zweck zugute kommen
Abgrenzung zu Stiftungen und steuerbefreiten Körperschaften	Bei Stiftungen wird Vermögen einem ideellen Zweck unterworfen, keine Mitglieder, Gewinne müssen für den Stiftungszweck eingesetzt werden.
Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe/ Zweckbetriebe	Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist nur in der Höhe erlaubt, wenn er mit den institutionellen Zielsetzungen direkt verbunden bzw. vereinbar ist. Die daraus erzielten Einnahmen unterliegen der Körperschaftsteuer.
Besteuerung der laufenden Erträge <ul style="list-style-type: none"> • Körperschaftsteuer 	Lediglich der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb von gemeinnützigen Organisationen unterliegt der Körperschaftsteuer mit einem Steuersatz von 25 %. Darunter fallen auch Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne, wenn diese mit den gewinnorientierten Tätigkeiten in Verbindung stehen.
Spenden und Mitgliedsbeiträge	Natürliche Personen: Spenden sind bis zu einer Höhe von 3 % des Einkommens steuerlich absetzbar. Juristische Personen: Spenden sind bis zu einer Höhe von 0,3 % des Unternehmenseinkommens absetzbar.
Erbschaft- und Schenkungsteuer	Gemeinnützige Organisationen sind von der Erbschaft- und Schenkungsteuer befreit.
Umsatzsteuerlich relevante Regelungen	Gemeinnützige Organisationen sind bei Aktivitäten, die dem gemeinnützigen Zweck dienen, von der Umsatzsteuer befreit.
Haftungsfragen	Gemeinnützige Organisation haftet mit ihrem Vermögen für die normalen Aktivitäten seiner Organe.
Administration	Es besteht die Pflicht zur Erstellung eines Jahresabschlusses gemäß den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung. Hinsichtlich der gewerblichen Einkünfte der gemeinnützigen Einrichtungen ist eine gesonderte Buchhaltung erforderlich.

Spanien	
Formen, Arten und Anerkennungsprinzipien von gemeinnützigen Organisationen	<p>Merkmale:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Gemeinnütziger Zweck; mindestens 70 % der Nettoeinkünfte müssen für diesen verwendet werden • Notwendige personelle und materielle Voraussetzungen für die Durchführung des Zwecks müssen vorhanden sein; Vorstand muss ehrenamtlich tätig sein • Mindestens 3 Gründungsmitglieder; können auch legal in Spanien ansässige Ausländer sein • Vermögen muss nach Auflösung dem satzungsmäßigen Zweck zugute kommen
Abgrenzung zu Stiftungen und steuerbefreiten Körperschaften	Stiftung ist eine Einrichtung ohne Erwerbszweck, deren Vermögen nach dem Willen des Stifters dauerhaft der Erreichung eines gemeinnützigen Zwecks gewidmet ist. Es muss eine Eintragung in das Stiftungsregister (Justizministerium) erfolgen. Kann auch von Ausländer errichtet werden.
Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe/ Zweckbetriebe	Gemeinnützige Vereine dürfen einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb betreiben. Um als gemeinnützig anerkannt zu bleiben, müssen 70 % der Nettoeinkünfte für dessen gemeinnützigen Zweck verwendet werden. Die Einkünfte sind steuerfrei, wenn sie ausschließlich dem gemeinnützigen Zweck dienen. Ansonsten beträgt der Steuersatz 10 %.
Besteuerung der laufenden Erträge <ul style="list-style-type: none"> • Körperschaftsteuer 	Gemeinnützige Vereine sind für die Ausübung von Tätigkeiten entsprechend ihres satzungsmäßigen Zwecks befreit. Entsprechen Einkünfte aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nicht dem gemeinnützigen Zweck, fällt ein ermäßigter Steuersatz von 10 % an.
Spenden und Mitgliedsbeiträge	<p>Natürliche Personen: - 25 % der Spende an Organisationen wie UNICEF abzugsfähig vom Einkommensteuerbetrag</p> <p style="padding-left: 20px;">- 30 % der Spende für eine vorrangige Tätigkeit des Mäzenatentums abzugsfähig, aber maximal 15 % der Bemessungsgrundlage</p> <p style="padding-left: 20px;">- 10 % der Spende an gemeinnützige Vereine kann vom Einkommensteuerbetrag abgezogen werden (gilt auch für Mitgliedsbeiträge)</p> <p>Juristische Personen: maximal 10 % der Bemessungsgrundlage kann abgesetzt werden.</p> <p>Ist bei Sachspenden der Anschaffungswert bekannt, wird dieser als Spendenwert angesetzt. Ansonsten entscheidet ein Gremium über den Wert der Spende, wobei der Marktwert grundsätzlich nicht überschritten werden darf.</p> <p>Bei Spenden an ausländische gemeinnützige Vereine besteht eine Gesetzeslücke.</p>
Erbschaft- und Schenkungsteuer	Bei juristischen Personen kommt statt der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer die Körperschaftsteuer zur Anwendung. Gemeinnützige Vereine sind für die Ausübung von Tätigkeiten entsprechend ihres satzungsmäßigen Zwecks von der

	Körperschaftsteuer befreit. Kein DBA zwischen Spanien und Deutschland.
Umsatzsteuerlich relevante Regelungen	Gemeinnützige Vereine sind im Bereich der für sie üblichen Geschäftsvorgänge befreit.
Haftungsfragen	Bei grober Fahrlässigkeit oder Vorsatz haftet der Vorstand.
Administration	Keine behördliche Aufsicht. Gemeinnützige Vereine müssen Geschäftsbücher führen. Der Jahresabschluss muss dem Justizministerium und allen Mitgliedern vorgelegt werden. Es besteht Eintragungspflicht in ein entsprechendes Register, wobei es in jeder Provinz sowie für die gesamte Nation eines gibt.

Tschechische Republik	
Formen, Arten und Anerkennungsprinzipien von gemeinnützigen Organisationen	Gemeinnützige Organisationen sind juristische Personen. Die Rechtsfähigkeit wird mit der Eintragung in ein Register erreicht. Zweck ist die Erbringung gemeinnütziger Leistungen. Keine Gewinnerzielungsabsicht. Ein eventueller Gewinn darf nicht ausgeschüttet werden.
Abgrenzung zu Stiftungen und steuerbefreiten Körperschaften	Eine Stiftung ist eine juristische Person, die zur Verfolgung gemeinnütziger Zwecke gegründet wird. Die Mindestgrenze des Stiftungsvermögens liegt bei 500 000 CZK (rund 16.900 €).
Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe/ Zweckbetriebe	Aus der Begriffsbestimmung der gewerblichen und beruflichen Tätigkeit ergibt sich, dass unter die gewerbliche und berufliche Tätigkeit praktisch alle Tätigkeiten von gemeinnützigen Organisationen fallen können, so dass stets zu prüfen ist, welche Möglichkeiten von steuerfreien Umsätzen sich bieten.
Besteuerung der laufenden Erträge	Steuerfrei sind: <ul style="list-style-type: none"> • Einkünfte aus der Haupttätigkeit • Einkünfte aus geerbten oder geschenkten Gebäuden, Grundstücken oder beweglichen Wirtschaftsgütern • Zinserträge aus Girokonten Steuerpflichtige Einkünfte: <ul style="list-style-type: none"> • Einnahmen aus Werbungen und Mieterträgen
Spenden und Mitgliedsbeiträge	Natürliche Personen können Zuwendungen ab 1.000 CZK (rund 34 €) oder 2 % des Einkommens bis maximal 10 % der Steuerbemessungsgrundlage vom Einkommen absetzen. Für Körperschaftsteuerpflichtige sind Zuwendungen von mindestens 2.000 CZK (rund 67 €) bis zu 5 % des steuerpflichtigen Gewinns abziehbar.
Erbschaft- und Schenkungsteuer	Zuwendungen an gemeinnützige Organisationen sind erbschaft- und schenkungsteuerbefreit.
Umsatzsteuerlich relevante Regelungen	Gemeinnützige Organisationen sind in ihrer Haupttätigkeit umsatzsteuerfrei. Werden Lieferungen und sonstige Leistungen gegen Entgelt ausgeführt, sind sie steuerpflichtig. Erträge aus gewerblicher Tätigkeit dürfen nicht 1 Mio. CZK (rund 33.700 €) übersteigen.
Haftungsfragen	Die gemeinnützige Organisation haftet mit ihrem Vermögen für die normalen Tätigkeiten des Vorstands. Bei Verstoß gegen die Vorschriften oder Kompetenzüberschreitungen kann dieser regresspflichtig gemacht werden.
Administration	Die Eintragung erfolgt im Vereinsregister beim Amtsgericht. Da gemeinnützige Organisationen juristische Personen sind, sind sie buchführungspflichtig (vereinfachte doppelte Buchführung möglich).

Ungarn	
Formen, Arten und Anerkennungsprinzipien von gemeinnützigen Organisationen	<p>Merkmale:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Gemeinnützige Organisationen sind juristische Personen • In der Satzung ist der gemeinnützige Zweck festgelegt; Befriedigung allgemeiner Interessen, keine unternehmerische Tätigkeit, Verbot der Gewinnaufteilung, Freiwilligkeit • Mindestens 10 Mitglieder
Abgrenzung zu Stiftungen und steuerbefreiten Körperschaften	Stiftungen werden für einen dauerhaften gemeinnützigen Zweck in einer Gründungsurkunde ins Leben gerufen. Sie dürfen nicht primär zur Durchführung einer Wirtschaftstätigkeit gegründet werden.
Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe/ Zweckbetriebe	Die Gründungsurkunde muss Festlegungen enthalten, ob die Organisation eine unternehmerische Tätigkeit ausüben darf, und wenn ja, mit welchen Einschränkungen. Erlöse aus Wirtschaftstätigkeiten, die auf Einkommens- und Vermögenserwerb gerichtet sind, sind zu versteuern.
<p>Besteuerung der laufenden Erträge</p> <ul style="list-style-type: none"> • Körperschaftsteuer 	<p>Gemeinnützige Organisationen sind mit Einnahmen aus zweckentsprechenden Tätigkeiten von der Körperschaftsteuer befreit. Hierzu gehören u. a. Erlöse, die aus der Fortführung von gemeinnützigen Tätigkeiten stammen und Einnahmen aus Investitionen (Einlagen, Wertpapiere, Dividenden von ungarischen Firmen) sowie sonstige Einnahmen, die dem Ziel der Organisation dienen. Kapitalerträge stellen keine Einnahmen dar, wenn die Quelle die ausschließliche Einnahme der zweckentsprechenden Tätigkeit ist.</p> <p>Steuerpflichtig sind lediglich Einnahmen aus wirtschaftlicher Tätigkeit. Dazu zählen Einnahmen aus Vermietung, Nutzungsvergabe von Immobilien, die sich im Besitz oder in Benutzung der Organisation befinden, Einnahmen, die lt. Gründungsurkunde aus Tätigkeiten entstehen, die ausdrücklich zu den unternehmerischen Tätigkeiten zählen sowie Einnahmen aus Werbetätigkeiten.</p>
Spenden und Mitgliedsbeiträge	<p>Spenden von Privatpersonen sind bis zur Höhe von 30 % von der Steuer absetzbar (max. rund 206 € für allgemeine und rund 410 € für besonders gemeinnützige Organisationen; bei dauerhaften Spendenverträgen weitere 5 Prozentpunkte). Privatpersonen können 1 % ihrer Einkommensteuer an Non-Profit-Organisationen und weitere 1 % an Kirchen spenden. Sachspenden werden nicht anerkannt.</p> <p>Spenden von Körperschaften reduzieren in voller Höhe die Bemessungsgrundlage, im Fall einer dauerhaften Spende um einen um 20 % erhöhten Wert. Die gemeinsame Abzugsgrenze für dauerhafte und nicht dauerhafte Spenden liegt bei 20 % des Gewinns vor Steuern. Bei besonders gemeinnützigen Organisationen können 150 % der Spende, im Falle einer dauerhaften Spende weitere 20 % abgesetzt werden. Die gemeinsame Abzugsgrenze liegt hier bei 25 % des Gewinns vor Steuern. Bei Körperschaften werden auch Sachspenden und Dienstleistungen anerkannt. Sachspenden werden mit dem Buchwert angesetzt, Dienstleistungen mit dem Einstandswert.</p>

Erbschaft- und Schenkungsteuer	Im Fall der Erblassung und Schenkung entsteht eine Gebührenpflicht. Gemeinnützige Organisationen erhalten vollständige Gebührenfreiheit.
Umsatzsteuerlich relevante Regelungen	Gemeinnützige Organisationen unterliegen nur dann der Steuerpflicht, wenn sie außer ihrer Haupttätigkeit erwerbswirtschaftlich tätig werden.
Haftungsfragen	Wenn z. B. Spenden nicht als gemeinnützig betrachtet werden können, darf der gemeinnützige Verein keine Bestätigung, die zur Steuerermäßigung berechtigt, ausstellen. Bei Zuwiderhandlungen haftet der Verein für die Tätigkeit seines Vorstands. Wenn der Vertrag wegen Problemen bei langfristigen Spenden, die beim Spender auftauchen, nicht erfüllt werden kann, müssen vom Spender 200 % der Sonderbegünstigung an das Finanzamt zurückgezahlt werden.
Administration	Die gemeinnützigen Organisationen müssen bei Gericht registriert werden. Die Buchführung darf unter Berücksichtigung der Aufstellungspflicht in Form der doppelten Buchführung nur auf ungarisch und in Forint erfolgen. Zudem muss zwischen gemeinnütziger Tätigkeit und erwerbswirtschaftlicher Tätigkeit unterschieden werden können.

USA	
Formen, Arten und Anerkennungsprinzipien von gemeinnützigen Organisationen	<p>Merkmale:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Gemeinnütziger Zweck; Vermögen darf ausschließlich diesem Zweck zu Gute kommen • mögliche Rechtsformen: <i>Corporation, Community Chest</i>, Fonds, Stiftung oder Trust • Vermögen muss nach Auflösung dem begünstigten Zweck oder der Bundes-, Staatsregierung oder Gemeindeverwaltung für einen öffentlichen Zweck zugeführt werden
Abgrenzung zu Stiftungen und steuerbefreiten Körperschaften	Keine Abgrenzung möglich: Eine gemeinnützige Organisation kann sowohl eine Stiftung, ein Trust oder eine Körperschaft sein.
Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe/ Zweckbetriebe	Gemeinnützige Organisationen dürfen einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verfolgen. Die daraus erzielten Einkünfte sind steuerfrei, wenn es sich um eine Tätigkeit im Rahmen des gemeinnützigen Zwecks handelt. Bei einem Fremdgeschäft sind die erzielten Einkünfte zu versteuern (<i>Unrelated Business Income Tax</i>), wenn sie nicht zur Zweckerfüllung benötigt werden. Kapitaleinkünfte (wie z. B. Dividenden, Zinsen), Lizenzgebühren, Mieteinnahmen, Einnahmen aus Forschungstätigkeit oder Gewinne aus dem Verkauf von Grundbesitz sind steuerbefreit.
Besteuerung der laufenden Erträge <ul style="list-style-type: none"> • Körperschaftsteuer • Einkommensteuer 	<p>Gemeinnützige Organisationen sind auf Bundesebene befreit (in der Regel jedoch nicht bei erwerbswirtschaftlichen Einkünften).</p> <p>Gemeinnützige Organisationen sind auf Antrag beim <i>Internal Revenue Service</i> auf Bundesebene befreit. Befreiung von der einzelstaatlichen Einkommensteuer ist auf Antrag möglich.</p>
Spenden und Mitgliedsbeiträge	<p>Zuwendungen in Form von Geld-, Sachspenden oder Dienstleistungen sowie Mitgliedsbeiträge können bei der Bundeseinkommensteuer geltend gemacht werden. Die Abzugsfähigkeit ist auf maximal 50 % des Bruttojahreseinkommens begrenzt. Bei Überschreiten dieser Grenze ist ein Vortrag in den folgenden 5 Jahren möglich. Beträgt die Zuwendung mehr als 250 \$ (rund 190 €), benötigt der Zuwendende eine schriftliche Bestätigung für eine steuerliche Begünstigung.</p> <p>Sachspenden werden nach ihrem Verkehrswert zum Zeitpunkt der Zuwendung angesetzt. Bei Dienstleistungen sind die dadurch entstandenen Unkosten begünstigt.</p> <p>Spenden und Mitgliedsbeiträge an ausländische Organisationen sind nicht begünstigt. Liegt der Sitz der Organisation in Kanada, Mexiko oder Israel, kann es allerdings aufgrund von Steuerabkommen zu Begünstigungen kommen.</p>
Erbschaft- und Schenkungsteuer	<p>Schenkungen an gemeinnützige Organisationen sind (auf Bundesebene) steuerfrei.</p> <p>Bei Erbschaften muss vom Geber die (Bundes-)Erbschaftsteuer (als Nachlasssteuer) entrichtet werden. Außerdem</p>

	haben fast alle Bundesstaaten darüber hinaus eigene Erbschaft- und Schenkungsteuer. Zwischen den USA und Deutschland besteht ein Erbschaftsteuerabkommen.
Umsatzsteuerlich relevante Regelungen	Liegt eine Befreiung von der Bundeseinkommensteuer vor, sind gemeinnützige Organisationen auch auf Ebene der Bundesstaaten befreit.
Haftungsfragen	Unterschiedliche Regelungen in den Bundesstaaten. In Virginia haften z. B. ehrenamtlich tätige Vertreter einer gemeinnützigen Organisation nicht persönlich; ansonsten haften sie mit bis zu maximal 12 Monatsgehältern.
Administration	Auf Bundesebene liegt die Zuständigkeit beim <i>Internal Revenue Service</i> . Es besteht eine Aufzeichnungspflicht, und bei Bruttojahreseinnahmen von mehr als 25.000 \$ (rund 19.000 €) muss ein Jahresbericht erstellt werden. Liegen die Jahreseinkünfte aus Fremdgeschäften über 1.000 \$ (rund 760 €), muss darüber ein Bericht abgegeben werden.

Vereinigtes Königreich	
Formen, Arten und Anerkennungsprinzipien von gemeinnützigen Organisationen	<p>Merkmale einer Charity (ausschließlich für wohltätige Zwecke gegründete Körperschaft oder Trust):</p> <ul style="list-style-type: none"> • Mögliche Rechtsformen: <i>Unincorporated Association, Trust, Company limited by guarantee</i> • Gemeinnütziger Zweck; muss der Allgemeinheit dienen; Begünstigte dürfen nicht durch persönliche oder vertragliche Beziehungen definiert sein • Mitgliedschaft und Nutzen sollte allen Begünstigten zugänglich sein; vernünftig bemessene Gebühren • Privatgewinn darf nur aus der Verfolgung der Ziele entstehen; muss in angemessenem Rahmen bleiben
Abgrenzung zu Stiftungen und steuerbefreiten Körperschaften	Organisationsform "Stiftung" ist nicht bekannt, aber eine vergleichbare Rolle übernimmt der <i>Charitable Trust</i> . Da eine Charity auch ein Trust sein kann, besteht kein Unterschied.
Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe/ Zweckbetriebe	Charities dürfen einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verfolgen. Die daraus erzielten Gewinne sind von der Einkommensteuer befreit, wenn sie ausschließlich dem Zweck der Charity dienen und die Geschäftstätigkeit entweder im Rahmen des primären Zwecks verfolgt wird oder aber hauptsächlich von Nutznießern der Charity ausgeübt wird oder der Jahresumsatz höchstens 5.000 GBP oder 25 % der Bruttoeinnahmen der Charity, aber maximal 50.000 GBP beträgt.
Besteuerung der laufenden Erträge	<ul style="list-style-type: none"> • Körperschaft- und Einkommenssteuer <p>Charities sind befreit, wenn die Einnahmen ausschließlich wohltätigen Zwecken dienen. Veräußerungsgewinne sowie Miet- und Pachterträge sind befreit, wenn die Erträge ausschließlich wohltätigen Zwecken dienen.</p>
Spenden und Mitgliedsbeiträge	Es gibt unterschiedliche Spendenformen. Im Rahmen des <i>Payroll Giving</i> werden monatliche Zuwendungen direkt vom Bruttogehalt abgezogen. Spendenempfänger kann nur eine Charity mit Sitz im Inland sein. Keine steuerliche Begünstigung für Spenden an eine ausländische Organisation. Ein <i>Gift Aid</i> ist eine Zuwendung in Form von Geld und erfolgt aus dem versteuerten Einkommen. Die empfangende Charity kann die entrichtete Einkommensteuer aber bei der Finanzverwaltung zurückfordern. Mitgliedsbeiträge sind nur dann steuerlich begünstigt, wenn sie nicht das Recht erwirken, dass von der Charity angebotene Einrichtungen und Dienstleistungen persönlich genutzt werden können.
Erbschaft- und Schenkungsteuer	Keine Erbschaftsteuerpflicht. Schenkungen von natürlichen oder juristischen Personen in Form von Wertpapieren und anderen Kapitalanlagen sind steuerlich begünstigt. Keine Steuerpflicht besteht für Charities bei Schenkungen in Form von Wertpapieren, Gebäuden oder Grundbesitz. Zwischen dem Vereinigten Königreich und Deutschland gibt es ein DBA.
Umsatzsteuerlich relevante Regelungen	Es besteht Steuerpflicht, aber es gibt Sonderregelungen: Dem Nullsteuersatz unterliegen z. B. Umsätze mit Lieferungen von gespendeten Gegenständen. Eine Steuerbefreiung besteht z. B. für Spendensammelveranstaltungen

	von gemeinnützigen Organisationen.
Haftungsfragen	Abhängig von der Rechtsform. Persönliche Haftung der Geschäftsführung bei einer <i>Unincorporated Association</i> und einem <i>Trust</i> . Keine Persönliche Haftung bei der <i>Company limited by guarantee</i> .
Administration	Eintragungspflicht in England und Wales bei der <i>Charity Commission</i> . Bei einem Bruttojahreseinkommen von mehr als 10.000 GBP muss ein Jahresbericht erstellt werden. In Schottland überwacht das <i>Office of the Scottish Charity Regulator</i> die Charities und Nordirland das <i>Department of Health and Social Services</i> .

Zypern	
Formen, Arten und Anerkennungsprinzipien von gemeinnützigen Organisationen	<p>Merkmale des gemeinnützigen Vereins:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Gemeinnütziger Zweck; keine Gewinnausschüttung • bei Auflösung des Vereins muss das gesamte Vermögen der Republik Zypern zur Verfügung gestellt werden
Abgrenzung zu Stiftungen und steuerbefreiten Körperschaften	<p>Eine Stiftung ist ein Vermögen, das einem bestimmten ideellen, nicht gewinnorientierten Zweck unterworfen wird. Ein Charitable Trust dient ausschließlich gemeinnützigen Zwecken und kann Rechtspersönlichkeit erlangen. Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist erlaubt.</p>
Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe/ Zweckbetriebe	Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist erlaubt, wenn er mit dem gemeinnützigen Zweck direkt verbunden bzw. vereinbar ist.
Besteuerung der laufenden Erträge <ul style="list-style-type: none"> • Körperschaftsteuer 	Einkünfte sind steuerfrei, wenn sie ausschließlich dem gemeinnützigen Zweck dienen. Dazu zählen auch Kapital-, Miet- und Pächterträge. Veräußerungsgewinne hingegen sind steuerpflichtig.
Spenden und Mitgliedsbeiträge	Natürliche und juristische Personen können Geldspenden bis 20.000 CYP (rund 34.300 €) bis zur Höhe ihres Jahreseinkommens vollständig absetzen, Beträge darüber hinaus sind zu 50 % abzugsfähig. Sachspenden und Spenden an ausländische Organisationen werden nicht begünstigt.
Erbschaft- und Schenkungsteuer	Keine Erbschaft- oder Schenkungsteuerpflicht.
Umsatzsteuerlich relevante Regelungen	Dienstleistungen zur Erfüllung der wohltätigen Zwecke sind von der Mehrwertsteuer befreit.
Haftungsfragen	Der Verein haftet mit seinem Vermögen. Handelt ein Vereinsvertreter vorsätzlich oder grob fahrlässig, muss er den der gemeinnützigen Einrichtung entstandenen finanziellen Schaden ersetzen.
Administration	Die Erteilung des steuerfreien Status erfolgt durch das Finanzministerium. Es muss ein Jahresabschluss erstellt werden, der vom Innenministerium überprüft wird.

C. Zusammenfassung

Die vorliegende Untersuchung über die institutionellen und steuerlichen Regelungen für die gemeinnützigen Organisationen in Europa sowie Japan und den USA lässt für die verschiedenen untersuchten Aspekte zum einen starke Übereinstimmungen erkennen, zum anderen allerdings auch erhebliche Differenzen.

1. Formen, Arten und Anerkennungsprinzipien

Große Übereinstimmung lassen sich bei den Formen, Arten und Anerkennungsprinzipien von gemeinnützigen Organisationen, bzw. von gemeinnützigen Vereinen, erkennen. Diese Vereine können rechtsfähig oder nicht rechtsfähig sein, wobei in allen Rechtssystemen beide Formen vorkommen. Rechtsfähige Vereine sind juristische Personen, die durch einen notariellen Akt gegründet werden, wobei sich jedoch nicht immer ein gleich hohes Maß an Rechtsfähigkeit ergibt. In manchen Staaten wie in Deutschland, ist die Rechtsfähigkeit praktisch unbegrenzt, solange die betreffende Körperschaft im Rahmen ihrer Satzung handelt. In anderen Staaten hingegen kann die Rechtsfähigkeit stark eingeschränkt sein. So bedarf es in manchen Staaten einer ausdrücklichen Genehmigung der zuständigen staatlichen Stelle (Belgien) oder der Verein muss anerkannt sein (Italien), damit er Schenkungen oder Zuwendungen erhalten bzw. Grundvermögen besitzen darf. Die gesetzlichen Vorschriften betonen die Gemeinnützigkeit.

Die Bedingungen hinsichtlich der Gründungsmitglieder sind dagegen eher unterschiedlich festgelegt. Sie reichen von mindestens zwei Gründungsmitgliedern (z. B. Österreich) bis zu 20 (z. B. in Frankreich sowie in Griechenland). Auch in Bezug auf die Staatsangehörigkeit differieren die Vorschriften. So sieht die Mehrheit der untersuchten Staaten keine speziellen Vorschriften hinsichtlich der Nationalität der Gründungsmitglieder oder der Mitglieder schlechthin vor (z. B. Deutschland, Dänemark, Frankreich, Finnland, Griechenland, Luxemburg, die Niederlande und Zypern, um einige zu nennen). Hingegen gibt es in einigen Ländern (z. B. Belgien, Irland, Schweden) Einschränkungen in Bezug auf die Nationalität der Mitglieder oder Vorstände.

Unter dem Aspekt der steuerlichen Förderung ist die Abgrenzung der Gemeinnützigkeit wichtig. Es gibt Länder mit relativ weit gefassten Vorstellungen hinsichtlich der Gemeinnützigkeit wie z. B. Deutschland, aber auch Finnland, Griechenland, Irland, Japan, Luxemburg, Österreich, Polen, Slowenien, Spanien, Tschechien, Ungarn, das Vereinigte Königreich und die USA. In der Regel sind dann steuerliche Begünstigungen auf die gemeinnützigen Vereine im Allgemeinen anzuwenden. In manchen Staaten müssen die gemeinnützigen Organisationen vorweg ein Anerkennungsverfahren bzw. eine staatliche Registrierung durchlaufen, um steuerliche Vergünstigungen zu erhalten. Auch ausländische Vereine, die sich haben registrieren lassen, genießen dann in Ländern wie Belgien, Dänemark, Estland, Frankreich, Italien, Lettland, Malta, die Niederlande und Zypern die gleichen Vergünstigungen wie inländische Einrichtungen.

2. Abgrenzung zu Stiftungen, Trusts und sonstigen steuerbefreiten Körperschaften

Die Abgrenzung zu Stiftungen, Trusts und sonstigen steuerbefreiten Körperschaften ist in der Regel dadurch gegeben, dass bei den gemeinnützigen Vereinen die Mitgliedschaft der Personen im Vordergrund steht. Bei Stiftungen hingegen gibt es keine Mitglieder. Stiftungen sind Rechtssubjekte, denen Vermögen untersteht. Die große Bedeutung des Vermögens lässt sich schon daran erkennen, dass in der Regel bei der Gründung der Stiftung überprüft wird, ob das Vermögen zur Erreichung der Stiftungsziele genügt. Stiftungen werden von eigenständigen Vorständen bzw. Treuhändern geführt. In manchen Staaten wie in Finnland z. B. bestehen keine Unterschiede zwischen gemeinnützigen Vereinen und Stiftungen.

3. Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe bzw. Zweckbetriebe

Weitgehende Übereinstimmung besteht wieder bei der Frage der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe bzw. Zweckbetriebe. In der Regel darf ein gemeinnütziger Verein ohne Verlust von Steuervergünstigungen einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unter den Voraussetzungen betreiben, dass dies in der Satzung vorgesehen und als wirtschaftlich unbedeutend zu betrachten ist. Zugleich muss diese Tätigkeit direkt an die Zielsetzungen des Vereins gebunden sein und darf nicht lediglich dazu dienen, die allgemeine Finanzlage der Organisati-

on zu verbessern. Weiterhin ist zu beachten, dass keine Gewinne ausgeschüttet werden. Auch sind die allgemein geltenden Wettbewerbsregeln unter Berücksichtigung der Besonderheiten des Sektors zu beachten. In allen Ländern werden "Zweckbetriebe" akzeptiert, ohne dass die Steuerfreiheit im eigentlichen gemeinnützigen Bereich verloren geht. "Zweckbetriebe" liegen vor, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb dazu dient, die gemeinnützigen Zwecke des Vereins zu verwirklichen und diese nur durch einen solchen Betrieb erreicht werden können.

4. Besteuerung der laufenden Erträge

Körperschaftsteuer

Bei der Besteuerung der laufenden Erträge ist in der Regel die Körperschaftsteuer relevant. Allerdings sind aber gemeinnützige Vereine im Allgemeinen im Rahmen ihrer eigentlichen Zwecktätigkeit von dieser Steuer befreit. Dies ist grundsätzlich in den Staaten der Fall, die auch die Gemeinnützigkeit sehr weit gefasst haben (siehe Deutschland, aber auch Dänemark, Estland, Finnland, Griechenland, um wiederum einige zu nennen). Manche Länder wie z. B. Frankreich, Belgien, Portugal, Zypern und andere Länder mit einer Liste für spezielle Vereine sehen lediglich die besonders anerkannten oder in einer Liste extra registrierten gemeinnützigen Vereine als steuerlich begünstigt an. Es gibt aber auch den Fall, dass gemeinnützige Vereine grundsätzlich steuerpflichtig sind, sich aber befreien lassen können (z. B. Finnland). In Belgien ist an Stelle der normalen Körperschaftsteuer eine besondere Steuer für juristische Personen zu entrichten. Diese wird nur auf Immobilien- und Kapitalerträge erhoben. Sofern daneben eine erwerbswirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt wird, kann diese innerhalb gewisser Grenzen noch befreit sein (z. B. Deutschland, Frankreich), sie ist aber grundsätzlich steuerpflichtig.

Neben der allgemeinen gewerblichen Tätigkeit können die Erträge aus Vermietung und Verpachtung sowie aus Kapital und Veräußerungsgewinne eine besondere Rolle spielen. In vielen Staaten sind diese Erträge wie in Deutschland steuerfrei, so z. B. in Griechenland, Irland, Japan, Luxemburg, Österreich, Polen, Schweden, Tschechien und im Vereinigtem Königreich. Dagegen sind diese Erträge in anderen Ländern wie z. B. in Frankreich (lediglich Erträge aus französischen Aktien sind steuerfrei), Italien, aber auch Litauen steuerpflichtig.

In manchen Ländern können je nach Ertragsart differenzierte Vorschriften zur Anwendung kommen. So unterliegen in Belgien Immobilien- und Kapitalerträge der Sondersteuer für juristische Personen, Veräußerungen bleiben steuerfrei. Finnland sieht grundsätzlich eine Steuerfreiheit für Erträge aus Immobilien vor, wenn diese für den gemeinnützigen Zweck verwendet werden, ansonsten kommt ein ermäßigter Satz zur Anwendung. In Ungarn sind Kapitalerträge steuerfrei, Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung unterliegen aber der Besteuerung. Zypern besteuert Veräußerungsgewinne.

Gewerbesteuer

In einigen der untersuchten Staaten gibt es neben der Körperschaftsteuer noch die Gewerbesteuer oder Kommunalsteuern. Diese kommt den Gemeinden zu Gute. Sofern die gemeinnützigen Vereine bei der Körperschaftsteuer eine Begünstigung erfahren, gilt diese Regelung auch im Rahmen der Gewerbesteuer. Dies trifft für Deutschland zu, aber auch für Frankreich, Luxemburg, Österreich (Kommunalsteuer) und Ungarn. In Italien können gemeinnützige Vereine von dieser Steuer befreit werden.

Exkurs

Einkommensteuerliche Regelungen zur Förderung gemeinnütziger Tätigkeit

Im Zusammenhang mit der Förderung der gemeinnützigen Tätigkeit, kann auch daran gedacht werden, spezielle Tätigkeiten von Dritten bei den gemeinnützigen Vereinen steuerlich zu begünstigen. In Deutschland existiert z. B. die so genannte "Übungsleiterpauschale" in Höhe von 1.848 €. Steuerfrei bleiben bis zu dieser Höhe Einnahmen aus nebenberuflicher Tätigkeit als Übungsleiter, Erzieher, Betreuer, aus nebenberuflichen künstlerischen Tätigkeiten, aber auch aus der nebenberuflichen Pflege, wenn diese Tätigkeit der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlichen Zwecken dient.

In Frankreich werden bei ehrenamtlichen Tätigkeiten für anerkannte bzw. in besonderen Bereichen aktive Vereine angefallene Spesen dergestalt begünstigt, dass die Kosten für den Kauf von Gütern oder Dienstleistungen zu Gunsten des Vereins bzw. Fahrten mit dem eigenen PKW für den Verein steuerlich berücksichtigt werden können. So werden z. B. für die Nutzung des eigenen PKW

für den Verein pro Kilometer 0,26 € angesetzt. Auch in den Niederlanden sind die Autokosten zu berücksichtigen (0,18 € pro km), die im Zusammenhang mit der ehrenamtlichen Tätigkeit angefallen sind. Österreich sieht ebenfalls eine Pauschalierung der Fahrtkosten sowie des Verpflegungsaufwands vor.

5. Spenden und Mitgliedsbeiträge

Betrachtet man die möglichen **Steuerermäßigungen für Spender**, so zeigt sich, dass die Regelungen in den einzelnen Staaten stark differieren. Eine Gruppe von Ländern wie z. B. Deutschland, Griechenland, Italien, Litauen, Luxemburg, Österreich, Polen, Tschechien, Ungarn, Vereinigtes Königreich, Japan und die USA räumt Spenden an gemeinnützige Vereine im Sinne einer weit gefassten Definition Steuerermäßigungen ein. Andere Staaten verlangen, dass die Vereine in bestimmten Bereichen des Gemeinwohls tätig sind oder einen gewissen Sonderstatus inne haben, in dem Sinne, dass sie besonders anerkannt und/oder registriert sind. Hierunter fallen Staaten wie z. B. Belgien, Dänemark, Estland, Frankreich, Lettland, Malta, Niederlande, Portugal, Spanien und Zypern.

Manche Staaten wie Finnland lassen bei Spenden von natürlichen Personen keine steuerliche Begünstigung zu; nur juristische Personen können in Finnland Spenden steuerlich anerkannt bekommen. Auch in Irland kommt eine ähnliche Regelung zur Anwendung. Der irische Spender als Privatperson kann lediglich aus versteuertem Einkommen spenden, die *Charity* kann aber die entrichtete Einkommensteuer vom Staat zurück fordern. Hingegen kann bei der Spende einer juristischen Person direkt eine Vergünstigung in Höhe der auf die Spende entfallenden Körperschaftsteuer geltend gemacht werden. Schweden lässt ganz generell beim Spender keine Begünstigung zu.

Besonders restriktiv sind im Allgemeinen die steuerlichen Vorschriften für **ausländische gemeinnützige Vereine** gestaltet. In bestimmten Mitgliedstaaten werden nur die Spenden an im Inland anerkannte bzw. registrierte ausländische Vereine steuerlich begünstigt. Hierzu zählen Staaten wie z. B. Italien, Litauen und die Niederlande.

Lediglich Österreich sieht für gemeinnützige Vereine aus anderen EU-Ländern den gleichen Status wie für inländische vor, auch wenn diese Vereine keinen Sitz im Inland haben. In den USA kommen zwar generell ebenfalls nur inländische gemeinnützige Organisationen in den Genuss steuerlich absetzbarer Spenden. Da aber mit Kanada, Mexiko und Israel Steuerabkommen bestehen, können Spenden an gemeinnützige Organisationen mit Sitz in diesen Ländern ebenfalls steuerlich berücksichtigungsfähig sein.

Die deutsche Regelung ist in Bezug auf direkte Spenden an gemeinnützige Vereine mit Sitz im Ausland zwar ebenfalls restriktiv ausgelegt wie die steuerlichen Vorschriften bei einem großen Teil der untersuchten Staaten, aber bezüglich der Begünstigung inländischer Vereine mit gemeinnützigen Tätigkeiten im Ausland ist eine indirekte Lösung vorgesehen. Staaten wie z. B. Finnland, Irland, Luxemburg, Vereinigtes Königreich weisen eindeutig darauf hin, dass bei einem Sitz des gemeinnützigen Vereins im Ausland keine Begünstigung in Frage kommt.

Mitgliedsbeiträge sind normalerweise nicht absetzbar. Ausdrücklich erwähnt wird dies z. B. für Finnland, Luxemburg, Österreich, Polen und Schweden. In vielen Staaten ist allerdings eine teilweise Berücksichtigung möglich (z. B. Irland, Japan, Slowakei). Auch in Deutschland und Frankreich sind Vorschriften zu finden, dass Mitgliedsbeiträge an gewisse besondere gemeinnützige Vereine als steuerlich (zumindest teilweise) abzugsberechtigt angesehen werden.

Im Gegensatz zu Geldspenden erweisen sich **Sachspenden und Dienstleistungen** in Bezug auf die **Bewertung** als ein gewisses Problem. Deutschland setzt bei Sachspenden den tatsächlichen Wert an, bei Betriebsvermögen allerdings den Teilwert. Dienstleistungen können nur bei eindeutigem Rechtsanspruch auf Ersatz der Aufwendungen als freiwillige Spende anerkannt werden. Österreich hingegen setzt bei Sachspenden den gemeinen Wert des Wirtschaftsgutes an, die USA nehmen den Verkehrswert zum Zeitpunkt der Zuwendung.

6. Erbschaft- und Schenkungsteuer

Die steuerlichen Vorschriften bezüglich der Erbschaft- und Schenkungsteuern differieren ebenfalls erheblich. Zwar kann jeder frei sein Vermögen ganz oder

teilweise einem Verein vermachen, aber manche Staaten haben hier restriktive Regeln in dem Sinne erlassen, dass z. B. lediglich Vereine mit besonderer Anerkennung oder Registrierung bzw. einer besonderen Bewilligung durch staatliche Stellen (Italien), berechtigt sind, Zuwendungen zu erhalten. Hat der Verein nur eine beschränkte Rechtsfähigkeit, so ist die Sondergenehmigung der Normalfall.

Was die steuerlichen Aspekte der Zuwendungen betrifft, sind letztwillige Zuwendungen in verschiedenen Staaten wie Estland (bei Erbschaften, Schenkungen werden wie Spenden behandelt), Italien, Lettland (Schenkungen werden wie Spenden behandelt), Malta, Portugal, Slowakei, Schweden (seit Anfang 2005) und Zypern nicht steuerpflichtig. In einigen Staaten wie z. B. Deutschland, aber auch Polen und das Vereinigte Königreich sind letztwillige Zuwendungen für gemeinnützige Vereine sowohl aus der Sicht des Empfängers als auch des Erblassers steuerfrei.

Grundsätzlich befreit sind inländische **gemeinnützige Vereine (zum Teil nur besonders anerkannte) als Empfänger** auch in Belgien, Dänemark, Finnland, Griechenland, Japan, Spanien, Tschechien, Ungarn, USA (Schenkungen auf Bundesebene steuerfrei, auf Staatenebene ebenfalls möglich). Sachzuwendungen und Geldforderungen (Schenkungen in Geldform) an einen gemeinnützigen Verein bleiben in Österreich steuerfrei, wenn die Verwendung für den begünstigten Zweck gesichert ist. Frankreich erhebt normalerweise Erbschaftsteuer von Vereinen, lediglich bei den in besonderen Bereichen tätigen Vereinen bleiben Zuwendungen steuerfrei. Auch die Niederlande verlangen Erbschaft- und Schenkungsteuer, wobei für gemeinnützige Vereine Freistellungsbeträge gewährt werden.

Nur wenige Länder wenden in Bezug auf **ausländische gemeinnützige Vereine** die gleichen steuerlichen Begünstigungen an wie gegenüber inländischen Vereinen. Z. B. Belgien und Österreich lassen die Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke auch im Ausland als Begünstigungstatbestand zu. In Deutschland bleiben Zuwendungen an gemeinnützige Vereine im Ausland nur dann steuerbefreit, wenn die Verwendung zu gemeinnützigen Zwecken gegeben ist (z. B. abgesichert durch eine Behörde des ausländischen Staates). Hingegen fordern andere Staaten wie z. B. Frankreich von den ausländischen gemeinnützigen Vereinen, dass sie die Anerkennung der Gemeinnützigkeit nach inländischem Recht beantragen. In Griechenland gilt die Steuerbefreiung vorbehaltlich des

Grundsatzes der Gegenseitigkeit auch für alle ausländischen juristischen Personen mit denselben Eigenschaften hinsichtlich des gegebenenfalls in Griechenland zu erbenden Vermögens.

Die **Ebene des Zuwendenden oder Gebers** bleibt in folgenden Staaten steuerfrei: Frankreich, Griechenland, Irland, Japan, Luxemburg, Niederlande, Österreich, Tschechien und Ungarn. Dagegen wird in Belgien auf der Ebene des Nachlasses Erbschaft- und Schenkungsteuer gezahlt, wobei ermäßigte Sätze zur Anwendung kommen. Auch in den USA muss der Geber Nachlasssteuer zahlen. In Spanien werden Geschenke wie Spenden behandelt, d. h. sie können bis zu einer gewissen Grenze bei der Ermittlung der Steuer berücksichtigt werden. In Finnland können nur juristische Personen Zuwendungen teilweise steuerlich geltend machen.

Auf dem Gebiet der Erbschaft- und Schenkungsteuer liegen nur wenige **Doppelbesteuerungsabkommen** (DBA) vor, die Steuerumgehungsmöglichkeiten bzw. Doppelbesteuerungen bei diesen Steuern vermeiden sollen. Deutschland hat zurzeit mit einigen Ländern DBA abgeschlossen, so mit Dänemark, Griechenland, Österreich, Schweden und USA.

7. Umsatzsteuerlich relevante Regelungen

Die umsatzsteuerlich relevanten Regelungen zeigen eine starke Übereinstimmung. Basis für diese weitgehende Übereinstimmung ist die "Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie" (Sechste Richtlinie 77/388/EWG vom 17. Mai 1977). Nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 der Sechsten Richtlinie sind die Mitgliedstaaten verpflichtet, "bestimmte dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten" von der Mehrwertsteuer zu befreien. Dazu zählen viele Tätigkeiten, mit denen gemeinnützige Vereine in ihrem Zweckbereich befasst sind, so z. B. Krankenhaus- und ärztliche Heilbehandlung, eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit sowie mit Kinder- und Jugendbetreuung verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen, die Erziehung und Ausbildung von Kindern und Jugendlichen. Gemeinnützige Vereine sind aber umsatzsteuerpflichtig, wenn ihre Einkünfte aus Geschäftstätigkeit stammen, wobei die Definitionen und insbesondere die Umsatzgrenzen, ab denen die Steuerpflicht einsetzt, unterschiedlich sein können. Jedoch können Leistungen der gemeinnützigen Vereine auch nach Anhang H der 6. EG-Richtlinie dem ermäßigten Satz unterworfen

werden. Allerdings hat der überwiegende Teil der untersuchten Länder hiervon keinen Gebrauch gemacht.

8. Haftungsfragen

Bei Vereinen mit privatrechtlichem Charakter können sich Gläubiger an die Vorstandsmitglieder halten, wenn der Verein seinen Zahlungsverpflichtungen nicht mehr nachkommt. Dagegen haftet der eingetragene, offiziell anerkannte Verein grundsätzlich mit seinem Vermögen.

9. Administration

In der Regel sind Behörden zuständig für die Anerkennung, die steuerliche Vorteile beinhaltet. Von gemeinnützigen Vereinen im Allgemeinen oder auch kleineren Vereinen werden einfache Aufzeichnungen verlangt. Anerkannte Vereine mit steuerlichen Begünstigungen müssen genaue Aufzeichnungen vorlegen. Zweckbetriebe oder Geschäftsbetriebe sind getrennt zu erfassen.

10. Quantitative Angaben

In der Regel sind kaum quantitative Angaben für die einzelnen Länder zu finden. Zudem sind die Abgrenzungen unscharf, so dass Vergleiche kaum möglich sind. Es lässt sich lediglich feststellen, dass sich in den meisten Ländern die Zahl der gemeinnützigen Vereine in der Vergangenheit positiv entwickelt hat, dieser Sektor also eine wachsende Rolle in der EU spielt.

11. Resümee für Deutschland

Als Resümee lässt sich feststellen, dass bei den hier untersuchten Vorschriften für gemeinnützige Organisationen/Vereine die deutschen Regelungen im Allgemeinen mit den Vorschriften in der Mehrheit der untersuchten Länder übereinstimmen. Sie sind in manchen Bereichen großzügig gestaltet, zum einen was die steuerlich relevante Abgrenzung der Gemeinnützigkeit betrifft, zum anderen aber auch in Bezug auf die Spendenregelung bei erbrachten Dienstleis-

tungen für gemeinnützige Vereine und bei der indirekten Förderung der gemeinnützigen Tätigkeit durch die "Übungsleiterpauschale". Auch die Erbschaft- und Schenkungsteuerregelung ist gegenüber ausländischen gemeinnützigen Vereinen relativ offen gestaltet. Denn unter die Befreiungen von der Erbschaft- und Schenkungsteuer im Falle von Zuwendungen fallen nicht nur inländische gemeinnützige Vereine, sondern auch ausländische gemeinnützige Verein, wenn die Voraussetzungen des § 13 Abs. 1 Nr. 17 Buchst. c ErbStG gegeben sind, d. h. wenn die Zuwendungen im Ausland zu gemeinnützigen Zwecken verwendet werden und dies als gesichert anzusehen ist.

D. Länderberichte

1. BELGIEN

1.1 Formen, Arten und Anerkennungsprinzipien von gemeinnützigen Organisationen

Gemeinnützige Organisationen sind Vereinigungen ohne kommerzielles Ziel (A.S.B.L.: „Associations Sans But Lucratif“, wörtlich: Vereinigungen ohne Gewinnerzielungsabsicht).¹ Gemäß Art. 27 der 1994 koordinierten Verfassung ist die Vereinigungsfreiheit gesetzlich anerkannt.²

Seit dem 2. Mai 2002 gelten in Belgien neue Regelungen bezüglich nationaler und internationaler gemeinnütziger Organisationen.³ Dies ist die erste grundlegende Reform seit den Statuten von 1919 bzw. 1921, die jahrzehntelang den rechtlichen Rahmen bildeten.⁴

Ein Verein im allgemeinen Sinn beruht auf einem Vertrag, nach dem mehrere Personen durch Zusammenlegung bestimmter materieller Mittel zur Erreichung eines Ziels zusammenwirken, das nicht auf Gewinnerzielung oder -verteilung gerichtet ist. Die Gründung eines Vereins setzt eine bestimmte Dauerhaftigkeit dieses Zusammenschlusses voraus. Die Mindestanzahl von Gründungsmitgliedern beträgt drei im Falle eines gemeinnützigen Vereins (Associations Sans But Lucratif (ASBL)) und zwei bei internationalen Vereinen nach belgischem oder ausländischem Recht.¹

Für die Satzung ist ein Schriftstück (öffentliche oder Privaturkunde) mit vorgeschriebenem Mindestinhalt, u. a. Vereinszweck (Gesetz von 1919 Art. 2) vorgeschrieben. Der vorgeschriebene Mindestinhalt wurde durch die Gesetzesreform vom 18. April 2002 deutlich weiter gefasst. Erforderlich wurde mit Inkrafttreten der Reform, dass die Satzung Namen, Vornamen und Geburtsdaten und -orte

¹ «Le secteur non marchand privé en Belgique» (1999).

² http://europa.eu.int/comm/enterprise/library/lib-social_economy/orgfd_de.pdf.

³ http://www.businessandlaw.be/article.php3?id_article=766.

⁴ http://europa.eu.int/comm/enterprise/library/lib-social_economy/orgfd_de.pdf.

bzw. im Falle einer juristischen Person Namen, Rechtsform und die Adresse des Gesellschaftssitzes enthält.

Anzugeben ist zudem

- der Vereinssitz (muss nun nicht mehr in Belgien sein) und der dazugehörige Gerichtsstand,
- die Ziele, die der Verein verfolgt,
- die Voraussetzungen für die Aufnahme und das Ausscheiden von Mitgliedern,
- die Anforderungen an die Einberufung der Mitgliederversammlung und die Art und Weise, wie die Beschlüsse der Kenntnis Dritter zuzuführen sind,
- die Anforderungen an die Bestellung und Entlassung der Vorstandsmitglieder bzw. unter welchen Voraussetzungen die Tätigkeit der Vorstandsmitglieder beendet ist; der Umfang der Kompetenzen des Vorstandes und die Art ihrer Ausübung bzgl. einer Einzelvertretungs- oder Gesamtvertretungsvollmacht; die Dauer der Vorstandsmitgliedschaft,
- ggf. die Anforderungen an die Bestellung und Entlassung von Vertretern bzw. unter welchen Voraussetzungen ihre Tätigkeit beendet ist; der Umfang der Vertretungsmacht und die Art ihrer Ausübung bzgl. einer Einzelvertretungs- oder Gesamtvertretungsmacht,
- der Mitgliedsbeitrag,
- die Bestimmung des Vereinsvermögens im Falle der Auflösung (dieses darf nur begünstigten Zwecken zugewandt werden) und
- die Dauer des Vereins, sofern er nicht auf unbeschränkte Dauer gegründet wurde².

Es gibt verschiedene Arten von Vereinen:

a) "Association Sans But Lucratif" (ASBL):

Diese Organisation ist der gemeinnützige Verein, die wichtigste Form von „Non-Profit-Organisationen“. Nach dem Gesetz vom 27. Juni 1921 und der Gesetzesreform vom 18. April 2002 ist dieser Verein als Vereinigung definiert, die keine gewerbliche und kaufmännische Tätigkeit betreibt bzw. ihren Mitgliedern keinen materiellen Gewinn zu verschaffen sucht. Abgrenzungs-

¹ <http://www.eurocom.org/Cox/gemein/europa/be.htm>.

² http://europa.eu.int/comm/enterprise/library/lib-social_economy/orgfd_de.pdf.

kriterien sind: nicht-kommerzielle Hauptaktivität, mindestens drei Mitglieder, keine Gewinnerzielungsabsicht der Mitglieder. Es handelt sich hierbei um die wichtigste und häufigste Rechtsform.

- b) Internationaler Verein nach ausländischem Recht (*Association internationale de droit étranger*): Hat die gleichen Ziele wie internationale Vereine nach belgischem Recht (Gesetz vom 25. Oktober 1919 Art. 8, nach dem ein solcher Verein seinen Sitz im Ausland haben und eine Zweigstelle in Belgien eröffnen kann).¹

Die Anforderungen hinsichtlich der Staatsangehörigkeit der Mitglieder sind bei den Vereinen unterschiedlich geregelt:

- Bei gemeinnützigen Vereinen (siehe a) oben) müssen 3/5 der Mitglieder die belgische Staatsangehörigkeit besitzen oder in Belgien ansässig sein (niedergelassen und gemeldet), andernfalls kann der Verein sich Dritten gegenüber nicht auf die Rechtspersönlichkeit berufen, denen jedoch diese Möglichkeit dem Verein gegenüber unbenommen bleibt.
- Bei internationalen Vereinen nach ausländischem Recht (siehe b) oben) gibt es keine Anforderungen hinsichtlich der Mitgliedschaft.

Auch die Rechtspersönlichkeit und deren Erwerb sind bei diesen zwei Vereinen unterschiedlich zu sehen.

- Bei gemeinnützigen Vereinen geschieht dies durch Veröffentlichung der Satzung sowie bezüglich der Vorstandsmitglieder mit Namen, Vornamen, Beruf und Anschrift in den Anhängen des "Moniteur" (offizielles Veröffentlichungsblatt). Durch die Gesetzesreform wurden die Voraussetzungen geändert. Nunmehr ist beim Amtsgericht (*tribunal de 1. instance*) die Satzung, die Ernennungsurkunde der Vorstandmitglieder und ggf. der mit Vertretungsvollmacht ausgestatteten Personen zu hinterlegen.
- Bei internationalen Vereinen nach ausländischem Recht erfolgt die Wirksamkeit der Rechtspersönlichkeit zehn Tage nach Veröffentlichung der Satzung sowie der anderen, bei internationalen Vereinen nach belgischem Recht geforderten Angaben (einschließlich der Anschrift der Zweigstelle in Belgien) in

¹ <http://www.eurocom.org/Cox/gemein/europa/be.htm>.

den Anhängen des "Moniteur". Diese Veröffentlichung bedarf einer vorherigen "Anerkennung" durch die zuständigen Behörden.

Bei Auflösung des Vereins wird das Vereinsvermögen als Zuwendung für im Statut vorgesehene uneigennützige Zwecke eingesetzt.

Im Weiteren wird auf die ASBL abgestellt.

1.2 Abgrenzung zu Stiftungen, Trusts und steuerbefreiten Körperschaften

Eine **Stiftung** (Fondations privées, Fondations d'utilité publique) ist die unwiderfliche Widmung von Vermögenswerten für einen der folgenden gemeinnützigen Zwecke: Förderung von Wohlfahrt, Religion, Wissenschaft, Kunst oder Bildung. Sie kennt keine Mitglieder (Gesetz vom 27. Juni 1921 Art. 27 ff.). Die Errichtung und die Satzung einer Stiftung unterliegen einer staatlichen Genehmigung und erfordern einen königlichen Erlass. Die Statuten sind zusammen mit den Namen und Adressen der Vorstandsmitglieder in den Anhängen des "Moniteur" zu veröffentlichen. Alle Satzungsänderungen sind genehmigungs- und veröffentlichungspflichtig.¹

Auch hier darf grundsätzlich keine Gewinnerzielungsabsicht vorliegen; allerdings dürfen Gewinne für den gemeinnützigen Zweck erwirtschaftet werden (z. B. für Behinderte). Ferner bedarf es zur Gründung einer notariellen Beurkundung. Die Besteuerung ist äquivalent zur Besteuerung von anerkannten Vereinen.

Bei den **Non-Profit-Unternehmen** („Société À Finalité Sociale" – SFS) dürfen kommerzielle Ziele verfolgt werden. Es darf aber nicht die Intention dahinter stehen, die Gesellschafter materiell zu begünstigen. Zudem wird Unternehmens- und nicht Vereinsrecht angewendet. Hierbei handelt es sich um eine in Belgien seltene Rechtsform.²

¹ http://europa.eu.int/comm/enterprise/library/lib-social_economy/orgfd_de.pdf.

² http://www.businessandlaw.be/article.php3?id_article=766.

1.3 Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe/Zweckbetriebe

Sobald ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zur Kernsache wird, kann ein Mitglied, das Ministerium oder ein interessierter Dritter ein Gericht anrufen, das dann über die Auflösung des gemeinnützigen Vereins entscheidet.¹ Ein Geschäftsbetrieb ist nur dann erlaubt, wenn er

- ausnahmsweise erfolgt,
- sich aus der primären Tätigkeit ergibt oder
- dem übergeordneten Ziel dient.²

Bis zur Reform des Gesetzes über den gemeinnützigen Verein von 1921 war die Frage des wirtschaftlichen Tätigwerdens nicht eindeutig geregelt. Der Wortlaut des Gesetzes ließ dies eigentlich uneingeschränkt zu. In der Praxis war das wirtschaftliche Tätigwerden akzeptiert, solange es sich dabei nicht um die Haupttätigkeit des Vereins handelt, d. h. sie darf nicht im eigenen Interesse ausgeübt werden, sondern für einen ideellen Zweck. Sie muss folglich dem Vereinszweck untergeordnet sein, d. h. mit dem Vereinszweck in direktem Zusammenhang stehen und darf nicht nur auf die Verbesserung der finanziellen Lage des Vereins gerichtet sein, und alle eventuellen Gewinne müssen für die Hauptzwecke des Vereins verwendet werden. Die Höhe des Jahresumsatzes ist dabei nicht begrenzt. Seit der Reform des Gesetzes vom 18. April 2002 ist diese Frage im Sinne der bisherigen Praxis entschieden worden.³

1.4 Besteuerung der laufenden Erträge

Körperschaftsteuer

Ein gemeinnütziger Verein wird mit der Steuer für juristische Personen (IPM: *impôt des personnes morales*) laut EStG Art. 220-226 belegt, wenn er folgende Kriterien erfüllt:

- kein gewinnbringendes Ziel und

¹ <http://www.coj.be/fiche%20jurid26.htm>.

² http://www.boutiquedegestion.be/pages/service_juridique_comparaison.htm.

³ <http://www.eurocom.org/Cox/gemein/europa/be.htm>.

- auf „bevorzugten Feldern“ („domaines privilégiés“) aktiv, wie z. B. Bildung und Familienhilfe.¹

In diesem Fall gilt der gemeinnützige Verein als anerkannt. Die Anerkennung durch Erlass erfolgt für (maximal) drei Jahre und ist erneuerbar. Wenn ein Verein dagegen diese Kriterien nicht erfüllt, er also einen normalen Geschäftsbetrieb hat, wird die Körperschaftsteuer (*impôt des sociétés* [ISoc]) fällig.

Die Steuer für juristische Personen (IPM), die auch für Gebietskörperschaften in Belgien fällig ist, bezieht sich nicht auf Einkünfte generell, sondern nur auf Einkünfte aus Kapital- und Immobilienvermögen.² Anerkannte gemeinnützige Vereine sind zudem von der Veräußerungsteuer befreit.³

Exkurs

Der Steuer für juristische Personen unterliegen neben den gemeinnützigen Vereinen u. a. auch der Staat, die Provinzen sowie die Kommunen, aber auch kommunale Vereinigungen. Diese juristischen Personen werden steuerlich nicht mit ihrem Gesamteinkommen erfasst, sondern lediglich mit ihren Immobilienerträgen und Kapitaleinkommen. Die Steuern werden in Form von Quellensteuern erhoben.

Ausgleichende Erbschaftsteuer (Taxe annuelle sur les associations sans but lucratif)

Unabhängig von den laufenden Erträgen ist eine Art ausgleichende Erbschaftsteuer („Taxe annuelle sur les associations sans but lucratif“) auf das Vereinsvermögen zu entrichten. Diese beträgt 0,17 % des Vermögens in Belgien pro Jahr. Nicht steuerpflichtig sind gemeinnützige Vereine, deren Vermögen 25.000 € nicht überschreitet (Art. 147ff Erbschaftsteuergesetzbuch), sowie bestimmte Vereine mit besonderen Aufgaben/Zielen im Bildungs-/Familienwesen usw., Vereine der öffentlichen Hand und ausländische Vereine, die nach ausländischem Recht juristische Personen sind.⁴

¹ <http://www.belgium.be/eportal>.

² http://mineco.fgov.be/redir_new.asp?loc=/enterprises/vademecum/Vade11_fr-04.htm.

³ In diesem Fall auch von der Grundsteuer.

⁴ <http://www.belgium.be/eportal>.

1.5 Spenden und Mitgliedsbeiträge

Das Einkommensteuergesetz (EStG Art. 104 Abs. I, 3 - 5) sieht die steuerliche Absetzbarkeit von Zuwendungen an bestimmte Einrichtungen und Körperschaften – insbesondere Vereine und Stiftungen – vor, die durch Gesetz oder durch ministeriellen bzw. königlichen Erlass anerkannt sind. Die Anerkennung durch Erlass erfolgt für (maximal) drei Jahre und ist erneuerbar.

Spenden sind grundsätzlich möglich und von der Einkommensteuer abzugsfähig¹. Damit soll ein Anreiz geschaffen werden zu spenden. Von der Art her muss es sich um monetäre Zuwendungen handeln. Spenden direkter Art oder mittels Banküberweisungen bedürfen keiner Genehmigung, unabhängig vom Betrag. Für Privatpersonen bzw. Personenunternehmen werden Beträge anerkannt ab 30 € bis maximal 299.790 € bzw. 10 % des gesamten Nettoeinkommens. Bei Körperschaften sind die Obergrenzen bei 500.000 € bzw. 5 % des zu versteuernden Einkommens.

Hingegen bedarf die Entgegennahme von Zuwendungen in Form von beweglichen Gütern als Spende oder Geschenk im Wert von über 100.000 € sowie von Zuwendungen in Form von Immobilien bei ASBL der Genehmigung durch königlichen Erlass.

Um Anspruch auf Genehmigung von Zuwendungen durch königlichen Erlass zu haben, müssen gemeinnützige Vereine jedoch ihre Jahresabschlüsse seit ihrer Gründung oder mindestens seit 10 Jahren in der Geschäftsstelle des zuständigen Zivilgerichts zur allgemeinen Einsichtnahme hinterlegt haben.²

Nicht genehmigungspflichtig sind einem gemeinnützigen Verein von einem anderen gemeinnützigen Verein übertragene Güter zur Durchführung einer ähnlichen Tätigkeit wie der des zuwendenden Vereins, Zuwendungen von öffentlichen Einrichtungen und Erlöse von Sammlungen.

Mitgliedsbeiträge von **natürlichen Personen** an anerkannte Einrichtungen können bei der Einkommensteuer geltend gemacht werden (EStG Art. 104 Abs.

¹ Ab 30 Euro bis maximal rund 300.000 € bzw. 10 % des gesamten Nettoeinkommens für Privatpersonen. Bei Unternehmen sind die Obergrenzen bei 500.000 € bzw. 5 % des zu versteuernden Einkommens.

² http://europa.eu.int/comm/enterprise/library/lib-social_economy/orgfd_de.pdf.

3 – 5 und Art. 107). Werden Mitgliedsbeiträge von einer **juristischen Person** entrichtet, sind diese von den steuerpflichtigen Gewinnen abzugsfähig, wenn die Voraussetzung entsprechend Art. 104 Abs. 3 – 5 und Art. 107 des Einkommensteuergesetzes erfüllt sind.

1.6 Erbschaft- und Schenkungsteuer

Grundsätzlich gibt es keine allgemeine Befreiung und keine landesweit einheitlichen Regelungen.

Bei der **Erbschaftsteuer** (Legs à des ASBL: Erbschaften gemeinnütziger Organisationen) beträgt in Wallonien und Flandern der Satz für gemeinnützige Vereine 8,8%. In der Region Brüssel liegt der Steuersatz für gemeinnützige Organisationen mit Sonderregelungen bei den Einkommensteuern aber nur bei 12,5 %¹, während der allgemeine Steuersatz seit dem 01.01.2003 bei 25 % liegt.²

Die **Schenkungssteuer** (Donation aux ASBL: Spenden an gemeinnützige Organisationen) beträgt in Wallonien und Brüssel allgemein 8,8 %, in Flandern liegt der Satz bei 7 %. Er sinkt in Wallonien auf 1,1 % (in Flandern und Brüssel auf pauschal 100 €), wenn der Spender selbst eine gemeinnützige Organisation ist (Neuregelungen seit 31.12.2003).³ Die Steuer ist vom Spender zu entrichten.⁴ Auffallend ist, dass es eine generelle Befreiung von der Schenkungssteuer für gemeinnützige Organisationen nicht gibt.⁵ Gleiches gilt für Sachspenden und persönliche Dienstleistungen.

Dies gilt dabei auch für Schenkungen und Erbschaften an gemeinnützige Organisationen innerhalb der EU.

¹ http://www.dexia-socionet.be/fr/f_home.htm.

² http://www.notaire.be/info/actes/422_F_code_droits_succession.htm.

³ <http://www.eurocom.org/Cox/gemein/europa/be.htm>.

⁴ http://www.boutiquedegestion.be/pages/comptabilite_fiscalite.htm#dons.

⁵ <http://www.fisconet.fgov.be>.

1.7 Umsatzsteuerlich relevante Regelungen

Alle Steuerbefreiungen, die nach Art. 13 der 6. EG-Richtlinie für Vereine in Frage kommen, sind umgesetzt worden. Die Gewährung setzt die Erfüllung der in Art. 13 Teil A Absatz 2 Buchstabe a der 6. EG-Richtlinie aufgeführten Kriterien voraus. Damit sind gemeinnützige Organisationen von der Umsatzsteuer befreit.¹

Die Umsatzsteuer entfällt für Tätigkeiten in den Bereichen Sport, Bildung, Museen, Theater sowie wenn der Verein politische, religiöse, humanitäre Ziele verfolgt. Gemeinnützige Vereine, die in diesen Bereichen aktiv sind, führen also keine Umsatzsteuer ab. Das ist hier der Regelfall. In anderen Bereichen muss ganz regulär die Umsatzsteuer entrichtet werden, die in Belgien 21 % beträgt.²

Für die Befreiung entscheidend sind also wieder Aktivitäten in ideellen Bereichen.³

1.8 Haftungsfragen

Der gemeinnützige Verein ist als juristische Person grundsätzlich für die Fehler verantwortlich, die seinen Vertretern oder Organen zugerechnet werden können. Allerdings ist der Vorstand verantwortlich, wenn Fehler gemacht werden, von denen er Kenntnis hatte oder hätte haben müssen. Dann wird er als mitverantwortlich betrachtet. Dritte oder der gemeinnützige Verein können sich gerichtlich gegen ihn wenden. Im Gegensatz zu gewerblichen Unternehmen ist allerdings jedes Vorstandsmitglied des gemeinnützigen Vereins nur für sein eigenes Handeln verantwortlich und nicht auch noch für das Handeln der anderen Vorstandsmitglieder. Sofern freilich der Vorstand kollektiv handelt, entsteht auch eine kollektive Schuld.

In der Praxis wird von den Vereinsvorständen eine ähnliche Professionalität erwartet wie von Managern.

¹ Anhang H der 6. EG-Richtlinie Nr. 14 ist nach International Bureau of Fiscal Documentation nicht umgesetzt worden.

² http://www.linker.ch/eigenlink/mehrwertsteuer_deutschland.htm.

³ http://mineco.fgov.be/redir_new.asp?loc=/enterprises/vademecum/tocib_fr.htm.

Das neue Gesetz über die gemeinnützigen Vereine hat die Haftung noch verschärft.¹ Haben z. B. die Vertreter des Vereins bei einer Tätigkeit einen Fehler gemacht, so können alle Personen, die dabei persönlich mitgewirkt haben, im Zusammenhang mit dem gesamten Engagement oder einem Teil davon, zur Verantwortung gezogen werden, d. h. sie haften mit ihrem gesamten Vermögen für mögliche Schäden. Dies gilt auch gegenüber den Finanzbehörden, wenn steuerliche Aspekte falsch behandelt wurden (z. B. falsche Ausstellung von Spenden- oder Steuerabzugsbescheinigungen). Diese neue Regelung ist als ein deutliches Zeichen für eine wachsende Verantwortung der Organe und der sonstigen verantwortlichen Personen eines gemeinnützigen Vereins zu sehen.

1.9 Administration

Die Registrierung eines gemeinnützigen Vereins hat bei Gericht zu erfolgen. Was die Rechnungslegungsvorschriften betrifft, so sind grundsätzlich zwei Arten von Buchführung für gemeinnützige Vereine zu beachten:

- die einfache Einnahmen-Ausgabenrechnung für die kleinen gemeinnützigen Vereine,
- die Buchführung mit Gewinn- und Verlustrechnung und Bilanz wie im Unternehmensrecht für die großen gemeinnützigen Vereine.

Ein gemeinnütziger Verein ist groß, wenn er zwei der drei der folgenden Kriterien erfüllt:

- fünf Vollzeitmitarbeiter,
- 250.000 € gewöhnlicher Umsatz und/oder
- 1 Mio. € Bilanzsumme.

Ein Wirtschaftsprüfer muss eingesetzt werden, wenn der gemeinnützige Verein folgende Kriterien überschreitet:

- 50 Mitarbeiter,
- 6.250.000 € gewöhnlicher Umsatz und/oder

¹ http://www.dexia-socionet.be/fr/f_bib_article.asp?ID=5.

- 3,125 Mio. € Bilanzsumme.¹

1.10 Quantitative Angaben

Anzahl der gemeinnützigen Körperschaften im Jahr 1995:

- Rechtlich vorhanden 82.123
- Aktive 50.773
- Mit bezahlten Beschäftigten 18.100
- Ohne bezahlte Beschäftigte 32.673
- Inaktive 31.350

Nur 355 gemeinnützige Vereine sind der Körperschaftsteuer (*impôt des sociétés* [ISoc]) unterworfen, über 78.000 der Steuer für juristische Personen (*impôt des personnes morales* [IPM]).²

Tabelle 1.1: Angaben über die Höhe von Spenden im Jahr 1995 (in €, nach Bereichen)

	Spenden	Mitgliedsbeiträge
Kultur, Sport, Freizeit	167.402	84.854
Bildung, Forschung	10.114	12.370
Gesundheit	95.067	2.603
Soziale Dienste	284.235	247.522
Umwelt	1.760	1.810
Regionalentwicklung und Wohnungsbau	67.601	20.030
Interessenwahrung	2.752	3.495
Humanitäres	57.239	521
Intern. Aktivitäten	112.990	967
Religiöse Aktivitäten	29.871	0
Berufsmäßige Vereine/Gilden	72.360	93.778
Insgesamt	901.391	467.950

Quelle: „Le secteur non marchand privé en Belgique“ (1999).

¹ http://www.businessandlaw.be/article.php3?id_article=766.

² Cahiers de droit fiscal international, S. 287.

2. DÄNEMARK

2.1 Formen, Arten und Anerkennungsprinzipien gemeinnütziger Organisationen

Eine Definition des Vereins ist nicht vorhanden. Daraus folgt, dass Vereine nicht notwendigerweise nichtwirtschaftliche Zusammenschlüsse sein müssen. Eine Mindestanzahl von Gründungsmitgliedern ist nicht festgelegt. Anforderungen hinsichtlich der Staatsangehörigkeit der Mitglieder sind ebenfalls nicht vorhanden. Jede in Dänemark ansässige juristische oder natürliche Person kann einen Verein gründen.¹ Allerdings muss sich der Sitz der Vereinigung in Dänemark befinden.

In Bezug auf die Arten von Vereinigungen ist im Unterschied zu den meisten Ländern keine rechtliche Untergliederung vorgesehen.

Der Erwerb der Rechtspersönlichkeit ist möglich durch Entscheidung der Gründungsmitglieder zum Zusammenschluss. Die Rechtspersönlichkeit wird demnach erlangt, sobald sich die Mitglieder eine entsprechende Satzung gegeben und ein geschäftsführendes Organ bestellt haben. Die Rechtsfähigkeit ist dabei uneingeschränkt.²

Eine vorgeschriebene Form für die Satzung ist nicht vorhanden. Aber auch bei nicht eingetragenen Vereinen muss die Satzung zumindest Bestimmungen über die Beziehungen zwischen den Mitgliedern sowie das Verfahren für die Einsetzung der leitenden Organe enthalten.

Die Satzungen von eingetragenen Vereinen müssen bestimmte gesetzlich vorgesehene Angaben enthalten. Dazu zählen vor allem Namen und Sitz des Vereins, Anzahl der mit der Geschäftsführung des Vereins beauftragten Mitglieder sowie Art ihrer Bestellung, Bedingungen für die Mitgliedschaft sowie Beziehungen zwischen den Mitgliedern, Geschäftsjahr sowie Art der Vorlage der Jahresabschlüsse. Etwaige Veränderungen sind der registerführenden Stelle zu melden.

¹ <http://www.eurocom.org/Cox/gemein/europa/dk.htm>.

² http://europa.eu.int/comm/enterprise/library/lib-social_economy/orgfd_de.pdf.

Der Vermögensanfall im Falle der Auflösung ist grundsätzlich in der Vereinssatzung frei festlegbar. Zu beachten ist allerdings in diesem Zusammenhang, dass für die Steuerbegünstigung Voraussetzung ist, dass Spenden und Erbschaften nur für mildtätige oder gemeinnützige Zwecke zu verwenden sind, die zudem einer größeren Gruppe zukommen sollen. Bei einer Liquidation ist der Restwert nach den gleichen Grundsätzen zu verwenden.

2.2 Abgrenzung zu Stiftungen, Trusts und steuerbefreiten Körperschaften

Es besteht die Freiheit zur Errichtung von **Stiftungen**, doch die Höhe des zugewendeten Vermögens muss in der Regel mindestens 250.000 DKK (rund 33.600 €)¹ betragen. Stiftungen mit einem geringeren Anfangskapital können mit Zustimmung des Justizministeriums errichtet werden, wenn das Kapital für die vorgesehenen Zwecke ausreichend ist.

Das kodifizierte Recht enthält zwar keine Definition, eine Stiftung ließe sich gemäß dem dänischen Recht aber wie folgt beschreiben: ein im Wesentlichen einem bestimmten Zweck gewidmeter Sach- oder Geldvermögensbestand, der eine rechtsfähige juristische Person darstellt und gemäß einer eigenen Satzung von einem unabhängigen Vorstand verwaltet wird. Mitglieder sind keine vorhanden.

Rechnungslegung und Aufsicht sind im Wesentlichen wie bei eingetragenen Vereinen geregelt.²

2.3 Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe/Zweckbetriebe

Vereinigungen können ebenso wie Stiftungen Wirtschaftstätigkeiten ausüben, jedoch unterliegen dann die Einkünfte aus solchen Tätigkeiten der gleichen Besteuerung wie die von Handelsgesellschaften.³

¹ Für die Umrechnungen in € wurde hier und im Folgenden der Referenzkurs der EZB vom 2.3.05 verwendet. <http://www.ecb.int/stats/exchange/eurofxref/html/index.en.html>.

² http://europa.eu.int/comm/enterprise/library/lib-social_economy/orgfd_de.pdf.

³ <http://www.eurocom.org/Cox/gemein/europa/dk.htm>.

2.4 Besteuerung der laufenden Erträge

Körperschaftsteuer

Die Besteuerung von Arbeitgeberverbänden, Gewerkschaften und anderen berufsständischen Vereinigungen, deren Hauptzweck in der Förderung und Wahrung der wirtschaftlichen Interessen der Berufsgruppe besteht, zu der ihre Mitglieder gehören (Arbeitsmarktvereinigungen), regelt sich nach dem "Fond"-Besteuerungsgesetz.

Sonstige Vereinigungen, die lediglich die markt- und dienstleistungsorientierten beruflichen und wirtschaftlichen Interessen ihrer Mitglieder fördern (Berufsvereinigungen), unterliegen der Steuerpflicht ebenfalls nach diesem Gesetz. Gemäß diesem Gesetz unterliegen Stiftungen und Vereinigungen grundsätzlich denselben Bestimmungen wie öffentliche Körperschaften mit beschränkter Haftung. Der anzuwendende Steuersatz entspricht dem der Körperschaftssteuer, d. h. 34 %. Arbeitsmarktvereinigungen können nur die Ausgaben steuerlich geltend machen, die sich auf steuerpflichtige Einkünfte beziehen. Bei Berufsvereinigungen wird das Einkommen aus wirtschaftlicher Tätigkeit voll versteuert, während andere Einkommen erst ab 200.000 DKK (knapp 27.000 €) der Steuerpflicht unterliegen.

Berufs- und Arbeitsmarktvereinigungen sind berechtigt, für mildtätige oder gemeinnützige Zwecke ausgegebene Mittel steuerlich abzusetzen. Ebenfalls abzugsfähig sind Rückstellungen für gemeinnützige oder mildtätige Zwecke. Berufsvereinigungen sind ebenfalls berechtigt, die für satzungsgemäße Zwecke verteilten Mittel steuerlich geltend zu machen, wenn der Empfänger einer solchen Zuwendung in Dänemark dafür steuerpflichtig ist.

Für sonstige Vereine, Körperschaften und Stiftungen, die nicht unter das "Fond"-Besteuerungsgesetz fallen, gilt das Körperschaftsteuergesetz (Art. 1 Abs. 1 (6)). Vereine unterliegen nur mit ihrem Einkommen aus wirtschaftlicher Tätigkeit der Steuerpflicht. Auch bei ihnen sind Betriebsaufwendungen nur abzugsfähig, wenn sie sich auf steuerpflichtige Einkünfte aus wirtschaftlicher Tätigkeit beziehen. Sie sind berechtigt, Zuwendungen für satzungsgemäße Zwecke abzusetzen, wenn diese Zwecke als mildtätig oder gemeinnützig gelten.

Vereine können Rückstellungen bilden, die für die Verwirklichung von mildtätigen oder gemeinnützigen Zwecken zu einem späteren Zeitpunkt bestimmt sind.¹

Die Anerkennung von Vereinen als steuerbegünstigt erfolgt aufgrund gesetzlicher Bestimmungen oder zum Zwecke des Empfangs von steuerlich absetzbaren Spenden oder regelmäßigen Zuwendungen nach Ermessen der Steuerbehörden. Von den Steuerbehörden werden jährlich getrennte Listen der zum Empfang von Spenden bzw. regelmäßigen Zuwendungen berechtigten Körperschaften veröffentlicht. Es kann die Aufnahme in eine oder in beide dieser Listen beantragt werden.

Steuerbegünstigungen können nur Vereinen und Stiftungen gewährt werden, die keinen Gewinnzweck verfolgen. Ausgeschlossen sind ebenfalls Vereinigungen, die ausschließlich politische Zwecke verfolgen.²

Voraussetzung für Steuerbefreiungen ist nicht, dass die Tätigkeiten für die wohltätigen Zwecke in Dänemark ausgeführt werden; die Mittel müssen allerdings in Dänemark verwaltet werden.³

2.5 Spenden und Mitgliedsbeiträge

Steuerlich absetzbare Einzelspenden von Privatpersonen können nur an Vereine gemacht werden, die in die von den Steuerbehörden veröffentlichte Liste aufgenommen sind (siehe oben). Einzelspenden müssen mindestens 500 DKK (rund 67 €) betragen; die jährliche Gesamtsumme darf 5.000 DKK (rund 670 €) nicht überschreiten. Die ersten 500 DKK (rund 67 €) sind nicht absetzbar. Zusätzlich können absetzbare Zuwendungen auf vertraglicher Grundlage (regelmäßige vertragliche Zahlungen) bis zu einer Höhe von 15 % des Erwerbs- und des Kapitaleinkommens vor Steuern bzw. bis zu einem Höchstbetrag von 15.000 DKK (rund 2.020 €), wenn die 15 % unter dieser Summe liegen, erfolgen. Vertragliche Vereinbarungen dieser Art müssen in der Regel eine Mindestlaufzeit von 10 Jahren haben.⁴

¹ <http://www.eurocom.org/Cox/gemein/europa/dk.htm>.

² <http://www.eurocom.org/Cox/gemein/europa/dk.htm>.

³ Cahiers de droit fiscal international, S. 363.

⁴ <http://www.eurocom.org/Cox/gemein/europa/dk.htm>.

Die steuerliche Behandlung der Spenden von Unternehmen ist wie bei Privatpersonen, allerdings mit dem Unterschied, dass Einzelspenden vom steuerpflichtigen Einkommen absetzbar sind und vertragliche Zuwendungen bis zu maximal 15 % der steuerpflichtigen Gewinne (bzw. bis zu 15.000 DKK – rund 2020 €) zulässig sind.¹

Bei der Erklärung ihrer steuerpflichtigen Einkünfte brauchen Arbeitsmarktvereinigungen nur Einkünfte aus wirtschaftlicher Tätigkeit und Vermögen sowie Gewinne anzugeben.

Mitgliedsbeiträge zählen somit nicht zu den steuerpflichtigen Einnahmen.

2.6 Erbschaft- und Schenkungsteuer

Voraussetzung für die Anerkennung von Vereinen als steuerbegünstigt ist, dass Spenden (und Vermächtnisse) nur für mildtätige oder gemeinnützige Zwecke verwendet werden, die einer größeren Gruppe von Begünstigten zugute kommen, und dass bei einer Liquidation verbleibende Restbeträge nach den gleichen Grundsätzen verwendet werden. Des Weiteren muss die anzuerkennende Vereinigung in Dänemark ansässig sein (d. h. der Hauptsitz muss sich in Dänemark befinden, und die Geschäftsführung muss zum überwiegenden Teil dort ausgeübt werden). Die Bestimmungen über die Voraussetzungen für den Empfang von steuerlich absetzbaren regelmäßigen Zuwendungen sind strenger gefasst.

Erbschaftsteuerbefreiungen können nach Ermessen der Steuerbehörden erteilt werden. Eine solche Steuerbefreiung wird in der Praxis im Allgemeinen den in die Liste der zum Empfang von steuerlich absetzbaren Spenden berechtigten Vereinigungen aufgenommenen Vereinen gewährt. Eine generelle Regelung, nach der gemeinnützige Organisationen befreit sind, gibt es also nicht.

National ist die Anrechnung von Erbschaft- oder Schenkungsteuer auf die in einem anderen Land gezahlten Steuern für dort belegenes Vermögen auf einer

¹ <http://www.eurocom.org/Cox/gemein/europa/dk.htm>.

von-Land-zu-Land-Basis möglich. Wenn das betreffende Vermögen allerdings nicht der dänischen Besteuerung unterliegt, ist keine Anrechnung möglich.¹

Steuerbefreiung ist aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens möglich. So existiert bei der Erbschaftsteuer ein Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Dänemark und Deutschland.² Daneben existieren noch weitere Abkommen mit Finnland, Island, Italien, Norwegen, Schweden, der Schweiz und den USA.

2.7 Umsatzsteuerlich relevante Regelungen

Alle unter Art. 13 der 6. EG-Richtlinie für Vereine vorgesehenen Steuerbefreiungen sind umgesetzt worden. Damit sind gemeinnützige Aktivitäten von der Mehrwertsteuer befreit.³

Weitere spezielle Steuerbefreiungen betreffen Umsätze von Gebrauchtgutveräußerungen von gemeinnützigen Vereinen sowie von solchen Vereinen organisierte Sonderveranstaltungen (diese sind eigens befreit).

2.8 Haftungsfragen

Vorstandsmitglieder haften für den Schaden, den sie dem Verein verursachen.

2.9 Administration

Folgende Arten von Vereinen müssen innerhalb von drei Monaten nach ihrer Gründung in das entsprechende Register eingetragen werden: Arbeitgebervereinigungen, Gewerkschaften und Berufsorganisationen, deren Hauptzweck im Schutz der wirtschaftlichen Interessen der Berufsgruppe, der die Mitglieder angehören, besteht; alle privatrechtlichen Vereinigungen, deren Vermögen über 250.000 DKK (rund 33.600 €) beträgt mit folgenden Ausnahmen: Vereinigungen

¹ Schulze (2003).

² Schulze (2003).

³ Anhang H der 6. EG-Richtlinie Nr. 14 ist nach International Bureau of Fiscal Documentation nicht umgesetzt worden.

gen, deren Zweck in der Wahrnehmung von gesetzlichen sozialen Verpflichtungen für Gemeinden und Amtsbezirke besteht; mit der Landeskirche verbundene Körperschaften, die Vermögenswerte besitzen; gesetzlich anerkannte religiöse Gemeinden; staatlich zugelassene Bildungseinrichtungen, soweit sie keine anderen Zwecke und Befugnisse haben.

Für nicht eingetragene Vereine gibt es keine Festlegung. Eingetragene Vereine haben Jahresabschlüsse entsprechend den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung zu erstellen und sie von einem bzw. mehreren Abschlussprüfern überprüfen und unterzeichnen zu lassen. Die Abschlüsse sind innerhalb von sechs Monaten nach Ende des Geschäftsjahres bei der registerführenden Stelle einzureichen.¹

Wenn sich das Vermögen des Vereins zum Zeitpunkt des Jahresabschlusses auf über (rund) 380.000 € beläuft, muss mindestens einer der Prüfer über eine anerkannte Berufsqualifikation verfügen.

In diesem letzteren Fall muss eine vollständige Abschlussprüfung vorgenommen werden, wozu dem Prüfer alle erforderlichen Möglichkeiten einzuräumen sind. Kommt ein Verein den Anforderungen hinsichtlich Eintragung, Geschäftsführung oder Rechnungslegung nicht nach, so kann er mit einer Geldstrafe belegt werden. Zudem kann der Justizminister (der für das Register zuständig ist) von ihm für notwendig erachtete Bestimmungen in die Satzung aufnehmen lassen. Außerdem kann er alle für notwendig erachteten Informationen anfordern, um so die Einhaltung der einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen überprüfen zu können.

2.10 Quantitative Angaben

In Dänemark bestanden 1997 im Zusammenhang mit den Vereinen nach einer Studie des Europäischen Parlaments mit der Europäischen Kommission von 2000 rund 80.500 vollzeitäquivalente Arbeitsplätze.²

¹ http://europa.eu.int/comm/enterprise/library/lib-social_economy/orgfd_de.pdf.

² Europäisches Parlament und Europäische Kommission (2000).

3. DEUTSCHLAND

3.1 Formen, Arten und Anerkennungsprinzipien von gemeinnützigen Organisationen

Das "Gemeinnützigkeitsrecht" befreit bestimmte Einrichtungen von steuerlichen Abgaben. Der Staat will damit Organisationen begünstigen, die wichtige Aufgaben im Interesse der Allgemeinheit ausüben und die andernfalls vom Staat selbst übernommen werden müssten. Dabei werden insbesondere die Gewinne vor dem Zugriff des Fiskus verschont. Außerdem gibt es Vorteile bei der Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer). Für die steuerliche Behandlung von gemeinnützigen Körperschaften sind vor allem die Regelungen der Abgabenordnung von Bedeutung. Die Grundbestimmungen für die Steuerbegünstigung (Gemeinnützigkeit) sind im dritten Abschnitt §§ 51 - 68 definiert:

Dritter Abschnitt AO: Steuerbegünstigte Zwecke

Bei der Gemeinnützigkeit geht es um den Umfang der Steuerpflicht (§ 51 AO). Jeder Verein, ob e. V. oder nicht, ist eine so genannte "Körperschaft", die im Rahmen ihres Vereinszwecks am Rechtsleben teilnimmt, d. h. Einnahmen erwirtschaftet und Ausgaben tätigt. Grundsätzlich sind alle Einnahmen eines Vereins steuerpflichtig.

Das Gesetz gewährt jedoch eine Steuervergünstigung, wenn eine Körperschaft ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke (steuerbegünstigte Zwecke) verfolgt. Dabei sind unter Körperschaften die Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes zu verstehen. Funktionale Untergliederungen (Abteilungen) von Körperschaften gelten nicht als selbständige Steuersubjekte. Im Weiteren soll nur noch auf die gemeinnützigen Zwecke eingegangen werden (zu den mildtätigen und den kirchlichen Zwecken vgl. §§ 53 und 54 AO).

Merkmale eines gemeinnützigen Vereins

Die Voraussetzungen der Steuerfreiheit benennt § 51 AO.

Danach muss der Verein

- einen gemeinnützigen Zweck verfolgen.
- Er muss dies selbstlos, ausschließlich und unmittelbar tun.
- Bei Auflösung des Vereins muss das Vereinsvermögen einem gemeinnützigen Zweck zugute kommen.
- Alle oben genannten Merkmale müssen in der Satzung verankert sein.

Gemeinnütziger Zweck

Per gesetzlicher Definition verfolgt eine Körperschaft gemeinnützige Zwecke (vgl. hierzu auch im Anhang Punkt 1), wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern (§ 52 I 1 AO).

Selbstlosigkeit – Ausschließlichkeit – Unmittelbarkeit

Die Förderung eines gemeinnützigen Zwecks erfolgt selbstlos, wenn dadurch nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke – z. B. gewerbliche Zwecke oder sonstige Erwerbszwecke – verfolgt werden (§ 55 AO). Das heißt, dass die Mitglieder keine unangemessen hohen Vergütungen erhalten dürfen. Außerdem dürfen die Mitglieder keine Gewinnanteile und keine sonstigen Zuwendungen erhalten.

Ausschließlichkeit bedeutet, ein Verein darf nur seine gemeinnützigen Zwecke verfolgen (§ 56 AO). Unmittelbarkeit beinhaltet, dass der Verein selbst diese Zwecke verwirklicht (§ 57 AO). Zwar dürfen so genannte Hilfspersonen eingeschaltet werden (z. B. auch Firmen oder andere Vereine), nach außen muss sich jedoch ihre Tätigkeit so darstellen, dass die Tätigkeit der Hilfsperson wie eine eigene Tätigkeit des Vereins anzusehen ist.

Eine Körperschaft verfolgt unmittelbar ihre steuerbegünstigten Zwecke, wenn sie selbst diese Zwecke realisiert. In § 58 AO hat der Gesetzgeber einige kritische Fälle in dem Sinne geregelt, dass auch sie gemeinnützige Zwecke verfolgen. So unter anderem:

- § 58 Nr. 1 AO: Spendensammel- und Fördervereine sind gemeinnützig.

- § 58 Nr. 2 AO: Ein gemeinnütziger Verein darf seine Mittel teilweise auch einer anderen gemeinnützigen Vereinigung zuwenden, wenn sie dadurch gemeinnützigen Zwecken zugeführt werden (wichtig z. B. für Aktivitäten im Bereich "Soziales Engagement").
- § 58 Nr. 7 a AO: Bis zu einem gewissen Umfang dürfen aus Kapitalerträgen freie Rücklagen gebildet werden.

Vereinsvermögen und Auflösung der Körperschaft

Das deutsche Steuerrecht geht vom sog. "Grundsatz der Vermögensbindung" aus. Das Vereinsvermögen darf nicht nur zeitweilig, auch nicht für den Zeitraum der steuerlichen Begünstigung als gemeinnütziger Verein, sondern schlechthin auf Dauer einer Verwendung zu gemeinnützigen Zwecken vorbehalten bleiben.

Das bedeutet, dass jeder Euro, der für einen gemeinnützigen Zweck geflossen ist, in diesem verbleiben muss, auch wenn die verwaltende Körperschaft später wegfällt. Es soll nicht rund passieren, dass eine Vermögensmasse, die wegen Gemeinnützigkeit steuerbegünstigt behandelt wurde, nach Auflösung des Vereins für steuerpflichtige Zwecke verwendet werden darf. Das ist der Grund dafür, dass nahezu jede Satzung eines Vereins eine Klausel beinhaltet, in der geregelt ist, was nach Vereinsauflösung mit dem Vermögen passieren soll.

Die Vermögensregelung ist freilich nicht nur für den Fall der Vereinsauflösung zu treffen. Gemäß dem oben angesprochenen Grundsatz der Vermögensbindung muss eine entsprechende Regelung auch für den Fall getroffen werden, dass dem Verein die Gemeinnützigkeit entzogen oder der Vereinszweck geändert wird.

Anforderungen an die Satzung

Gemäß § 60 AO muss die Satzung so genau bestimmt sein, dass an ihr überprüft werden kann, ob die satzungsgemäßen Voraussetzungen für Steuervergünstigungen gegeben sind. Außerdem muss die Geschäftsführung auch diesen Satzungsbestimmungen entsprechen und danach handeln (§ 59 und § 63 AO).

Wenn alle diese Voraussetzungen vorliegen, gilt der Verein als gemeinnützig. Allerdings liegt für die Anerkennung kein standardisiertes Verfahren vor. Für die Anerkennung ist das Finanzamt zuständig, das anhand des "Anwendungserlasses zur Abgabenordnung" überprüft, ob der Verein alle Voraussetzungen erfüllt.

3.2 Abgrenzung zu Stiftungen, Trusts und steuerbefreiten Körperschaften

Der hier maßgebliche private Begriff der **Stiftungen** wird gesetzlich nicht definiert. Steuerrechtlich gesehen sind Stiftungen auf Dauer geschaffene rechtsfähige und mitgliederlose Institutionen, die aus den Erträgen ihres Vermögens ihre gemeinnützigen Zwecke fördern. Dabei unterliegen sie der staatlichen Stiftungsaufsicht. Der wesentliche Unterschied zu den gemeinnützigen Vereinen besteht darin, dass die Vereine kein unantastbares Vermögen haben, das sich der Verfügungsmacht der Mitglieder entzieht. Sie finanzieren sich durch Spenden und Mitgliedsbeiträge. Stiftungen hingegen basieren auf einem zweckgebundenen Vermögen, das in seinem Wert auf Dauer ungeschmälert erhalten werden muss.

Stiftungen verfügen zwar über ein Vermögen, kennen aber weder Eigentümer noch Gesellschafter oder Mitglieder. Die Satzung dient als Leitfaden für Entscheidungen; bei Rechtsfähigkeit tritt die öffentlich-rechtliche Aufsicht an die Stelle der Eigentümer. Der größte Teil der Stiftungen verfolgt ideelle Zwecke, wobei sich die Interessen insbesondere auf Soziales, Bildung und Erziehung und Kunst und Kultur konzentrieren. In den letzten Jahren haben die so genannten Bürgerstiftungen beachtliches Interesse gefunden. Sie sind derzeit der am stärksten wachsende Teil des inländischen Stiftungswesens. In der Regel sind hier viele Stifter beteiligt, die vergleichsweise geringe Vermögen in die Stiftung einbringen. Als eine neutrale Institution zur Förderung des Gemeinwesens fungiert eine Bürgerstiftung als Vermittler, Sammelbewegung, Katalysator und Makler. Sie kann für oder mit anderen gemeinnützigen Organisationen vor Ort Projekte durchführen, für diese professionelle Finanzdienstleistungen anbieten (zentrale Fondsverwaltung), Partnerschaften zwischen öffentlichen und privaten Stellen anregen und nationale oder internationale Geldgeber auf lokale Projekte aufmerksam machen. Bürgerstiftungen sind auf Dauer angelegte Institutionen, die Aktivitäten anderer Gruppen und Organisationen – wie Bürgerinitiativen – unterstützen.

Steuerbefreite Körperschaften oder juristische Personen des öffentlichen Rechts gehen auf einen Staatsakt zurück. Sie leiten ihre öffentlich-rechtliche Eigenschaft aus dem öffentlichen Recht des Bundes oder eines Landes ab. Die öffentlich-rechtliche Eigenschaft kann sich aber auch aus dem geschichtlichen Ablauf, aus allgemeinen Rechtsgrundsätzen oder aus dem Gewohnheitsrecht ableiten. Wichtig ist stets, dass die Körperschaft hoheitliche Aufgaben wahrnimmt. Von den verbandsmäßigen Strukturen her kann sie dabei einem nicht rechtsfähigen Verein ähneln. Neben den Gebiets- und Personalkörperschaften zählen hierzu auch die Anstalten des öffentlichen Rechts sowie Stiftungen des öffentlichen Rechts. Körperschaften des öffentlichen Rechts besonderer Art sind z. B. die Kirchen. Unter kirchlichen Zwecken versteht man die Zwecke, durch deren Erfüllung eine öffentlich-rechtliche Religionsgemeinschaft gefördert wird.

3.3 Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe/Zweckbetriebe

Obwohl gemeinnützige Vereine grundsätzlich steuerbefreit sind, kann ein gemeinnütziger Verein u. U. auch steuerpflichtig sein. Das ist grundsätzlich dann der Fall, wenn ein "wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb" unterhalten wird. Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb umfasst die Tätigkeiten, durch die nachhaltig Einnahmen erzielt werden sollen, d. h. die Steuerpflicht umfasst den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (vgl. hierzu im Anhang § 64 AO). Unternehmer ist, wer eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen – auch ohne Gewinnerzielungsabsicht – selbständig ausübt. Das kann schon bei einem jährlichen Sängerfest mit Eintritt der Fall sein; dies gilt auch für das Betreiben einer Gaststätte. Es gibt allerdings gewisse Freistellungen (§ 64.Nr. 3 AO: 30.687 € einschließlich Umsatzsteuer).

Zwischen gemeinnützigem Zweck und wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb gibt es noch eine Zwischenstufe, den so genannten Zweckbetrieb (vgl. Anhang). Er liegt dann vor, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb dazu dient, die gemeinnützigen Zwecke des Vereins zu verwirklichen und diese nur durch einen solchen Betrieb erreicht werden können (§ 65 AO). D. h. der Zweckbetrieb ist zwar eigentlich ein Geschäftsbetrieb, gilt aber als Verfolgung der gemeinnützigen Zwecke. Diese Zweckbetriebe sind umsatzsteuerpflichtig, unterliegen allerdings dem reduzierten Umsatzsteuersatz von 7 %. Die §§ 65, 66, 67 und 67a AO (vgl. Anhang) zählen allgemeine Zweckbetriebe auf, während § 68 AO ein-

zelne Zweckbetriebe erwähnt. So sind z. B. nach § 68 Nr. 7 AO auch kulturelle Veranstaltungen wie Konzerte ein Zweckbetrieb. Dazu zählt allerdings nicht der Verkauf von Speisen und Getränken. Grundsätzlich lässt sich festhalten, dass die Abgrenzung zwischen gemeinnützigem Zweck, Zweckbetrieb und wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb problematisch ist.

3.4 Besteuerung der laufenden Erträge

Körperschaftsteuer

Gemeinnützige Vereine sind im Rahmen der Vermögensverwaltung grundsätzlich hinsichtlich ihrer Miet-, Pacht- oder Kapitalerträge, aber auch hinsichtlich Veräußerungsgewinnen von der Körperschaftsteuer (und auch der Gewerbesteuer) befreit (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 1 KStG; § 3 Nr. 6 S. 1 GewStG). Dies gilt jedoch nicht für Einnahmen aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, soweit diese den Betrag von 30.678 € im Jahr übersteigen (§ 64 Abs. 3 AO). Mitgliedsbeiträge und Spenden sind ebenfalls körperschaftsteuerfrei, soweit diese nicht ein Entgelt für eine bestimmte Leistung darstellen. Der genannte Betrag stellt eine Freigrenze dar, d. h. bei Überschreiten wird der Gewinn steuerlich erfasst, unabhängig von der Höhe. Allerdings kommt noch ein Freibetrag von 3.835 € zur Anwendung (§ 24 S. 1 KStG). Im Zusammenhang mit der Ermittlung der Freigrenze werden die Einnahmen aller wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe des Vereins einschließlich Umsatzsteuer im laufenden Geschäftsjahr herangezogen.

Was den Zinsabschlag betrifft, so können Vereine von diesem Abschlag freigestellt werden. Voraussetzung ist, dass der auszahlenden Stelle eine amtlich beglaubigte Kopie des zuletzt erteilten Freistellungsbescheids überlassen wird oder eine amtlich beglaubigte Kopie der vorläufigen Bescheinigung des Finanzamtes über die Gemeinnützigkeit bzw. eine Nichtveranlagungs-Bescheinigung vorgelegt wird.

Bezieht der gemeinnützige Verein z. B. Einkünfte aus Kapitalvermögen aus einem anderen EU-Land, dann ist der gemeinnützige Verein dort beschränkt steuerpflichtig. Wenn im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht dort Quellensteuern fällig werden, bleiben die Einkünfte des gemeinnützigen Vereins in Deutschland mit diesen Steuern belastet, obwohl der gemeinnützige Verein hier

von der Steuer befreit ist. Gleiches gilt z. B. für Mieteinkünfte. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die steuerlichen Regelungen im umgekehrten Fall, also z. B. bei einem gemeinnützigen Verein mit Sitz im Vereinigten Königreich (Charity) genauso greifen. Die Kapitaleinkünfte der englischen Charity bleiben mit der deutschen Quellensteuer belastet, obwohl die Charity im Vereinigten Königreich steuerbefreit ist.

Möglicherweise verstößt diese ertragsteuerliche Ungleichbehandlung von in- und ausländischen gemeinnützigen Organisationen, wie sie hier in den Fällen Deutschland und Vereinigtes Königreich aufgezeigt wurde, gegen Europäisches Recht. Dies würde für andere EU-Länder mit ähnlichen Rechtsvorschriften genauso zutreffen. Die innerstaatlichen steuerlichen Vorschriften, die die Besteuerung ermöglichen, wären dann europarechtswidrig und deshalb nicht anwendbar.

Gewerbsteuer

Gemeinnützige Vereine und Zweckbetriebe sind von der Gewerbesteuer befreit, d. h. die Erträge aus dem ideellen Bereich, aus der Vermögensverwaltung und aus Zweckbetrieben bleiben steuerfrei. Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe sind gewerbesteuerpflichtig, wenn die Einnahmen 30.678 € im Jahr übersteigen. Dieser Betrag ist ebenfalls als eine Freigrenze anzusehen. Und auch hier kommt bei der Besteuerung des Gewinns der Freibetrag von 3.835 € zur Anwendung.

Exkurs

Einkommensteuerliche Regelungen zur Förderung gemeinnütziger Tätigkeiten

Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder vergleichbaren nebenberuflichen Tätigkeiten, aus nebenberuflichen künstlerischen Tätigkeiten oder der nebenberuflichen Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke sind steuerbegünstigt. Die Einnahmen bleiben bis zur Höhe von insgesamt 1.848 € pro Kalenderjahr steuerfrei (§ 3 Nr. 26 EStG).

3.5 Spenden und Mitgliedsbeiträge

Unter **Spenden** sind freiwillige, unentgeltliche Ausgaben zugunsten eines spendenbegünstigten Vereins zu verstehen, die bei diesem Verein dann steuerfreie Einnahmen sind. Dabei handelt es sich in Bezug auf die Ausgaben um Geld- oder Sachzuwendungen. Dienstleistungen oder die Überlassung von Nutzungsmöglichkeiten fallen nicht darunter. Die Spenden müssen entweder für die ideellen Aufgaben des Vereins oder für den Zweckbetrieb bestimmt sein. Spenden für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sind nicht begünstigt.

Leistungen an inländische gemeinnützige Organisationen

Bei gemeinnützigen Vereinen, die zur Entgegennahme von begünstigten Spenden berechtigt sind, wird davon ausgegangen, dass die Spenden und die Mitgliedsbeiträge für die genannten gemeinnützigen Zwecke verwendet werden und der Empfänger im Inland sitzt. Auf der Ebene des Leistenden können begünstigte Spenden und Beiträge jährlich nur in begrenztem Umfang abgezogen werden. Die Grenze liegt im Allgemeinen bei 5 % des Gesamtbetrags der Einkünfte (bei Körperschaften 5 % des Einkommens); für als besonders förderungswürdig anerkannte kulturelle sowie für wissenschaftliche und mildtätige Zwecke erhöht sich der Satz auf 10 % (§ 10 EStG). Da die Höchstbeträge auf das einzelne Kalenderjahr abstellen, ist es bei Großspenden sinnvoll, diese auf mehrere Jahre zu verteilen. Werden z. B. Einzelspenden für wissenschaftliche, mildtätige oder als besonders förderungswürdig anerkannte kulturelle Zwecke vorgenommen, die diese Höchstgrenze überschreiten, so können sie über 7 Jahre verteilt abgezogen werden.

Allerdings kann der Förderer seine Spende nur dann von der Steuer absetzen, wenn er seinem Finanzamt eine ordnungsgemäße Zuwendungsbestätigung vorlegen kann. Bei Zuwendungen von nicht mehr als 100 € genügt dem Finanzamt der Bareinzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung des Kreditinstituts als Nachweis (§ 50 Abs. 2 EStDV). Voraussetzung ist allerdings vor allem, dass der Empfänger ein steuerbegünstigter Verein ist und auf dem Beleg angegeben ist, ob es sich um eine Spende oder einen Mitgliedsbeitrag handelt.

Eine Sachspende wird mit dem tatsächlichen Wert angesetzt. In der Bestätigung sind genaue Angaben über den Gegenstand aufzuführen wie Bezeichnung oder Zustand, Alter und ursprünglicher Kaufpreis. Stammt die Sachspen-

de aus einem Betriebsvermögen, gilt grundsätzlich der Teilwert. Dabei kann ein Wirtschaftsgut, das aus einem Betriebsvermögen entnommen wird, auch mit dem niedrigeren Buchwert angesetzt werden, wenn es im Anschluss an seine Entnahme einer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerfreien Körperschaft zugewendet wird.¹

Werden persönlich Arbeits- oder Dienstleistungen unentgeltlich für einen begünstigten Zweck erbracht, so fallen sie nicht unter die steuerlich berücksichtigungsfähigen Ausgaben. Dies ist lediglich dann der Fall, wenn der Spender einen eindeutigen Rechtsanspruch auf Ersatz seiner mit der Tätigkeit für den Verein verbundenen Aufwendungen hat; zudem muss er freiwillig auf diesen Anspruch verzichten.

Leistungen an ausländische gemeinnützige Organisationen

Hinsichtlich von Spenden an gemeinnützige Organisationen im Ausland ist die Rechtslage dergestalt, dass unmittelbare Spenden an eine ausländische Organisation nicht begünstigt sind. Allerdings werden neben begünstigten Zwecken, die lediglich im Inland verwirklicht werden können, auch Zwecke als begünstigt genannt, die nur im Ausland verfolgt werden können. Sieht die Satzung z. B. eine Verwendung der Mittel im Ausland vor oder handelt es sich um einen Förderverein, dessen Satzung Auslandstätigkeiten berücksichtigt, so sind auch Spenden dafür begünstigt.

Bei **Mitgliedsbeiträgen** ist die Abzugsfähigkeit davon abhängig, ob die gemeinnützige Organisation in Abschnitt A der Anlage 1 zu § 48 Abs. 4 EStDV (voller Abzug auch der Mitgliedsbeiträge) oder in Abschnitt B (kein Abzug der Mitgliedsbeiträge) aufgeführt ist. Bei den gemeinnützigen Vereinen bleiben die aufgrund der Satzung erhobenen Mitgliedsbeiträge bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz. Dies gilt auch für unechte Mitgliedsbeiträge, sofern sie in keinem Zusammenhang mit einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb stehen.

¹ Wallenhorst (2004).

3.6 Erbschaft- und Schenkungsteuer

Zuwendungen an einen inländischen gemeinnützigen Verein sind stets von der Erbschaft- und Schenkungsteuer befreit, wenn der Verein ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen (mildtätigen und kirchlichen) Zwecken dient (§ 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. b ErbStG). Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass die Voraussetzungen für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit nicht nur zum Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung vorliegen müssen, sondern auch die folgenden 10 Jahre noch. Außerdem darf die Zuwendung nicht mit einer Auflage verbunden sein, die zu einem Wegfall der Gemeinnützigkeit führen würde.

Sollte dem Verein die Anerkennung als gemeinnützig innerhalb des Zehnjahreszeitraums aberkannt werden, ist die Zuwendung nachträglich zu versteuern (§ 13 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 ErbStG). Die Zuwendung fällt dann stets in die Steuerklasse III, was eine nicht unerhebliche Belastung bedeutet. Auch bei einer Auflösung innerhalb der Zehnjahresfrist kommt es zu einer Nachversteuerung. Lediglich dann, wenn das Vereinsvermögen bei der Auflösung wieder gemeinnützigen Zwecken zugeführt wird, kommt es zu keiner Nachversteuerung.

Unter die Befreiungen von der Erbschaft- und Schenkungsteuer im Falle von Zuwendungen fallen nicht nur inländische gemeinnützige Vereine, sondern auch **ausländische gemeinnützige Vereine**, wenn die Voraussetzungen des § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. c ErbStG gegeben sind. Dabei kommt es auch nicht nur darauf an, dass zum Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendungen die Voraussetzungen für die Anerkennung als gemeinnütziger Verein vorliegen, sondern diese Voraussetzungen müssen auch noch für die Dauer von 10 Jahren nach Ausführung der Zuwendungen gegeben sein. Zudem müssen Gegenseitigkeitserklärungen mit dem betreffenden ausländischen Staat vorliegen. Nach § 13 Abs. 1 Nr. 17 ErbStG können Zuwendungen, die im Ausland für gemeinnützige Zwecke verwendet werden sollen, auch ohne Gegenseitigkeitserklärung steuerbefreit bleiben, wenn z. B. ein entsprechender ausländischer Verein die Zuwendung erhält.

Auf der Ebene des Gebers fällt keine Schenkung- und Erbschaftsteuer an.

Im Falle der Zuwendungen an gemeinnützige Vereine sind die Bewertungsfragen nicht relevant, da die Zuwendungen nicht steuerpflichtig sind. Grundsätzlich

richtet sich die Bewertung der einzelnen, zum steuerpflichtigen Erwerb gehörenden Wirtschaftsgüter nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes, d. h. dass im Falle von z. B. Grundvermögen und hier bei inländischen bebauten Grundstücken das Ertragswertverfahren das Regelbewertungsverfahren darstellt.

Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten können verschiedene Probleme auftreten. Wenn z. B. ein inländischer gemeinnütziger Verein ausländisches Vermögen erbt und vom ausländischen Staat zu einer Erbschaftsteuer herangezogen wird, kann auf Antrag die auf den Erwerber entfallende und gezahlte ausländische Erbschaftsteuer angerechnet werden auf den Teil der deutschen Erbschaftsteuer, der auf das geerbte ausländische Vermögen entfällt.¹ Dies gilt auch für Nachlasssteuern. Allerdings ist die Anrechnung auf den Betrag der deutschen Steuer beschränkt, der in dem jeweiligen Staat anfällt. Nach diesem Grundsatz wird verfahren, wenn mit dem ausländischen Staat kein Doppelbesteuerungsabkommen besteht. Da deutsche gemeinnützige Vereine von der Erbschaftsteuer befreit sind, kann es dadurch, wenn in einem ausländischen Staat eine Erbschaftsteuer erhoben wird, zu einer Belastung des geerbten Vermögens auch bei ansonsten steuerbefreiten Vereinen kommen.

Im Zusammenhang mit der Erbschaftbesteuerung sind zur Zeit DBA mit Dänemark, Griechenland, Österreich, Schweden, der Schweiz und den USA relevant². Was Frankreich betrifft, so ist eine Sonderregelung zu beachten. Beide Staaten haben sich verpflichtet, ihre Begünstigungen im Falle der gemeinnützigen Körperschaften (und noch einigen anderen Bereichen) auch den gemeinnützigen Körperschaften im anderen Staat einzuräumen.

Bei Erbschaften und Schenkungen im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Sachverhalten ist darauf zu achten, dass sowohl Steuerumgangsmöglichkeiten als auch Doppelbesteuerung zu vermeiden sind. Dies beinhaltet, dass in der EU der 25 die Doppelbesteuerungsabkommen so abgeschlossen sein sollten, dass für gemeinnützige Vereine in allen EU-Ländern die Gegenseitigkeitserklärungen vorliegen.

¹ Grützner (2004).

² Für Österreich und Schweiz nur für Erwerbe von Todes wegen, nicht Schenkungen. Bei Griechenland lediglich bewegliches Nachlassvermögen. Grützner (2004).

Aus der Sicht Deutschlands bedeutet die Beachtung der Gemeinnützigkeit im Ausland im Zusammenhang mit einer Berücksichtigung von Gegenseitigkeitserklärungen, dass grundsätzlich keine Steuerumgehung durch Zuwendungen an ausländische gemeinnützige Vereine möglich wäre. Inwieweit die Kontrolle bei diesen ausländischen Vereinen vor dem Hintergrund der Zehnjahresfrist gegeben ist, muss hier allerdings offen bleiben.

Allerdings sollte auch Doppelbesteuerung nicht auftreten. Es wäre zu überprüfen, ob die Gegenseitigkeitserklärungen mit allen 24 EU-Ländern und gegebenenfalls auch mit wichtigen OECD-Ländern möglich wären, um gemeinnützige Vereine und damit auch das bürgerliche Engagement über die Grenzen hinweg zu stärken.

3.7 Umsatzsteuerlich relevante Regelungen

Gemeinnützige Vereine sind mit bestimmten Leistungen, die allerdings auch von anderen erbracht werden können, steuerfrei, grundsätzlich von der Umsatzsteuer befreit. Spenden und echte Mitgliedsbeiträge fallen bei den gemeinnützigen Vereinen unter die nicht steuerbaren Einnahmen. Hingegen sind unechte Mitgliedsbeiträge, mit denen Sonderleistungen für ein einzelnes Mitglied abgegolten werden, umsatzsteuerbar und soweit keine Steuerbefreiung greift, umsatzsteuerpflichtig. Umsatzsteuer wird auch fällig, wenn ein Verein nachhaltig Einnahmen als Unternehmer erzielt, z. B. bei der regelmäßigen Wiederholung von Veranstaltungen.

Bei einem Großteil der Vereine kommt für die Leistungen des Zweckbetriebs der ermäßigte Steuersatz von 7 % zum Tragen.¹ Haben die Umsätze des Vorjahres 17.500 € nicht überstiegen und werden im laufenden Jahr voraussichtlich 50.000 € nicht überschreiten, wird auch bei Vereinen nach § 19 Abs. 1 UStG die Umsatzsteuer nicht erhoben.

¹ Anhang H der 6. EG-Richtlinie Nr. 14 ist in Deutschland umgesetzt worden.

3.8 Haftungsfragen

Wer als Empfänger von Spenden vorsätzlich oder grob fahrlässig unrichtige Bestätigungen ausstellt oder veranlasst, dass die Zuwendungen nicht für den angegebenen Zweck verwendet werden, haftet für die entgangene Steuer. Sie wird mit 40 % des zugewendeten Betrags angesetzt. Außerdem ist die Gewerbesteuer u. U. noch in Höhe von 10 % des Zuwendungsbetrags zu beachten. Dies tritt auch dann ein, wenn Bescheinigungen über Spenden für einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ausgestellt werden. Die Ausstellerhaftung bezieht sich dabei auf die spendenempfangsberechtigte gemeinnützige Organisation, d. h. grundsätzlich ist der Vertreter des Vereins haftungspflichtig. Nach § 31 BGB ist aber der Verein für solche Schäden verantwortlich, die der Vorstand oder ein anderer verfassungsmäßig berufener Vertreter zum Schadenersatz verpflichtende Handlung einem Dritten zufügt.

Wusste der Spender von der Manipulation, dann scheidet die Haftung des Empfängers aus. Ist der Spender hingegen ahnungslos, genießt er Vertrauensschutz. Es kommt bei ihm zu keiner Berichtigung der Steuer. D. h. der Sonderausgabenabzug bleibt ihm erhalten, auch wenn die Spende beim Empfänger fehlverwendet oder dessen Begünstigung widerrufen wurde. Gleiches gilt für Mitgliedsbeiträge, wenn sie steuerlich begünstigt sind.

3.9 Administration

Das Finanzamt entscheidet über die Anerkennung des Vereins als steuerbegünstigte Körperschaft, nachdem es die Satzung, spätere Änderungen und die tatsächliche Geschäftsführung überprüft hat. Die Überprüfung erfolgt jährlich, wenn der Verein wegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs körperschaftsteuerpflichtig ist. Andere Vereine werden in der Regel in einem dreijährigen Turnus überprüft. Wenn das Finanzamt für den Überprüfungszeitraum feststellt, dass die Satzung dem Gemeinnützigkeitsrecht entsprach und die tatsächliche Geschäftsführung von der Satzung gedeckt war, hat der Verein einen Rechtsanspruch darauf, als gemeinnützige oder mildtätige Körperschaft anerkannt zu werden.

Der Verein hat den Nachweis zu liefern, dass die Geschäftsführung der Satzung entspricht. Hierzu hat er ordnungsgemäße Aufzeichnungen über seine

Einnahmen und Ausgaben sowie über das Vermögen vorzunehmen. Für den Verein genügt grundsätzlich eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung. Diese muss freilich gemäß den Grundsätzen der Buchführung wahrheitsgemäß, vollständig und zeitnah erfolgen. Auch müssen ausreichende Erläuterungen enthalten sein. Für die einzelnen Bereiche wie ideeller Bereich, Vermögensverwaltung, Zweckbetrieb und wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb müssen die Aufzeichnungen getrennt vorgenommen werden.

Lediglich, wenn nach dem zusammengefassten Ergebnis aller steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe der Gesamtgewinn 30.000 € oder der Umsatz 350.000 € übersteigt, ist eine Bilanz mit Gewinn- und Verlustrechnung erforderlich (nach Aufforderung durch das Finanzamt).

3.10 Quantitative Angaben

Keine Angaben.

Anhang

Gemeinnützige Zwecke:

Die wichtigsten sind:

- § 58 Nr. 1 AO: Spendensammel- und Fördervereine sind gemeinnützig.
- § 58 Nr. 2 AO: Ein gemeinnütziger Verein darf seine Mittel teilweise auch einer anderen gemeinnützigen Vereinigung zuwenden, wenn diese dadurch gemeinnützigen Zwecken zugeführt werden (wichtig z. B. für Aktivitäten im Bereich "Soziales Engagement").
- § 58 Nr. 6 AO: Zweckgebundene Rücklagen sind gemeinnützig.
- § 58 Nr. 7 a AO: Bis zu einem gewissen Grad dürfen aus Kapitalerträgen freie Rücklagen gebildet werden.

Steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe § 64 AO

1. Schließt das Gesetz die Steuervergünstigung insoweit aus, als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§ 14) unterhalten wird, so verliert die Körperschaft die Steuervergünstigung für die dem Geschäftsbetrieb zuzuordnenden Besteuerungsgrundlagen (Einkünfte, Umsätze, Vermögen), soweit der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb kein Zweckbetrieb (§§ 65 bis 68) ist.
2. Unterhält die Körperschaft mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, die keine Zweckbetriebe (§§ 65 bis 68) sind, werden diese als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb behandelt.
3. Übersteigen die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die keine Zweckbetriebe sind, insgesamt nicht 30.678 DM im Jahr, so unterliegen die diesen Geschäftsbetrieben zuzuordnenden Besteuerungsgrundlagen nicht der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer.
4. Die Aufteilung einer Körperschaft in mehrere selbständige Körperschaften zum Zweck der mehrfachen Inanspruchnahme der Steuervergünstigung nach Abs. 3 gilt als Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 42.
5. Überschüsse aus der Verwertung unentgeltlich erworbenen Altmaterials außerhalb einer ständig dafür vorgehaltenen Verkaufsstelle, die der Körper-

schaftsteuer und der Gewerbesteuer unterliegen, können in Höhe des branchenüblichen Reingewinns geschätzt werden.

Zweckbetriebe § 65 AO Zweckbetrieb

Ein Zweckbetrieb ist gegeben, wenn

1. der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen,
2. die Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können und
3. der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist.

§ 66 AO Wohlfahrtspflege

1. Eine Einrichtung der Wohlfahrtspflege ist ein Zweckbetrieb, wenn sie in besonderem Maße den in § 53 genannten Personen dient.
2. Wohlfahrtspflege ist die planmäßige, zum Wohle der Allgemeinheit und nicht des Erwerbes wegen ausgeübte Sorge für Not leidende oder gefährdete Mitmenschen. Die Sorge kann sich auf das gesundheitliche, sittliche, erzieherische oder wirtschaftliche Wohl erstrecken und Vorbeugung oder Abhilfe bezwecken.
3. Eine Einrichtung der Wohlfahrtspflege dient in besonderem Maße den in § 53 genannten Personen, wenn diesen mindestens zwei Drittel ihrer Leistungen zugute kommen. Für Krankenhäuser gilt § 65.

§ 67 AO Krankenhäuser

1. Ein Krankenhaus, das in den Anwendungsbereich der Bundespflegesatzverordnung fällt, ist ein Zweckbetrieb, wenn mindestens 40 vom Hundert der jährlichen Pflgetage auf Patienten entfallen, bei denen nur Entgelte für allgemeine Krankenhausleistungen (§§ 5, 6 und 21 der Bundespflegesatzverordnung) berechnet werden.
2. Ein Krankenhaus, das nicht in den Anwendungsbereich der Bundespflegesatzverordnung fällt, ist ein Zweckbetrieb, wenn mindestens 40 vom Hun-

dert der jährlichen Pflage auf Patienten entfallen, bei denen für die Krankenhausleistungen kein höheres Entgelt als nach Abs. 1 berechnet wird.

§ 67 a AO Sportliche Veranstaltungen

1. Sportliche Veranstaltungen eines Sportvereins sind ein Zweckbetrieb, wenn die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer insgesamt 30.678 € im Jahr nicht übersteigen. Der Verkauf von Speisen und Getränken sowie die Werbung gehören nicht zu den sportlichen Veranstaltungen.
2. Der Sportverein kann dem Finanzamt bis zur Unanfechtbarkeit des Körperschaftsteuerbescheids erklären, dass er auf die Anwendung des Abs. 1 Satz 1 verzichtet. Die Erklärung bindet den Sportverein für mindestens fünf Veranlagungszeiträume.
3. Wird auf die Anwendung des Abs. 1 Satz 1 verzichtet, sind sportliche Veranstaltungen eines Sportvereins ein Zweckbetrieb, wenn
 - a) kein Sportler des Vereins teilnimmt, der für seine sportliche Betätigung oder für die Benutzung seiner Person, seines Namens, seines Bildes oder seiner sportlichen Betätigung zu Werbezwecken von dem Verein oder einem Dritten über eine Aufwandsentschädigung hinaus Vergütungen oder andere Vorteile erhält, und
 - b) kein anderer Sportler teilnimmt, der für die Teilnahme an der Veranstaltung von dem Verein oder einem Dritten im Zusammenwirken mit dem Verein über eine Aufwandsentschädigung hinaus Vergütungen oder andere Vorteile erhält.

Andere sportliche Veranstaltungen sind ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb. Dieser schließt die Steuervergünstigung nicht aus, wenn die Vergütungen oder andere Vorteile ausschließlich aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die nicht Zweckbetriebe sind, oder von Dritten geleistet werden.

§ 68 AO Einzelne Zweckbetriebe

Zweckbetriebe sind auch:

1. a) Alten-, Altenwohn- und Pflegeheime, Erholungsheime, Mahlzeitendienste, wenn sie in besonderem Maße den in § 53 genannten Personen dienen (§ 66 Abs. 3),
b) Kindergärten, Kinder-, Jugend- und Studentenheime, Schullandheime und Jugendherbergen.
2. a) landwirtschaftliche Betriebe und Gärtnereien, die der Selbstversorgung von Körperschaften dienen und dadurch die sachgemäße Ernährung und ausreichende Versorgung von Anstaltsangehörigen sichern,
b) andere Einrichtungen, die für die Selbstversorgung von Körperschaften erforderlich sind, wie Tischlereien, Schlossereien,
wenn die Lieferungen und sonstigen Leistungen dieser Einrichtungen an Außenstehende dem Wert nach 20 vom Hundert der gesamten Lieferungen und sonstigen Leistungen des Betriebes – einschließlich der an die Körperschaft selbst bewirkten – nicht übersteigen.
3. Werkstätten für Behinderte, die nach den Vorschriften des Arbeitsförderungsgesetzes förderungsfähig sind und Personen Arbeitsplätze bieten, die wegen ihrer Behinderung nicht auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt tätig sein können, sowie Einrichtungen für Beschäftigungs- und Arbeitstherapie, die der Eingliederung von Behinderten dienen,
4. Einrichtungen, die zur Durchführung der Blindenfürsorge und zur Durchführung der Fürsorge für Körperbehinderte unterhalten werden,
5. Einrichtungen der Fürsorgeerziehung und der freiwilligen Erziehungshilfe,
6. von den zuständigen Behörden genehmigte Lotterien und Auspielungen, die eine steuerbegünstigte Körperschaft höchstens zweimal im Jahr zu ausschließlich gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken veranstaltet,
7. kulturelle Einrichtungen, wie Museen, Theater, und kulturelle Veranstaltungen, wie Konzerte, Kunstausstellungen; dazu gehört nicht der Verkauf von Speisen und Getränken,
8. Volkshochschulen und andere Einrichtungen, soweit sie selbst Vorträge, Kurse und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art durchführen; dies gilt auch, soweit die Einrichtungen den Teilnehmern dieser Veranstaltungen selbst Beherbergung und Beköstigung gewähren.

4. ESTLAND¹

4.1 Formen, Arten und Anerkennungsprinzipien von gemeinnützigen Organisationen

In Estland kann man zwei unterschiedliche Klassifikationen für gemeinnützige Organisationen oder nicht-gewinnbringende Organisationen (NGO) finden. Zum einen unterscheidet die Finanzverwaltung (Steueramt) vier Typen von NGOs: eingetragene Vereine (*Mittetulundusühing MTÜ*), Stiftungen (*Sihtasutus*), nicht-erwerbswirtschaftliche Unternehmen (*Mittetulundusühistu*) und religiöse Vereine (*Usuühing*). Die ersten drei sind privat, öffentlich (gehören dem Staat, dem Kreis, der Gemeinde und/oder anderen NGOs) oder gemischtwirtschaftlich. Zum anderen unterscheidet das Gesetz eingetragene Vereine, Stiftungen und Gesellschaften des bürgerlichen Rechts¹ (*Seltsing*).

Die estnische Verfassung gibt allen Bürgern das Recht, gemeinnützigen Vereinen anzugehören, solange die Vereine nicht gegen die verfassungsmäßige Ordnung gerichtet sind und keine kriminellen Gesetzesverstöße verursachen.

Für Vereine existieren fast keine Begrenzungen der Mitgliedschaft. Mitglieder können sowohl natürliche wie auch juristische Personen sein. Dabei muss es aber mindestens zwei Mitglieder geben.

Die NGOs müssen bei ihren Tätigkeiten nicht nur die spezifischen (z. B. Gesetz der eingetragenen Vereine), sondern auch die allgemeinen Gesetze berücksichtigen.

Die wichtigsten Unterschiede zwischen eingetragenen Vereinen und Stiftungen sind in der Übersicht 4.1 aufgeführt:

¹ Die folgende Ausarbeitung stützt sich auf Ausführungen von Kairi Andresson, Universität Tartu.

Übersicht 4.1: Allgemeine Charakteristika des eingetragenen Vereins und der Stiftung in Estland

Eingetragener Verein	Stiftung
Gründer	
wenigstens 2 juristische oder natürliche Personen	rechtsfähige juristische oder natürliche Person
Gründung	
mit dem Gründungsvertrag, womit auch dem Statut zugestimmt wird	mit dem Gründungsbeschluss, womit auch dem Statut zugestimmt wird
Organe	
Generalversammlung und Vorstand	Vorstand und Rat
Mitglieder	
wenigstens 2 Mitglieder	keine Mitglieder
Änderung des Statutes	
mit Entscheidung der Generalversammlung, falls 2/3 der Teilnehmer dafür sind	ändern können nur die Gründer zusammen, in manchen Fällen auch der Rat
Auditor	
nicht obligatorisch	obligatorisch

Die NGOs in Estland müssen, um als juristische Personen aktiv zu sein, sich in das entsprechende Register eintragen (Register für Parteien, Gewerkschaften, Vereine und Stiftungen, Jugendvereine). Im Fall der Stiftungen und der eingetragenen Vereine müssen wenigstens die Hälfte der Führungskräfte und die Hälfte der Liquidatoren in Estland wohnen.

Im estnischen Gesetzsystem werden die Zwecke der NGOs allgemein nicht genauer definiert. Allerdings sind die Tätigkeiten festgelegt, die als allgemein nützlich befunden werden (gemeinwirtschaftlich; §11 *Tulumaksuseadus*).²

¹ Die Gesellschaft des bürgerlichen Rechts (Chor, Orchester, Handwerksgesellschaften, Interessenvereine etc.) unterscheidet sich vom gemeinnützigen Verein dadurch, dass sie zwar gemeinnützigen Interessen dient, von sich aus aber keine juristische Person darstellt. Aus diesem Grund werden die GbR auch nicht in ein Register eingetragen und ihre Zahl ist nicht bekannt. Lange gab es im estnischen Rechtssystem keine Regulierung der Tätigkeiten der GbRs. Nun werden ihre Tätigkeiten durch das Schuldrecht reguliert (*Võlaõigusseadus*, RTI, 16.07.2002, 60, 374.). Die GbRs sind begrenzt rechtsfähig, d. h. im Namen der GbR kann gehandelt werden, aber die Vertragspartner sind persönlich verantwortlich für ihre Tätigkeiten.

² Vgl. dazu *Tulumaksuseadus*, RTI, 26.01.2001, 11, 49. Nach dem Einkommensteuergesetz werden in die Liste der Steueranreizberechtigten die Vereine und Stiftungen eingetragen, deren Zweck die Unterstützung von Wissenschaft, Kultur, Ausbildung, Sport, Aufrechterhaltung von Recht und Ordnung, Gesundheit, Sozialfürsorge, Umwelt, Kulturautonomie der Nationalminderheiten oder Kirchen, Kongregationen oder Religionsvereine im öffentlichen Interesse ist.

Der eingetragene Verein ist der freiwillige Zusammenschluss der Personen, dessen Zweck oder Haupttätigkeit nicht die Gewinnerzielung durch Wirtschaftstätigkeit sein darf (*Mittetulundusühingute seadus* § 1 lg.1).¹ Die Voraussetzungen für die Gemeinnützigkeit sind:

1. Der Verein darf nicht gewinnorientiert sein. Die Satzung muss ausdrücklich formulieren, dass der Verein nicht-wirtschaftliche Zwecke verfolgt und seine Erträge nur für seine satzungsmäßigen Zwecke nutzt.
2. Erträge des eingetragenen Vereins dürfen nur für die im Statut enthaltenen Zwecke verwendet werden.
3. Die Umgestaltung des eingetragenen Vereins in eine andere juristische Form ist nicht gestattet.
4. Vereine dürfen ihre Einkommen und Vermögen nicht mit den Gründern, Mitgliedern, Mitgliedern der Führungs- oder Kontrollorgane oder deren Angehörigen und Verwandten teilen oder ihnen materielle Hilfe oder finanziell bewertbare Vergünstigungen geben (ausgenommen sind Vereine und Stiftungen, die sich der Unterstützung der Sozialfürsorge widmen und Vereine der Behindertenfürsorge).
5. Bei der Auflösung muss gemäß Einkommensteuergesetz das Vermögen des Vereins einer Institution mit einem ähnlich gemeinnützigem Zweck weitergegeben werden.²
6. Verwaltungskosten dürfen eine Höhe, die nach Art der Tätigkeit und der Verfolgung der Hauptzwecke vertretbar ist, nicht überschreiten.
7. Die Entgelte der Mitarbeiter, Führungskräfte und Mitglieder der Kontrollorgane dürfen nicht höher sein als Entgelte für ähnliche Arbeiten in erwerbswirtschaftlichen Unternehmen.

In Estland wird nach diesen Kriterien eine Liste von eingetragenen Vereinen³ und Stiftungen geführt.

¹ Vgl. dazu *Mittetulundusühingute seadus*, *Riigi Teataja* I, 1998, 96, 1515.

² Im Fall der Auflösung einer NGO aufgrund eines Verstoßes gegen die verfassungsmäßige Ordnung oder wegen eines kriminellen Gesetzesverstoßes wird das Vermögen dem Staat übergeben. Im Fall der Stiftung kann der Begründer bei der Präsenz der entsprechenden Regulation im Statut die Stiftung auflösen. Falls es im Statut der Stiftung keine solchen Regelungen gibt, wird das Vermögen dem Begründer übergeben.

³ Der Verein oder die Stiftung beantragt den Eintrag in die Liste beim lokalen Steueramt. Das Steueramt schlägt vor, den Verein oder die Stiftung einzutragen, oder lehnt den Antrag ab. Die estnische Regierung entscheidet über die Eintragung. Die Dokumente und Daten, die für die Eintragung nötig sind, werden in einer Vorschrift der estnischen Regierung aufgeführt.

Änderungen der Satzung des eingetragenen Vereins müssen von wenigstens 2/3 der Mitglieder beschlossen werden. Im Fall der Änderung des Zwecks des eingetragenen Vereins muss der Anteil der zustimmenden Mitglieder wenigstens bei 9/10 liegen (§ 23 *Mittetulundusühingute seadus*).¹

4.2 Abgrenzung zu Stiftungen, Trusts und steuerbefreiten Körperschaften

Eine **Stiftung** (*Sihtasutus*) ist eine privatrechtliche Person, die keine Mitglieder hat und die für die Verwaltung und die Benutzung des Vermögens geschaffen worden ist, um ihre satzungsmäßige Zwecke zu erreichen (*Sihtasutuste seadus* § 1 lg. 1).² Die Gründung einer Stiftung ist teurer und komplizierter als die Gründung eines Vereins. Die Gründungsentscheidung muss notariell bestätigt sein (als Ausnahme gilt auch ein notariell bestätigtes Testament). Analog zu den eingetragenen Vereinen kann die Stiftung ihr Vermögen nur für das Erreichen der satzungsmäßigen Ziele einsetzen. Weil die Stiftung keine Mitglieder hat, ist ihr Vermögen das wichtigste Regulationsobjekt. Deshalb ist die Änderung der Satzung der Stiftung komplizierter als im Fall des Vereins. Die Satzung kann nur gerichtlich geändert werden, aber dabei dürfen keineswegs die Stiftungszwecke geändert werden. Die Stiftungen unterscheiden sich von eingetragenen Vereinen nicht nur dadurch, dass sie keine Mitglieder haben. Ihre Tätigkeiten unterliegen einer stärkeren Finanzkontrolle, und sie müssen größeren Publizitätspflichten nachkommen. Die Vorschriften für Stiftungen verlangen zudem, dass keine Kredite an Stiftungsgründer und die Verwaltung gegeben werden. Die Erträge dürfen nur für satzungsmäßige Ziele eingesetzt werden; für die Beteiligung oder die Führung von Firmen bestehen Grenzen, und begünstigte Personen, die ein rechtmäßiges Interesse haben, können Informationen über die Verfolgung der Zwecke verlangen. Zudem kann es nur eine Fusion von Stiftungen mit anderen Stiftungen geben. Dabei haften diese solidarisch.

In Estland gibt es sehr wenige Bestimmungen, die **Trusts** betreffen. Es gibt Vorschriften für die Buchhaltung¹ und die Beziehungen zwischen Mutter- und Tochterunternehmen bei wirtschaftlich orientierten Unternehmen, aber keine speziellen Vorschriften für NGOs.

¹ Vgl. dazu *Mittetulundusühingute seadus*, *Riigi Teataja* I, 1998, 96, 1515.

² Vgl. dazu *Sihtasutuste seadus*, *Riigi Teataja* I, 1995, 92, 1604.

NGOs, deren Tätigkeiten in speziellen Gesetzen oder teilweise in anderen Gesetzen geregelt sind, weisen Unterschiede zu den eingetragenen Vereinen auf:

- Parteien (Parteiengesetz),
- Gewerkschaften,
- Kirchen und Kongregationen (Kirchen-Gewerkschaftengesetz und Kongregationengesetz),
- Garantiefonds,
- Jugendvereine (Jugendarbeitsgesetz),
- Meliorationsverbände (Meliorationsgesetz),
- Wohnungsgesellschaften (Wohnungsgesetz),
- Wohnungsbaugesellschaften (Wohnungsbaugesetz),
- Organisationen der Gemeindeverwaltung (Gesetz für Vereine der Einheit der Gemeindeverwaltungen),
- Estnisches Standardisierungszentrum (Gesetz über Technische Normen und Standards) und
- Verbraucherorganisationen (Verbraucherschutzgesetz).

Nach den Gesetzen für eingetragene Vereine oder für kommerzialisierte Organisationen kann man zudem folgende Organisationen gründen:

- Gärtnereivereine (Gesetz der Gartenprodukte),
- Züchterverbände (Gesetz über Zucht der Landwirtschaftstiere),
- Wasser- und Waldverbände (Gesetz über die Organisation des Landlebens und des Landwirtschaftlichen Markts).

4.3 Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe/Zweckbetriebe

Das Gesetz bezüglich der eingetragenen Vereine drückt klar aus, dass das Ziel des Vereines keine erwerbswirtschaftliche Tätigkeit sein darf. Das bedeutet aber nicht, dass keine betrieblichen Einkünfte vorkommen dürfen.² Wenn weni-

¹ <http://www.raamatupidaja.ee/index.php/348;5593>.

² Das Stiftungsgesetz erlaubt betriebliche Einkünfte. Reguliert sind in gewissem Maße die Kosten. Über die Einkunftsvorschriften kann man nur einen Satz finden: Das Gesetz kann die Begrenzungen auf Wirtschaftsaktivitäten vorsehen (§ 2 *Sihtasutuste seadus*).

ger als 50 % der Erträge eines Vereins aus einer Erwerbstätigkeit stammen, wird diese nicht als Haupttätigkeit betrachtet.

Eingetragene Vereine (und Stiftungen) dürfen Wirtschaftstätigkeiten durchführen. Der gemeinnützige Verein muss sich als steuerpflichtig beim Steueramt registrieren, wenn der Umsatz höher als 250.000 EEK (knapp 16.000 €) ist.¹ Daraus entstandene Gewinne und Verluste müssen im Jahresbericht aufgeführt werden. Der Ertrag (Gewinn) darf nur für satzungsmäßige Zwecke benutzt werden und nicht an die Mitglieder oder Gründer verteilt werden.²

4.4 Besteuerung der laufenden Erträge

In Estland wurden die eingetragenen Vereine in der Vergangenheit ähnlich wie Unternehmen besteuert. Es wurde keine Unterscheidung zwischen den verschiedenen Tätigkeiten getroffen. Seit 1996 wird für steuerbegünstigte NGOs ein Register geführt.

Heute sind juristische Personen, die NGOs darstellen, im Großen und Ganzen steuerbefreit. Die NGO-Liste wird weitergeführt, aber nun mit der Absicht, die NGOs zu veranlassen zu dokumentieren, zu wessen Gunsten steuerbegünstigte Spenden und Geschenke erfolgen.³

Einkommensteuer/Körperschaftsteuer

Im estnischen Einkommensteuergesetz wird nicht zwischen der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer unterschieden. Das Einkommensteuergesetz reguliert, in welchen Fällen juristische oder natürliche Personen besteuert oder von der Steuer befreit werden und welche Steuersätze zur Anwendung kommen. Generell sind gemeinnützige Vereine mit ihrer Haupttätigkeit von der Einkommensteuer oder der Körperschaftsteuer befreit.⁴

¹ Für die Umrechnungen in € wurde hier und im Folgenden der Referenzkurs der EZB vom 2.3.05 verwendet. <http://www.ecb.int/stats/exchange/eurofxref/html/index.en.html>.

² Am 01.01.2004 berichteten von 19.939 eingetragenen Vereinen 10.323, dass sie Tätigkeiten in Immobilien-, Vermietungs- und Wirtschaftsaktivitäten ausüben.

³ Die NGOs sind auch von mehreren Gebühren befreit oder es gelten für sie ermäßigte Sätze.

⁴ In Estland können die Gemeinden folgende Steuern erheben: Umsatzsteuer, Bootsteuer, Werbungsteuer, Steuer für das Erschließen von Wegen und Straßen, Kfz.-Steuer, Tiersteuer,

Die nicht mit dem Unternehmenszweck verbundenen Gewinnverteilungen sind steuerpflichtig. In folgenden Fällen müssen Einkommen- oder Körperschaftsteuer bezahlt werden:

- spezielle Vergünstigungen für eigene Mitarbeiter,
- Auszahlungen an natürliche Personen,
- Erstattung der Dienstreisekosten,
- Geschenke und Spenden, die natürlichen Personen und Nichtansässigen gemacht wurden,
- Kosten und Auszahlungen für im Statut nicht festgelegte Tätigkeiten einschließlich erwerbswirtschaftliche Gewinne, die außerhalb des Satzungsrahmens entstanden sind,
- nicht-betriebsbedingte Auszahlungen, wie der Erwerb von nichtbetrieblichem Vermögen, der Erwerb von Wertpapieren juristischer Personen aus Regionen mit niedrigerem Steuersatz, Verzugszinsen, Ausleihungen an juristische Personen aus Regionen mit niedrigerem Steuersatz und
- Zahlungen für Geldbußen, Zwangsgelder, sonderkonfisziertes Vermögen, Umweltverschmutzungsgebühren für den Verstoß gegen die Umweltregelungen, Entgelt für Sondernutzung des Wassers, Bestechungsgelder.

Die registrierten gemeinnützigen Vereine haben hier nur einige Steuervorteile:

- Ausgaben für Unterbringung, Unterkunft, Transport oder kulturelle Bedienung der Gäste werden zu „Werbungskosten“ und
- in gewissen Fällen sind Spenden und Geschenke, die von registrierten NGOs gemacht werden, nicht zu versteuern.

Mit der Einkommensteuer werden nach Einkommensteuergesetz im Fall von juristischen Personen alle aus Kreditgeschäften, Wertpapieren oder anderen Forderungen (inkl. *Capital-Lease*) erzielten Zinsen besteuert. Inländische Unternehmen, die in die NGO-Liste eingetragen sind, müssen keine Einkommensteuer auf Dividenden bezahlen (§ 50 Einkommensteuergesetz).

4.5 Spenden und Mitgliedsbeiträge

Die registrierten NGOs zahlen keine Steuern im Falle folgender Tätigkeiten:

- Zahlungen wegen Unterbringung, Verpflegung oder Programmaktivitäten für Geschäftspartner oder Gäste (juristische Personen zahlen Steuern, wenn die genannten Zahlungen monatlich insgesamt höher als 2 % der sozialsteuerpflichtigen Einkommen sind),
- Geschenke für registrierte Gewerkschaften und ihre Vereinigungen (juristische Personen zahlen Steuern, wenn die genannten Zahlungen monatlich insgesamt höher als 2 % vom sozialsteuerpflichtigen Einkommen sind)¹,
- satzungsmäßige materielle Hilfe für den Unterhalt und
- satzungsgemäße Geschenke für Teilnehmer an Jugendlagern oder sportlichen Wettkämpfen (jedoch nicht mehr als 500 EEK – also rund 32 € – pro Lager, Projekt oder Wettkampf).

Nach dem Einkommensgesetz sind die Spenden und Mitgliedsbeiträge von natürlichen und juristischen Personen an registrierte NGOs, Kirchen und an staatliche oder kommunale Wissenschafts-, Kultur-, Sport-, Bildungs- oder Sozialfürsorgeinstitutionen steuerfrei, soweit sie dokumentiert und nachgewiesen worden sind. Für ansässige natürliche Personen sollten diese Zahlungen aber nicht mehr als insgesamt 5 % ihres Einkommens (oder nicht mehr als 2 % vom Einkommen im Fall von Gewerkschaftsmitgliedsbeiträgen) ausmachen.²

Spenden von registrierten NGOs an juristische Personen oder von juristischen Personen³ an registrierte NGOs sind einkommensteuerfrei.

Juristische Personen können zugunsten der registrierten NGOs steuerfrei Spenden oder Geschenke machen. Die Spendenhöhe darf nicht mehr als 3 % des laufenden steuerpflichtigen Einkommens oder 10 % des vorjährigen Gewinns betragen. Juristische Personen können zusätzlich steuerfreie Spenden und Geschenke gewähren, die für Krankenhäuser und staatliche oder kommunale Aufrechterhaltung der öffentlichen Ordnung vorgesehen sind.

¹ Auszahlungen für Spenden an NGOs, die gelistet sind, Gästeunterkunft und Geschenke für Gewerkschaften sollten jedoch insgesamt nicht höher als 5 % des sozialsteuerpflichtigen Einkommens sein.

² Die maximale Summe aller Abschreibungen pro Jahr und pro Person beträgt 100.000 EEK (rund 6.400 €).

³ Diese dürfen aber nicht höher als 3 % des sozialsteuerpflichtigen Einkommens der juristischen Person sein.

Viele Unternehmen bevorzugen es, mit den NGOs Werbeverträge zu schließen, anstatt Spenden zu geben. Dies beinhaltet aber die Gefahr, dass der Anteil der Einkommen aus Unternehmenstätigkeit zu hoch werden kann und die Finanzbehörde vorschlägt, dass der gemeinnützige Verein aus der Liste der Steuerbegünstigten gestrichen wird.

4.6 Erbschaft- und Schenkungsteuer

Es gibt keine spezielle Erbschaft- und Schenkungsteuer. Erbschaften und Schenkungen werden im Einkommensteuergesetz erfasst. Erbschaften sind in Estland nach dem Einkommensteuergesetz steuerfrei. Die Besteuerung von Geschenken fällt unter die Spendenregelung.

4.7 Umsatzsteuerlich relevante Regelungen

In Estland existieren allgemein sehr wenige Steuervergünstigungen bei der Mehrwertsteuer. Das estnische Mehrwertsteuergesetz ist mit der sechsten Direktive 77/388/EEC von 17. Mai 1977 weitgehend harmonisiert worden. Es enthält allerdings noch eine Übergangsregelung. So darf für Heizöl ein reduzierter Steuersatz bis zum 31. 12. 2007 beibehalten werden.¹

Der gemeinnützige Verein muss sich als steuerpflichtig am Steueramt registrieren lassen, wenn sein Umsatz höher als 250.000 EEK (knapp 16.000 €) ist. Umsätze entstehen mit der Abgabe von Gütern oder der Lieferung von Dienstleistungen.² Die Übergabe des Vermögens, die im Rahmen einer Fusion, Teilung oder Umgestaltung stattfindet, wird im estnischen Mehrwertsteuerrecht nicht als Umsatz betrachtet.¹ Der Mehrwertsteuer unterliegen auch keine Umsätze, die die eingetragenen Vereine kostenlos oder gegen Mitgliedsbeiträge leisten. Mehrwertsteuerfrei bleiben Dienstleistungen in Verbindung mit der Be-

¹ Anhang H der 6. EG-Richtlinie Nr. 14 ist nach International Bureau of Fiscal Documentation nicht umgesetzt worden.

² Wenn Güter oder Dienstleistungen kostenlos geleistet werden, muss die NGO basierend auf dem Marktwert Mehrwertsteuer bezahlen.

nutzung von Sportanlagen oder Sportmitteln, die der eingetragene Verein einer natürlichen Person gewährt.

Nicht mehrwertsteuerpflichtig sind auch spezifische gemeinnützige Dienstleistungen, z. B. die Sozialfürsorge, Kinder- und Jugendbetreuungsheime, Ausbildung (auch Lehrbücher) und Vermietung von Immobilien oder ihren Teilen (außer Wohnstätten).² Dem reduzierten Mehrwertsteuersatz (statt 18 % nur 5 %) unterliegen bestimmte Medikamente, medizinische Ausrüstungen und Hilfsmittel, Verarbeitung gefährlicher Abfälle, manche Kulturveranstaltungen, eigene Heizungslieferungen an öffentlich finanzierte juristische Personen und Wohnungsgesellschaften.

4.8 Haftungsfragen

Vereine und Stiftungen haften für ihre Verbindlichkeiten mit ihrem Vermögen. Sie werden durch die in den Statuten genannten Organe vertreten. Dabei sind im Gesetz nur zwei Organe gefordert: Vorstand und Hauptversammlung. Alle anderen Organe können durch die Satzung bestimmt werden. Die Vertreter des eingetragenen Vereins sind die Mitglieder des Vorstands. Die Verpflichtungen der Mitglieder gegenüber den eingetragenen Vereinen werden in der Satzung festgelegt.³ Bei grob fahrlässigem Handeln haften die Vertreter des Vereins.

4.9 Administration

Was die Zuständigkeiten in der Verwaltung betrifft, so müssen bei der Gründung die Vereine (und Stiftungen) bei Gericht registriert werden. Das Gericht

¹ Nach dem Gesetz der eingetragenen Vereine wird nur die Übergabe des Vermögens im Fall der Umgestaltung von eingetragenen Vereinen, die vor dem 1. Oktober 1996 gegründet wurden und deren Ziel die planmäßige Ansammlung und Verteilung des Vermögens ist, in Form von Stiftungen nicht mit der Mehrwertsteuer belastet. Solche kleinen Widersprüche kommen in estnischen Gesetzen immer wieder vor und werden bei Bedarf gerichtlich gelöst.

² Bis zum Eintritt in die EU waren auch unwiderrufbare Auslandshilfe oder für staatliche Auslandshilfegelder erworbene Güter und Dienstleistungen steuerfrei.

³ Die Stiftungen werden in ihrer laufenden Geschäftstätigkeit vom Management vertreten. Der Rat ist für die Planung, die Kontrolle und für strategische Entscheidungen verantwortlich (Beteiligung an Handelsgesellschaften und Entscheidungen über das Vermögen). Die Mitglieder des Rates haften gegenüber der Stiftung bei Pflichtverstößen. Mitglieder, die gegen eine illegale Entscheidung des Rates gestimmt haben, sind von der Haftung befreit, wenn dies auch dokumentiert wurde.

entscheidet über die Eintragung nicht nach der Nützlichkeit des Vereins (oder der Stiftung), sondern nach formalen Regeln.

Für das Register der Kirchen, Kongregationen und Gemeindeunionen ist das Innenministerium zuständig. Das Justizministerium bzw. das lokale Gericht ist zuständig für das Register der Vereine und Stiftungen (darunter auch Register der Gewerkschaften und Register der Parteien). Das Ministerium für Bildung und Wissenschaft ist für das Register der Jugendvereine zuständig. Der Justizminister erlässt Vorschriften über die Organisation der Registerabteilungen für Stiftungen und eingetragene Vereine.

Die Buchführungsanforderungen regeln folgende Gesetze: das Buchführungsgesetz, das Gesetz der eingetragenen Vereine, das Stiftungsgesetz, das Einkommensteuergesetz, das Sozialsteuergesetz, das Mehrwertsteuergesetz, das Krankenversicherungsgesetz, das Gesetz zur Versicherung gegen Arbeitslosigkeit und das Rentengesetz.

Die wichtigsten Berichte, die von eingetragenen Vereinen (und Stiftungen) vorgelegt werden müssen, sind folgende:

- der Jahresbericht; er umfasst den Tätigkeitsbericht, den Jahresabschluss, den Bescheid der Revisionskommission im Falle eines eingetragenen Vereins. Der Jahresbericht des eingetragenen Vereins muss von allen Vorstandsmitgliedern unterschrieben worden sein.¹
- die Deklaration der Einkommen- und Sozialsteuer sowie der Renten- und Arbeitslosenversicherungszahlungen,
- die Umsatzsteuerdeklaration (nur für Verpflichtete),
- die Erklärung der erhaltenen Geschenke und Spenden und ihrer Verwendung (nur für eingetragene NGOs).

Für die meisten eingetragenen Vereine sind keine besonderen Buchführungs- und Bilanzführungsvorschriften vorgesehen. Die Gewinn- und Verlustrechnung wird nach den allgemeinen Vorschriften erstellt. Die eingetragenen Vereine müssen folgende Informationen im Jahresbericht veröffentlichen:

¹ Der Jahresbericht der Stiftung muss von den Vorstands- und Ratsmitgliedern unterschrieben worden sein.

- den Umfang der von Mitgliedern erhaltenen Entgelte und Beiträge, aufgeschlüsselt nach Arten (z. B. Mitgliedsbeiträge, Eintrittsgelder, Verpflegungsentgelte, Reparaturentgelte usw.),
- die Erträge aus Spenden nach Spendergruppen und Spendenarten,
- die Spenden für Satzungszwecke und von Mitgliedern erhaltene Entgelte und die dafür entstandenen Kosten,
- aus Finanzinvestitionen erzielte Erträge (nach Art und Investitionsgruppen sortiert),
- erwerbswirtschaftliche Erträge und Kosten aus Unternehmenstätigkeit,
- gewährte Unterstützungen, Spenden und Stipendien und
- die Vermögensentwicklung und die Verwendung der aus Teilen des Vermögens gebildeten Fonds (z. B. Unterfonds in Stiftungen), Änderungen in diesen Fonds.

Die Einhaltung der Buchhaltungsregeln ist im Fall eingetragener Vereine vom Vorstand zu verantworten. Nur die registrierten NGOs unterliegen erhöhter Publizitätspflicht und haben komplizierte Buchführungsvorschriften zu beachten. Die zusätzlichen Informationen müssen Angaben über die Aktivitäten und Einkommen im vorangegangenen, laufenden und kommenden Jahr enthalten: Eine Liste des Vermögens, der Mitglieder, der Verbindlichkeiten gegenüber Mitgliedern und der Leistungen an Mitglieder ist anzufertigen und die Verwaltungs- und Personalkosten müssen offen gelegt werden. Obwohl der eingetragene Verein jedes Jahr verpflichtet ist, einen Jahresbericht vorzulegen und zu bestätigen, muss keine Kontrolle durch einen Wirtschaftsprüfer erfolgen.¹ Der Kontrollbericht ist nicht ins Register einzutragen.²

4.10 Quantitative Angaben

Im Jahr 2003 waren in Estland 19.369³ eingetragene Vereine und 570 Stiftungen offiziell registriert (siehe Tabelle 4.1).

¹ Die Vordrucke für die Buchhaltung sind in Englisch unter <http://www.legaltext.ee/> abrufbar. Die Vordrucke für die Gründung, die Verträge und die Buchhaltung sind auf estnisch unter <http://www.ngo.ee> abrufbar.

² Stiftungen unterliegen strengeren Bestimmungen. Es wird eine Kontrolle durch einen Wirtschaftsprüfer und die Eintragung des Jahresberichts in das Register, der Zugang von „begünstigten Personen“ zur Buchhaltung und zu den Berichtsdokumenten verlangt.

³ Ca. 1/3 davon gibt keine Deklaration zum Steueramt ab oder deklariert 0-Umsatz.

Tabelle 4.1: Eingetragene Vereine und Stiftungen in Estland

	2001			2002			2003		
	Alle	Staat	Gemeinde	Alle	Staat	Gemeinde	Alle	Staat	Gemeinde
Eingetragene Vereine	15886	k.A.	k.A.	17774	k.A.	k.A.	19369	k.A.	k.A.
Stiftungen	436	48	k.A.	502	48	k.A.	570	k.A.	98

Die Vorschrift der estnischen Regierung Nr. 94-k nennt gemeinnützige Vereine, die Einkommensteuerermäßigungen erhalten. Ende des Jahres 2003 war die Zahl der NGOs in dieser Liste 1.353 (davon 35 % in der Hauptstadt Tallinn). Dazu zählen als wohltätigkeitsorientierte Organisationen laut § 11 des Einkommensteuergesetzes auch Parteien und gemäß estnischem Kirchen- und Kongregationengesetz gegründete und ins Register der estnischen Kirchen, Kongregationen und Gemeindenunionen eingetragene juristische Personen.

5. FINNLAND

5.1 Formen, Arten und Anerkennungsprinzipien von gemeinnützigen Organisationen

Entsprechend dem *Income Tax Act* ist eine Organisation in Finnland dann eine Non-Profit-Organisation, wenn

- diese ausschließlich und unmittelbar das Gemeinwohl auf materiellem, geistigem, ethischem oder sozialem Gebiet fördert,
- ihre Aktivitäten nicht auf einen bestimmten Personenkreis beschränkt sind und
- sie nicht auf Gewinn ausgerichtet ist.

Zu den Non-Profit-Organisationen werden beispielsweise Verbände, Vereine, politische Parteien oder Stiftungen gezählt; davon ausgenommen sind allerdings Religionsgemeinschaften. Ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung bzw. eine Genossenschaft in ihrem Geschäft gemeinnützig ausgerichtet, d. h. wird keine Gewinnerzielung angestrebt, so werden diese ebenfalls zu den Non-Profit-Organisationen gezählt.

Ein Verein – auf den sich die folgenden Ausführungen beschränken werden – ist eine dauerhafte Vereinigung mehrerer Personen zur gemeinsamen Verfolgung eines nicht auf Gewinn ausgerichteten Zwecks.¹ Entscheidend ist, dass eine Non-Profit-Organisation nur dann ein Verein sein kann, wenn die Beiträge und die Arbeit der Mitglieder die treibende Kraft der Organisation sind und nicht das Kapital der Organisation, wie dies bei einer Stiftung der Fall ist.² Gemäß Art. 10 der Verfassung von 1919 und Art. 1 des Vereinsgesetzes von 1989 ist die Vereinigungsfreiheit gesetzlich anerkannt. Zur Gründung eines Vereins bedarf es mindestens dreier Gründungsmitglieder, wobei deren Staatsangehörig-

¹ Vgl. dazu und im Folgenden <http://www.eurocom.org/Cox/gemein/europa/>.

² Finnisches Finanzministerium, Ansprechpartner: Anders Colliander.

keit wie auch die aller anderen Mitglieder unerheblich ist.¹ Allerdings muss – wenn das Handels- und Industrieministerium keine Ausnahmegenehmigung erteilt – der Vorstandsvorsitzende sowie die Hälfte der Vorstandsmitglieder ihren Wohnsitz in Finnland haben.

Unterschieden wird zwischen den **eingetragenen** und den **nicht eingetragenen Vereinen**, wobei letztere nicht rechtsfähig sind. Zu den eingetragenen Vereinen gehören:

- Idealvereine,
- wirtschaftliche Vereine (zum Beispiel Genossenschaften, die vor dem Inkrafttreten des Genossenschaftsgesetzes von 1954 gegründet wurden),
- (aufgrund des Vereinsgesetzes) genehmigungspflichtige Vereine und
- aufgrund eines gesetzlichen Aktes/Gesetzes errichtete Vereine (z. B. die Finnische Anwaltskammer).

Nur ein eingetragener Verein ist als juristische Person uneingeschränkt rechtsfähig, da nach dem Vereinsgesetz die Rechtspersönlichkeit durch die Registrierung erworben wird. Somit kann ein eingetragener Verein Rechte erwerben, Verpflichtungen eingehen und als Partei vor Gericht und anderen Behörden auftreten. Die für eine Eintragung (die gesetzlich nicht zwingend vorgeschrieben ist) notwendigen Voraussetzungen sind im Vereinsgesetz geregelt.

Gesetzlich vorgeschrieben ist die Form der Satzung. Bei einer Liquidierung sind verbleibende Vermögenswerte der satzungsmäßigen Bestimmung zuzuführen. Wenn aber in der Satzung keine diesbezüglichen Bestimmungen vorhanden sind, so sind die Liquidatoren verpflichtet, das verbleibende Vermögen dem Staat zu übertragen, der sie dann der Förderung von gleichen oder ähnlichen Zwecken wie denen des aufgelösten Vereins zuwendet.

¹ Besteht jedoch der Hauptzweck des Vereins in der Einflussnahme auf staatliche Angelegenheiten, sind als Mitglieder nur finnische Staatsangehörige, in Finnland ansässige Ausländer und Vereinigungen, deren Mitglieder bzw. bei denen die Mitglieder ihrer direkten oder indirekten Mitgliedsverbände finnische Staatsangehörige oder in Finnland ansässige Ausländer sind, zulässig.

5.2 Abgrenzung zu Stiftungen, Trusts und steuerbefreiten Körperschaften

Eine **Stiftung** wird durch einen Stiftungsakt errichtet, der den Stiftungszweck angeben und eine Vermögenszuwendung enthalten muss. Die Verfolgung wirtschaftlicher Aktivitäten ist einer Stiftung nicht erlaubt. Der Vorstand muss in der Satzung festgelegt sein, wobei die Mitglieder des Vorstands wie auch die im Namen der Stiftung zeichnungsberechtigten Personen finnische Staatsangehörige mit Wohnsitz in Finnland sein müssen. Der Staatsrat kann hier Ausnahmeregelungen erlassen. Durch die Eintragung, die für Stiftungen zwingend vorgeschrieben ist, wird die Rechtspersönlichkeit erworben. Als uneingeschränkte juristische Person kann eine Stiftung, die einer unabhängigen Verwaltung unterliegt, nach der Eintragung Rechte erwerben, Verpflichtungen eingehen sowie in eigenem Namen als Prozesspartei auftreten. Steuerlich werden Stiftungen wie gemeinnützige Vereine behandelt. Bestehen bei der Liquidation einer Stiftung nach Begleichung der offenen Verbindlichkeiten noch Vermögenswerte, über deren Verwendung die Stiftungsverfassung nichts vorsieht, so fallen diese Werte dem Staat zu, der sie einem dem Stiftungszweck ähnlichen Zweck zuführen muss.

Nicht existent sind in Finnland **Trusts**, und auch **steuerbefreite Körperschaften** sind im Allgemeinen nicht vorhanden, wobei es aber eine Reihe steuerbefreier juristischer Personen wie beispielsweise die *Bank of Finland*, die *Nordic Investment Bank* oder den *Government Guarantee Fund* gibt.

Nach finnischer Rechtslage besteht letztendlich kein Unterschied zwischen gemeinnützigen Vereinen und Stiftungen bzw. steuerbefreiten Körperschaften.

5.3 Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe/Zweckbetriebe

Grundsätzlich ist es in Finnland gemeinnützigen Vereinen erlaubt, eine wirtschaftliche Tätigkeit auszuführen. Voraussetzung hierfür ist, dass dies in der Satzung vorgesehen ist, mit der Erreichung des Vereinszwecks anderweitig in Zusammenhang steht oder als wirtschaftlich unbedeutend zu betrachten ist. Stellt allerdings die Gewinnerzielung den Hauptzweck des Vereins dar, so verliert dieser seinen Status als Non-Profit-Organisation und der Gewinn ist wie bei einem Unternehmen zu versteuern. Da für die Höhe des Gewinns einer Non-

Profit-Organisation keinerlei allgemeine Grenzen festgelegt sind, handelt es sich hierbei um Einzelfallentscheidungen.

Erhält ein Verein Mitgliedsbeiträge, so ist hier eine Trennung in Beiträge an den Geschäftsbetrieb und in Beiträge, die den gemeinnützigen Zweck des Vereins fördern, vorzunehmen, wobei letztere nicht der Steuer unterliegen.

5.4 Besteuerung der laufenden Erträge

Körperschaftsteuer

Einkünfte aus dem Geschäftsbetrieb und gewerbliche Einkünfte einer nicht auf Gewinn ausgerichteten Organisation unterliegen der Körperschaftsteuer mit einem Satz von 26 %. Allerdings gibt es für Non-Profit-Organisationen eine Reihe von typischen Einkünften, die als nicht wirtschaftlich betrachtet werden und somit von der Körperschaftsteuer befreit sind. Hierzu gehören u. a.

- Lottereeinnahmen, Einnahmen in Folge von Wohltätigkeitsbasaren, Sportwettbewerben, Tanz- und anderen Unterhaltungsveranstaltungen inklusive dem Verkauf von Getränken und Speisen,
- Einnahmen durch den Vertrieb von Vereinsblättern oder anderen Veröffentlichungen, die direkt der Tätigkeit der Organisation dienen und
- Einnahmen durch den Verkauf von speziell für Pflegeeinrichtungen, Krankenhäusern oder Gefängnissen hergestellten Waren.

Nicht steuerpflichtig sind daneben Veräußerungsgewinne. Für Einkünfte aus Grundstücksbesitz¹, welcher nicht für öffentliche oder gemeinnützige Zwecke genutzt wird, kommt ein ermäßigter Körperschaftsteuersatz von 6,1958 % (gültig ab dem Jahr 2005) zur Anwendung.

Auf Anfrage und auf Basis spezieller Verordnungen können sich gemeinnützige Organisationen von der Körperschaftsteuer auf Einkünfte aus dem Geschäftsbetrieb und auf Einkünfte aus Grundstücksbesitz befreien lassen. Voraussetzung für diese Steuerbefreiung ist, dass die Organisation ausschließlich dem

¹ Hierunter fällt auch der Verkauf von Holz. Finnisches Finanzministerium, Ansprechpartner: Anders Colliander.

Gemeinwohl dienende Zwecke in materieller, geistiger oder sozialer Hinsicht verfolgt. Zudem darf diese Tätigkeit nicht lokal beschränkt sein, sondern sollte möglichst ganz Finnland betreffen, was durch eine Mitgliedschaft in einer landesweiten Organisation (Dachorganisation) erreicht werden kann. Des Weiteren darf der Wettbewerb durch diese Aktivität nicht maßgeblich verzerrt werden. Voraussetzung für die Steuerbefreiung von Einkünften aus Grundstücksbesitz ist, dass mindestens 50 % dieses Grundstücks öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecken zugute kommt.

Miet- und Pächterträge

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind generell steuerfrei. Handelt es sich aber um Mieteinkünfte aus Grundstücksbesitz, welcher nicht für öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verwendet wird, so unterliegen diese Einkünfte dem ermäßigten Körperschaftsteuersatz.

5.5 Spenden und Mitgliedsbeiträge

Sowohl die Vereinnahmung von **Spenden** wie auch von **Mitgliedsbeiträgen** ist nicht steuerpflichtig. Dies gilt auch bei Spenden seitens der öffentlichen Hand. Unterstützt eine Spende jedoch die Geschäftstätigkeit einer gemeinnützigen Organisation, so unterliegen diese Einkünfte der Körperschaftsteuerpflicht. Dabei werden die Spendeneinkünfte von den abschreibungsberechtigten Anlagen – falls die empfangende gemeinnützige Organisation über derartige Anlagen wie Maschinen usw. verfügt – abgezogen und es kommt in Folge des verringerten Abschreibungsvermögens zu einer indirekten Spendenbesteuerung.

Handelt es sich bei dem Spender um eine juristische Person (Stiftungen, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaften, Vereine etc.), so kann eine Spende in Höhe von mindestens 850 € bei der Veranlagung der Körperschaftsteuer abgezogen werden, wenn die Spende an eine gemeinnützige Organisation mit Sitz in Finnland, die ausschließlich das finnische Kulturerbe fördert, gerichtet ist. Dabei ist es unerheblich, ob eine Mitgliedschaft der juristischen Person vorliegt. Zudem kann eine juristische Person eine Spende in Höhe von 850 bis 25 000 € an einen Verein, der ausschließlich wissenschaftliche oder künstlerische Zwecke verfolgt, steuerlich geltend machen. Diese Steuerbegünstigung kommt nicht zur Anwendung, wenn es sich um eine Spende an

eine gemeinnützige Organisation mit Sitz im Ausland handelt. Ist der Spender allerdings eine natürliche Person, so ist eine Spende an eine gemeinnützige Organisation nicht von der Steuer absetzbar. Gleiches gilt für die Zahlung von Mitgliedsbeiträgen seitens einer juristischen bzw. natürlichen Person.

Nicht besteuert werden generell Sachspenden sowie persönliche Dienstleistungen.

5.6 Erbschaft- und Schenkungsteuer¹

Grundsätzlich handelt es sich bei einer Zuwendung in Form einer Erbschaft oder Schenkung um steuerpflichtige Einnahmen. Ist jedoch eine nicht auf Gewinn ausgerichtete Organisation, d. h. eine gemeinnützige Organisation, in Finnland ansässig, so ist diese von der Erbschaft- und Schenkungsteuer befreit.² Auch Zuwendungen in Form von Sachvermögen oder zugewendete Rechte sind gänzlich steuerfrei. Nicht von dieser Steuerpflicht befreit ist dagegen eine gemeinnützige Organisation mit Sitz im Ausland, wobei jedoch eine andere Regelung aufgrund eines Steuerabkommens vorliegen kann.

Ist der Zuwendende eine juristische Person, so sind Zuwendungen in Höhe von mindestens 850 € an eine gemeinnützige Organisation mit Sitz in Finnland, die ausschließlich das finnische Kulturerbe fördert, steuerlich begünstigt. Eine Mitgliedschaft der juristischen Person ist dabei nicht Voraussetzung. Des Weiteren kann eine juristische Person eine Schenkung oder Vererbung in Höhe von 850 bis 25 000 € an einen Verein, der ausschließlich wissenschaftliche oder künstlerische Zwecke verfolgt, steuerlich geltend machen. Keinerlei Steuervergünstigungen bestehen bei Zuwendungen einer natürlichen Person.

Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, die bisher nur zwischen den skandinavischen Ländern aufgetreten sind, bestehen Probleme im Zusammenhang mit der Erbschaft- und Schenkungsteuer, da es bisher noch keine Doppelbesteuerungsabkommen gibt.

¹ Die gesetzliche Grundlage hierzu ist das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz vom 12. Juli 1940 (378/1940).

² Europäische Kommission (2000), S. 432ff.

5.7 Umsatzsteuerlich relevante Regelungen

Gemeinnützige Organisationen (mildtätige Organisationen, Sportvereine) sind umsatzsteuerpflichtig, wenn ihre Einkünfte aus Geschäftstätigkeit im Sinne des Einkommensteuergesetzes (*Income Tax Act*) stammen. Von dieser Steuerpflicht gesetzlich ausgenommen sind u. a.

- Lottereeinnahmen, Einnahmen in Folge von Wohltätigkeitsbasaren, Sportwettbewerben, Tanz- und anderen Unterhaltungsveranstaltungen inklusive dem Verkauf von Getränken und Speisen,
- Einnahmen durch den Vertrieb von Vereinsblättern oder anderen Veröffentlichungen, die direkt der Tätigkeit der Organisation dienen und
- Einnahmen durch den Verkauf von speziell für Pflegeeinrichtungen, Krankenhäusern oder Gefängnissen hergestellten Waren.

Alle anderen Aktivitäten unterliegen der Umsatzsteuerpflicht.¹

5.8 Haftungsfragen

Bezüglich der Haftung einer gemeinnützigen Organisation gelten die Regelungen entsprechend dem Zivilrecht, d. h. sie wird behandelt wie eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Mitglieder können für die Verbindlichkeiten eines eingetragenen Vereins nicht persönlich haftbar gemacht werden.

Bei falschen steuerlichen Angaben haften diejenigen, die im Namen der gemeinnützigen Organisation handeln, in gleicher Weise, wie es bei leitenden Organen jeder anderen Organisation üblich ist.

5.9 Administration

Für gemeinnützige Organisationen gelten in Finnland die allgemeinen Regelungen für die Führung und Verwaltung von Unternehmungen, wobei Unterschiede zwischen den einzelnen Rechtsformen bestehen. Beispielsweise sind Vereine

¹ Anhang H der 6. EG-Richtlinie Nr. 14 ist nach International Bureau of Fiscal Documentation nicht umgesetzt worden.

wie auch Gesellschaften mit beschränkter Haftung dazu verpflichtet, eine Jahresversammlung abzuhalten. Darüber hinaus müssen sie basierend auf dem *Bookkeeping Act* ihre Bücher führen, wobei keinerlei Vorgaben bezüglich der Form der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung bestehen. Zusätzlich muss eine zeichnungsberechtigte Person bestimmt werden, die die gemeinnützige Organisation rechtswirksam vertreten kann.

5.10 Quantitative Angaben

Im Jahr 2002 gab es 119.162 rechtlich anerkannte Vereine und 2.647 Stiftungen¹. Traditionell stark vertreten sind Vereine und Stiftungen, die Wissenschaft und Kunst unterstützen. Im Jahr 1994 wurden dafür beispielsweise 67 Millionen € gespendet.² Rund 2 % des BIP und der Beschäftigung gehen im Jahr 1999 auf den Non-Profit-Sektor zurück. Die Steuervergünstigungen für gemeinnützige Organisationen beliefen sich in 1999 auf rund 84 Millionen €.³ Im Jahr 1995 stellten die finnischen Vereine 62.684 Arbeitsplätze zu Verfügung.⁴

¹ Finnisches Finanzministerium, Ansprechpartner: Anders Colliander.

² International Fiscal Association (1999), S. 367.

³ International Fiscal Association (1999), S. 367.

⁴ Europäisches Parlament und Europäische Kommission (2000).

6. FRANKREICH

6.1 Formen, Arten und Anerkennungsprinzipien von gemeinnützigen Organisationen

Die Vereinigungsfreiheit ist in der Präambel der Verfassung von 1958, die an die Grundsätze der Erklärung der Menschen- und Bürgerrechte von 1789 anknüpft, und durch den Verfassungsrat (Entscheidung vom 16. Juli 1971, Gesetzblatt vom 18. Juli 1971)¹ gesetzlich anerkannt. Gemeinnützige Organisationen sind Vereinigungen ohne kommerzielles Ziel („Organismes Sans But Lucratif“, wörtlich: Vereinigungen ohne Gewinnerzielungsabsicht).²

Das Gesetz vom 1. Juli 1901 stellt den rechtlichen Rahmen für Vereine („associations“) dar und verlangt mindestens zwei Mitglieder und keine Gewinnerzielungsabsicht der Mitglieder.³

Gemeinnützige Organisationen allgemein sind weiter definiert (dazu gehören z. B. auch Stiftungen).⁴

Folgende Formen von Vereinen gibt es in Frankreich:

a) Association non déclarée – nicht rechtsfähiger Verein (in Deutschland):
Ein Verein, der de facto existiert, aber keine eigene Rechtspersönlichkeit hat. Damit ist dieser Verein in seinen Tätigkeiten stark beschränkt, denn er kann verschiedene Rechte nicht ausüben, so z. B.:

- kein Vereinsvermögen;
- keine Vertragsrechte;
- kein Bankkonto.

b) Association déclarée – rechtsfähiger Verein (in Deutschland):

¹ <http://www.eurocom.org/Cox/gemein/europa/fr.htm>.

² Bulletin Officiel des Impôts Direction Générale des Impôts – Service de la Législation Fiscale, 4 H-5-98, N° 170 du 15 Septembre 1998, 4 F.E./30, Instruction du 15 Septembre 1998

³ Joho (2002), S.61.

⁴ Bulletin Officiel des Impôts Direction Générale des Impôts – Service de la Législation Fiscale, 4 H-5-98, N° 170 du 15 Septembre 1998, 4 F.E./30, Instruction du 15 Septembre 1998.

Ein Verein, der die verwaltungsmäßigen Vorschriften erfüllt hat und damit eine juristische Person (personne morale) darstellt. Diese Vereinsart ist Gegenstand der weiteren Untersuchung. Er stützt sich auf die Ausführungen des Gesetzes von 1901.

c) Association agréée:

Wie b) (Association déclarée), nach mindestens 3 Jahren Existenz möglich und mit gewissen weiteren Rechten ausgestattet (z. B. Organisation einer Reise). Dafür braucht man die Bewilligung (Agrément) des Ministeriums.

d) Association intermédiaire:

Eine französische Sonderform des Vereins, die Langzeitarbeitslose und ältere Arbeitslose ab 50 zwischenbeschäftigt mit dem Ziel, sie weiterzuvermitteln.

e) Association reconnue d'utilité publique (anerkannt gemeinnütziger Verein)

Als gemeinnützig anerkannt wird ein Verein erst durch Dekret des Staatsrats (Conseil d'Etat). Der wichtigste Vorteil daraus ist, dass ein solcher Verein Schenkungen und Erbschaften empfangen und den Spendern steuerliche Vorteile verschaffen kann. Voraussetzungen sind Kontoführung und ein Budget von mindestens 45.734,71 € sowie mindestens 200 Mitglieder.¹

Die Steuervorteile bei Spenden sind von erheblichem Interesse, da diese den Anreiz zu Spenden verstärken. Dafür ist die Kontrolle der Vorstände sehr streng.¹

Die Anerkennung der Gemeinnützigkeit (utilité publique) eines Vereins setzt ein dementsprechendes Dekret des Conseil d'Etat voraus (Art. 10 L° 1901). Daher ist es zwingend, die Mustersatzung des Conseil d'Etat zu benutzen. Der Antrag auf Anerkennung der Gemeinnützigkeit hat bei der zuständigen Präfektur unter Angabe des Namens des Vereins, seines Zwecks, des Sitzes der Einrichtung, der Namen, Berufe, Wohnorte und der Staatsangehörigkeit der Vorstandsmitglieder sowie unter Hinterlegung der Satzung in zweifacher Ausfertigung zu erfolgen. Der Antrag wird durch die Präfektur an das Innenministerium weitergeleitet und ggf. durch Erlass des Conseil d'Etat genehmigt. Abschließend bedarf

¹ <http://vosdroits.service-public.fr/particuliers/ARBO/FXVAS111.html?&n=Vie%20associative&l=NX20>.

es der Veröffentlichung der Anmeldung im Gesetzblatt. Jegliche Änderungen in der Satzung sind innerhalb von drei Monaten bekannt zu geben (Art. 5f. L° 1901).

Exkurs²

Von Interesse dürfte es in diesem Zusammenhang sein, dass die Vereine im Gebiet Alsace-Moselle nicht durch das Gesetz von 1901 geregelt werden. Als das Gesetz von 1901 erlassen wurde, war das Gebiet Alsace-Moselle Teil des deutschen Reiches. Dementsprechend waren die Regelungen bezüglich der Vereine dort von der deutschen Gesetzgebung geprägt. Nach 1918, als Alsace-Moselle wieder französisch wurde, wäre die logische Folge die Ersetzung der deutsch geprägten Vorschriften für die Vereine durch die französischen Regelungen gewesen. 1919 wurde jedoch gesetzlich bestimmt, dass das lokale Gesetz weiterhin für die Vereine gültig sein sollte. Es hat zwischenzeitlich seine Wirksamkeit bewiesen. Somit sind und bleiben im Alsace-Moselle-Gebiet weiterhin die Vorschriften der Art. 21 bis 79 des Bürgerlichen Gesetzbuches sowie des Gesetzes des Kaiserreichs vom 19. April 1908 in Kraft (daneben sind in diesem Gebiet zahlreiche andere lokale Gesetze aus der Zeit des Kaiserreichs ebenfalls noch gültig). Dabei wird von Experten die Regelung des Kaiserreichs für die Vereine gesetzestechnisch als besser ausgearbeitet und vollständiger als das französische Gesetz von 1901 eingeschätzt.³

Häufig benutzen Vereine, welche Rechtsfähigkeit erlangt haben, in ihrem Namen die Bezeichnung *loi 1901*, um auf ihre Rechtsfähigkeit hinzuweisen.⁴

Für die Frage der Staatsangehörigkeit der Mitglieder gibt es keine speziellen Festlegungen.

Nicht eingetragene Vereine existieren ohne Rechtspersönlichkeit.⁵

¹ <http://www.loi1901.com/intranet/astatuts/choix.php>.

² Joho (2002), S. 66 und S. 227 ff.

³ Joho (2002), S. 229.

⁴ <http://www.eurocom.org/Cox/gemein/europa/fr0901.htm>.

⁵ <http://www.eurocom.org/Cox/gemein/europa/fr.htm>.

Was die Rechtsfähigkeit betrifft, so darf ein eingetragener Verein nur die zur "Geschäftsführung des Vereins sowie zur Zusammenkunft seiner Mitglieder erforderlichen Räumlichkeiten und die unmittelbar zur Verwirklichung des Vereinszwecks erforderlichen Immobilien" erwerben, besitzen und verwalten (Art. 6 des Gesetzes von 1901). Er kann nur Zuwendungen und Vermächtnisse empfangen, wenn seine Zwecke ausschließlich auf Fürsorge, Mildtätigkeit oder wissenschaftliche bzw. medizinische Forschung ausgerichtet sind oder wenn es sich um einen Kulturverein, einen Verein zur Förderung der Familie oder einen Verein, der einem als gemeinnützig anerkannten Verband angeschlossen ist, handelt.

Bei einem gemeinnützigen Verein ist die Rechtsfähigkeit etwas erweitert, da der Immobilienerwerb nicht unmittelbar zur Verwirklichung des Vereinszwecks dienen muss; er kann darüber hinaus auch Wälder und zur Aufforstung bestimmte Flächen erwerben sowie Zuwendungen und Vermächtnisse empfangen. Erhält er durch Schenkung oder testamentarische Verfügung eine Immobilie, die für seine Tätigkeit nicht erforderlich ist, hat er diese zu veräußern und kann den erzielten Erlös einbehalten. Eine beabsichtigte Schenkung bedarf einer vorherigen behördlichen Einzelgenehmigung.¹

Voraussetzungen für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit:

- Status als eingetragener Verein,
- ein mindestens dreijähriges regelmäßiges Wirken als eingetragener Verein,
- die Verfolgung eines dem Allgemeinwohl dienenden Zwecks,
- eine über den örtlichen Rahmen hinausgehende Tätigkeit,
- eine Mindestanzahl von 200 Mitgliedern sowie
- die Übernahme der vom Staatsrat vorgegebenen Mustersatzung.

Die Zulassung wird vom Staat erteilt, der Vereinen bestimmte Aufgaben im öffentlichen Interesse überträgt. Diese Vereine können verschiedene Fördermaßnahmen in Anspruch nehmen, die an bestimmte Verwaltungsvorgaben und eine eingehende Kontrolle gebunden sind. (So wurde z. B. den Sportverbänden durch die Rechtsverordnung vom 8. August 1945 das Monopol für die Ausrichtung von Sportwettkämpfen übertragen.)²

¹ <http://www.eurocom.org/Cox/gemein/europa/fr.htm>. Vgl. hierzu auch unter Punkt 6.6.

² http://europa.eu.int/comm/enterprise/library/lib-social_economy/orgfd_de.pdf.

In Bezug auf die Auflösung des Vereins und Übertragung des Vermögens ist zu beachten, dass verbleibende Aktiva nicht den Mitgliedern übertragen werden dürfen. In der Regel fallen sie laut Satzung und/oder Beschluss der Mitgliederversammlung einer Organisation ohne Gewinnzweck mit ähnlicher Zielsetzung zu.¹

Für ausländische Vereine ist in diesem Zusammenhang von Interesse, dass es für sie, um in Frankreich eine ständige Tätigkeit ausüben zu können und die gleichen Rechte wie französische gemeinnützige Vereine zu erlangen, grundsätzlich erforderlich ist, dass die Anerkennung der utilité publique, der Gemeinnützigkeit, auch nach französischem Recht erfolgt. Eine Anerkennung der Körperschaft in dem eigenen Sitzland (Ausland) ist bisher nicht ausreichend.²

6.2 Abgrenzung zu Stiftungen, Trusts und steuerbefreiten Körperschaften

Die **Stiftung** (fondation), in Frankreich ebenfalls eine eigene Rechtsform, verfügt über ein eigenes, dotiertes Kapital (dotation en capital), das von einem Verwaltungsrat verwaltet wird. Auch sie ist als gemeinnützig anerkannt.³

Stiftungen sind in Frankreich wenig verbreitet⁴, auch weil es bis 1987 kein Gesetz gab, das einen expliziten rechtlichen Rahmen bot.⁵ Deshalb spielen im Rahmen der gemeinnützigen Organisationen (organismes sans but lucratif) die Vereine die wesentlich wichtigere Rolle.

Eine Stiftung ist definiert als unwiderrufliche Widmung von Sachvermögen, Rechten oder Ressourcen für die Verwirklichung eines dem Gemeinwohl dienenden, nicht auf Erwerbszwecke gerichteten Ziels (Art. 18 L° 1987). Die in Deutschland verbreiteten Familienstiftungen scheiden nach dieser Definition aus. Mitglieder hat eine Stiftung nicht.

¹ http://europa.eu.int/comm/enterprise/library/lib-social_economy/orgfd_de.pdf.

² <http://www.eurocom.org/Cox/gemein/europa/fr0901.htm>.

³ <http://www.loi1901.com/intranet/astatuts/choix.php>.

⁴ „...etwa 500 gegenüber rund 5000 in Deutschland...“, International Fiscal Organisation 1999), S. 394.

⁵ International Fiscal Organisation (1999), S. 394.

Dabei bezeichnen sich viele Vereine als Stiftung, ohne dass sie eigentlich hierzu berechtigt wären, da der Begriff der Stiftung nur gebraucht werden darf, wenn eine staatliche Anerkennung vorliegt (Art 20 L° 1987). Diese Vereine wollen darauf hinweisen, dass sie über ein gewisses Grundkapital verfügen, um so mehr Spenden zu erhalten, ohne sich aber den doch starken Kontrollmechanismen aussetzen zu müssen. Seit 1992 ist dieses Vorgehen aber unter Strafe gestellt, um den Stiftungsbegriff auf solche Einrichtungen zu beschränken, die zum Tragen dieser Bezeichnung auch berechtigt sind. Allerdings können auch Stiftungen, die keine juristische Person sind, den Begriff Stiftung benutzen, sofern eine staatliche Anerkennung erfolgt ist.¹

Mit dem Art. 19 des Gesetzes Nr. 90-559 vom 4. Juli 1990 wurde die "Stiftung eines Unternehmens" (fondation d'entreprise) erlaubt. Gewerbliche Gesellschaften oder öffentliche Einrichtungen mit industriellem bzw. gewerblichem Charakter, aber auch Genossenschaften können eine solche Stiftung in Form einer juristischen Person gründen, die Tätigkeiten ohne Gewinnerzielungsabsicht beabsichtigt.²

Es gab 1992 Versuche in die Richtung, den **Trust** (fiducie) explizit rechtlich zu regeln. Aus steuerlichen Gründen wurde dieses Vorhaben nie umgesetzt. Es wäre eine der europaweit ersten ausführlichen Regelungen gewesen und hätte diesem Sektor einen detaillierten rechtlichen Rahmen gegeben.³

6.3 Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe/Zweckbetriebe

Gemeinnützige Vereine sind grundsätzlich steuerbefreit. Es kann aber sein, dass neben der gemeinnützigen Tätigkeit eine erwerbswirtschaftlich ausgerichtete Tätigkeit durchgeführt wird. Sofern diese Tätigkeit der Unterstützung des eigentlichen Zwecks dient, ist eine Vereinfachungsregelung vorgesehen.⁴ Vereine, deren gemeinnützige Aktivitäten deutlich überwiegen und deren erwerbswirtschaftliche Tätigkeiten einen Umsatz von weniger als 60.000 € (ohne Mehrwertsteuer im Kalenderjahr) ausmachen, bleiben von den gewerblichen Steuern (Körperschaftsteuer, Mindeststeuer, Umsatzsteuer und Gewerbesteuer) befreit.

¹ <http://www.eurocom.org/Cox/gemein/europa/fr0901.htm>.

² Joho (2002), S. 67.

³ http://juripole.u-nancy.fr/memoires/compare/Antoine_Bureau/partie1.html.

⁴ Loi des finances pour 2000, article 15.

Wird dieser Umsatz überschritten, entfällt diese spezielle Befreiung. Allerdings können gemeinnützige Vereine von der Befreiung bei der Mehrwertsteuer profitieren, die in den Art. 293 B-I und folgende des "Code Général des Impôts (CGI)".¹ vorgesehen ist (vgl. hierzu 6.7).

Sobald ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zur Kernsache wird, entfällt das Kriterium, dass keine Gewinnerzielungsabsicht vorliegt. Damit ist die Definition eines gemeinnützigen Vereins nicht mehr erfüllt. Wichtig ist deshalb, dass, wenn ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb hinzukommt, dieser nicht die Hauptbetätigung des Vereins darstellt.

6.4 Besteuerung der laufenden Erträge

Das gesamte französische Steuerrecht ist im "Code Général des Impôts (CGI)" geregelt.

Gemeinnützige Organisationen aller Art (siehe 1. und 2.), und damit insbesondere auch gemeinnützige Vereine, genießen generell Steuervorteile gegenüber gewinnorientierten Unternehmen. Dazu hat die Generaldirektion Steuern in einer Veröffentlichung von 1998² die gesetzlichen Regelungen bezüglich der Vereinsbesteuerung auf der Basis des Code Général des Impôts zusammengestellt. Sofern Vereine einen gewinnorientierten Geschäftsbetrieb haben, müssen sie für diesen auch die normalen Unternehmenssteuern zahlen, um Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden.

Im Zusammenhang mit den Steuerbefreiungen³ ist zu beachten, dass die so genannte verbundene Befreiung gilt: Vereine, die von der Körperschaftsteuer befreit sind, haben auch keine Gewerbesteuer und keine Umsatzsteuer zu entrichten. Kommt man bei der Prüfung der folgenden Kriterien zu dem Ergebnis, dass der Verein diese Kriterien erfüllt, so ist er von diesen Steuern befreit:⁴

¹ Mennel (2004).

² Bulletin Officiel des Impôts Direction Générale des Impôts – Service de la Législation Fiscale, 4 H-5-98, N° 170 du 15 Septembre 1998, 4 F.E./30, Instruction du 15 Septembre 1998.

³ siehe Bulletin Officiel des Impôts Direction Générale des Impôts – Service de la Législation Fiscale, 4 H-5-98, N° 170 du 15 Septembre 1998, 4 F.E./30, Instruction du 15 Septembre 1998.

⁴ Joho (2002), S. 284.

- Ist die Tätigkeit des Vereins uneigennützig?
Das heißt nicht, dass z. B. kein Gehalt im Sinne einer Aufwandsentschädigung gezahlt werden darf, aber die Gewinnerzielung darf nicht im Vordergrund stehen. Wenn die Führung eigennützig handelt, sind normale Steuern fällig.
- Wenn Punkt 1 erfüllt ist, stellt sich die Frage, ob der Verein mit einem gewerblich ausgerichteten Unternehmen konkurriert.
Vereine sollen nicht von Steuern befreit werden und dabei eine Konkurrenz zur privaten Wirtschaft darstellen. Wenn sie das tun, werden grundsätzlich normale Steuern wie für Unternehmen fällig. Eine gewisse Konkurrenz ist jedoch nicht immer zu vermeiden. Deshalb gibt es Ausnahmen von dieser Regel (siehe nächster Punkt).
- Wenn der Verein mit einem gewerblichen Unternehmen konkurriert, so stellt sich die Frage, ob er seine Aktivitäten unter ähnlichen Bedingungen wie die eines Unternehmens aus dem gewerblichen Sektor ausübt.
Wenn dies der Fall sein sollte, dann sind im Weiteren vier Punkte zu überprüfen:
 - das angebotene "Produkt" ?
(es muss ein gemeinnütziges „Produkt“ sein),
 - die angesprochene "Öffentlichkeit",
wer ist auf diese Gemeinnützigkeit angewiesen?
 - der geforderte "Preis",
er sollte unter dem liegen, den die Privatwirtschaft fordert,
 - die damit verbundene "Werbung"
die Bekanntmachung sollte eine Information vor allem für die angesprochenen Gruppen und keine direkte Werbung sein, die primär auch Dritte ansprechen will.

Nur dann, wenn der Verein sich bei der Ausübung seiner Tätigkeit ähnlicher Methoden wie die gewerblichen Unternehmen bedient, ist er auch normal steuerpflichtig.

Diese Analyse wird für alle drei gewerblichen Steuern (Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Umsatzsteuer) gleichermaßen durchgeführt. Wenn ein Verein diese Kriterien im Sinne der Gemeinnützigkeit erfüllt, dann ist er nicht gemäß der

allgemeinen Körperschaftsteuer steuerpflichtig und unterliegt aufgrund seiner gemeinnützigen Tätigkeiten auch nicht der Gewerbesteuer. Zudem ist er auch nicht umsatzsteuerpflichtig.

Körperschaftsteuer (Impôt sur les sociétés [Art. 295-2230 CGI])

Wie eben festgestellt sind gemeinnützige Vereine grundsätzlich von der Körperschaftsteuer befreit. Allerdings werden Einkünfte aus Grund- und Kapitalvermögen mit 24 % (ermäßigter Satz; der normale Satz beträgt 33 1/3 %) belastet¹. Einkünfte aus französischen Obligationen werden mit einem Satz von 10 %, solche aus französischen Aktien gar nicht besteuert.²

Zusätzlich gibt es die Befreiung von der Körperschaftsteuer für die Einnahmen aufgrund bestimmter Aktivitäten, die ein Verein in Übereinstimmung mit einer Kommune oder Region erzielt, so z. B. bei der Durchführung von Ausstellungen, Sportveranstaltungen oder anderen Veranstaltungen, die im Interesse einer Kommune oder Region liegen.

Mindeststeuer (Imposition forfaitaire annuelle)

Es handelt sich hierbei um eine von französischen Unternehmen zu entrichtende jährliche Pauschalsteuer als eine Art Mindestkörperschaftsteuer, die auch im Verlustfalle zu bezahlen ist und mit dem Umsatz steigt.³ Alle gemeinnützigen Organisationen sind von dieser Steuer befreit (Art. 206-5 des Code général des impôts).

Gewerbesteuer (Taxe professionnelle [Art. 1447 ff. CGI])

Gemeinnützige Organisationen sind auch von der Gewerbesteuer befreit, da sie kein Gewerbe betreiben, sondern eine uneigennützige Tätigkeit im Vordergrund steht.⁴ (Vereine, deren Einkünfte 60.000 € im Jahr nicht übersteigen, sind von allen Unternehmenssteuern befreit.)⁵

¹ Europäische Kommission (2000).

² International Fiscal Association (1999), p. 402.

³ Mennel (2004).

⁴ Bulletin Officiel des Impôts Direction Générale des Impôts – Service de la Législation Fiscale, 4 H-5-98, N° 170 du 15 Septembre 1998, 4 F.E./30, Instruction du 15 Septembre 1998.

⁵ http://www.apce.com/include/imprimer.php?rubrique_id=1161&tpl_id=106&type_page=type_projet=1.

6.5 Spenden und Mitgliedsbeiträge

Grundsätzlich sind rechtsfähige Vereine empfangsberechtigt.

Für den Spender ergibt sich ein steuerlicher Vorteil, wenn der Verein ein anerkannt gemeinnütziger Verein ist oder allgemein in bestimmten Bereichen wie Wissenschaft, Familie, Kultur, Medizin, Bildung, Sport, aber auch in Bereichen zur Verbreitung der französischen Kultur und Sprache tätig wird. Steuerpflichtige mit Wohnsitz in Frankreich konnten bis Ende 2002 von der Einkommenssteuer 50 % des gespendeten Betrags abziehen, allerdings maximal bis 10 % des zu versteuernden Einkommens. Seit 2003 ist der Höchstbetrag auf 60 % hinsichtlich der Einkommenssteuer bzw. maximal 10 % des zu versteuernden Einkommens festgelegt.

Diese **Spenden** bezeichnet man als Spenden von Hand zu Hand (dons de la main à la main). Es kann sich um Überweisungen, Schecks, aber auch um Sachspenden wie Möbel handeln. Steuerlich genauso behandelt werden Kosten, die dem Ehrenamtlichen im Rahmen seiner Tätigkeit entstehen – sofern er dafür nicht schon vom Verein entschädigt wird. Hier stellen Kosten und Spenden im Ergebnis keinen Unterschied dar.

Wer an einen Verein spendet, welcher Menschen „mit besonderen Schwierigkeiten“ hilft, ihnen also z. B. Essen oder Wohnung bietet, kann nicht nur 50 %, sondern 60 % absetzen. Außerdem werden hier die ersten 400 € nicht auf die 10 % Maximalbetrag angerechnet, um die Spendentätigkeit speziell in diesem Bereich besonders reizvoll zu machen. Absetzbar sind auch Spenden an ausländische Vereine, die eine Tätigkeit in Frankreich ausüben.¹

Spenden von Unternehmen werden zu 60 % ihres Betrages von der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer abgezogen, maximal allerdings bis zu 5 % des Umsatzes.^{2,3} Sofern diese Grenze in einem Jahr überschritten wird, kann der überschießende Betrag in den folgenden fünf Jahren als Steuerabsetzbetrag benutzt werden.

¹ <http://www.eurocom.org/Cox/gemein/europa/fr.htm>.

² Dies sind Neuregelungen. Nicht mehr zur Anwendung kommt die bisherige Praxis, nach der die Spenden vom zu versteuernden Ergebnis abgezogen wurden.

³ <http://www.cyberjeune.org/ficheprat/ficheprat/fiche.php3?id=106&style=jessi>.

Spendensammlungen (Quêtes) müssen von der jeweiligen Verwaltungsebene, also z. B. auf Gemeindeebene vom Bürgermeister, genehmigt werden. Die dabei erzielten Einnahmen werden nach Genehmigung wie normale Spenden behandelt.¹

Spenden sind laut Art. 757 des Code Général des Impôts nur dann mit der Schenkungssteuer belegt, wenn der Spender seine Spende offiziell registrieren lässt oder die Verwaltung davon durch Nachfrage oder Mitteilung erfährt.

Mitgliedsbeiträge (cotisations) sind als primäre Einnahmequelle gemeinnütziger Vereine auf der Ebene des Empfängers generell von allen Steuern ausgenommen.²

Was die Ebene des Beitragszahlers betrifft, so sind seit 1999 die Mitgliedsbeiträge in Höhe von 50 % bei der Einkommensteuer abzugsfähig. Vorausgesetzt ist wiederum, dass der Verein ein anerkannt gemeinnütziger Verein ist oder allgemein in den weiter oben genannten Bereichen wie Wissenschaft, Familie, Kultur usw. tätig wird. Weiterhin ist vorausgesetzt, dass die vom Verein angebotenen Leistungen auch der Allgemeinheit zugute kommen und nicht nur einem eingeschränkten Kreis wie den Vereinsmitgliedern.

Für ausländische Vereine ist in diesem Zusammenhang von Interesse, dass es für sie, um in Frankreich die gleichen Rechte wie französische gemeinnützige Vereine zu erlangen, grundsätzlich erforderlich ist, dass die Anerkennung der utilité publique, der Gemeinnützigkeit, auch nach französischem Recht erfolgt. Eine Anerkennung der Körperschaft in dem eigenen Sitzland (Ausland) ist bisher nicht ausreichend.³ Diese Bedingung gilt auch für Spenden.

Exkurs

Im Rahmen der Einkommensteuer kommt seit Juli 2000 eine spezielle steuerliche Regelung zur Förderung der ehrenamtlichen Tätigkeit bei gemeinnützigen Vereinen zur Anwendung (vgl. CGI Art. 200). Die bei der ehrenamtlichen Tätigkeit angefallenen Spesen werden steuerlich berücksichtigt und damit die Arbeit

¹ <http://www.ffme.fr/espace-association/ressource/don.htm>.

² International Fiscal Association (1999), p. 407.

³ <http://www.eurocom.org/Cox/gemein/europa/fr0901.htm>.

in gemeinnützigen Organisationen von staatlicher Seite gefördert. Voraussetzung ist, dass der ehrenamtlich Tätige auf die Erstattung der Spesen durch den Verein verzichtet hat. Bei den vom Finanzamt berücksichtigten Spesen handelt es sich primär um die angefallenen Kosten für den Kauf von Gütern oder Dienstleistungen zugunsten des gemeinnützigen Vereins auf Rechnung des ehrenamtlich Tätigen oder für Bahnfahrten bzw. für die Fahrten mit dem eigenen Auto im Zusammenhang mit der ehrenamtlichen Tätigkeit für den Verein. Dabei werden z. B. pro gefahrenem Kilometer für einen PKW 0,26 € als Kosten akzeptiert.¹ Diese Kosten müssen auf einer gesonderten Erklärung nachgewiesen und dem Finanzamt vorgelegt werden. Auch hier ist natürlich erforderlich, dass der Verein ein anerkannt gemeinnütziger Verein ist oder allgemein in den weiter oben genannten Bereichen wie Wissenschaft, Familie, Kultur usw. tätig wird.

6.6 Erbschaft- und Schenkungsteuer

Die Regelungen zu Schenkung- und Erbschaftsteuer finden sich in den Art. 750ter bis 808 CGI.

Steuerpflichtig sind die Erben bzw. Vermächtnisnehmer oder Beschenkten. Bei den Steuerpflichtigen, die ihren Wohnsitz in Frankreich haben und unbeschränkt steuerpflichtig sind, umfasst die Steuerpflicht sämtliche in Frankreich und im Ausland befindliche Vermögensgegenstände, wobei bereits im Ausland gezahlte Erbschaft- und Schenkungsteuer für dort befindliche Vermögensgegenstände auf die französische Steuer anzurechnen ist.² Bei steuerlichem Wohnsitz im Ausland beschränkt sich die Steuerpflicht im Allgemeinen auf die in Frankreich befindlichen Vermögensgegenstände; eine Anrechnung ausländischer Steuern ist dabei nicht vorgesehen. Maßgeblich ist regelmäßig der tatsächliche Verkehrswert (*valeur vénale réelle*; CGI Art. 761).

Bei gemeinnützigen Vereinen ist hier im Unterschied zu den Spenden von Hand zu Hand (*dons*) zu beachten, dass notariell zu beurkundende Schenkungen (*donations*) und Erbschaften (*legs*) eigens geregelt sind. Hier sind nicht alle rechtsfähigen Vereine, sondern nur bestimmte, vor allem die gemeinnützigen,

¹ Joho (2002), S. 494.

² Tillmanns (2004), S. 77.

überhaupt empfangsberechtigt: Aber selbst diese benötigen im Falle einer beabsichtigten Schenkung eine vorherige behördliche Einzelgenehmigung vom Präfekten des jeweiligen Departements.¹

Eine generelle Befreiung von der Erbschaft- und Schenkungsteuer für gemeinnützige Organisationen gibt es nicht². Erbschaft- und Schenkungsteuer (droits de mutation à titre gratuit: Steuern auf unentgeltliche Übertragung) fallen für besonders anerkannte gemeinnützige Vereine an in Höhe von:

- 35 % für den Betrag unter 23.000 €
- 45 % für den Betrag darüber.

Dabei stellen diese Werte die Steuersätze für engere Verwandte dar (der Normalsteuersatz liegt bei 60 %).

Diese Schenkungsteuersätze werden allerdings bei Schenkungen an gemeinnützige Vereine um 50 % reduziert, wenn der Schenkende unter 65 Jahre alt ist, und um 30 %, wenn er zwischen 65 und 75 Jahre alt ist. Werden Schenkungen an der Steuer vorbei gewährt, obwohl hier grundsätzlich eine Steuer fällig ist, und kann die Verwaltung dies nachweisen, so wird nicht nur die Steuer, sondern auch eine Strafe in Höhe von 80 % des Steuerbetrags zusätzlich zu den Verzugszinsen von 0,75 % pro Monat fällig.³

Es besteht allerdings auch die Möglichkeit der Befreiung von der Erbschaft- und Schenkungsteuer in Sonderfällen. So wird keine Erbschaft- und Schenkungsteuer fällig, wenn der Verein in einer Reihe bestimmter Bereiche aktiv ist. Dazu zählen insbesondere Wissenschaft, Wohltätigkeit, Kultur und höhere Bildung. Außerdem kommt diese Regelung zur Anwendung, wenn es sich bei den übertragenen Gegenständen um historische Gegenstände handelt.¹

Für ausländische Vereine ist in diesem Zusammenhang von Interesse, dass es für sie, um die gleichen Rechte wie französische gemeinnützige Vereine zu erlangen, grundsätzlich erforderlich ist, dass die Anerkennung der utilité publique, der Gemeinnützigkeit, auch nach französischem Recht erfolgt. Eine Anerken-

¹ <http://www.eurocom.org/Cox/gemein/europa/fr.htm>.

² <http://www.ffme.fr/espace-association/ressource/index.htm>.

³ http://www.foruminvest.com/fiches/pdf/club-assureur_2.pdf.

nung der Körperschaft in dem eigenen Sitzland (Ausland) ist bisher nicht ausreichend.²

Was die Behandlung von Erbschaften und Schenkungen an gemeinnützige Vereine im Ausland betrifft, so sind außer der steuerlichen Behandlung in Frankreich noch die Doppelbesteuerungsabkommen entscheidend. So besteht z. B. zwischen Frankreich und Deutschland auf dem Gebiet der Erbschaftsbesteuerung kein Doppelbesteuerungsabkommen.³

Fallen z. B. in Deutschland Erbschaften oder Schenkungen für gemeinnützige Vereine in Frankreich an, können nach § 13 Abs. 1 Nr. 17 deutsches ErbStG Zuwendungen, die im Ausland zu gemeinnützigen Zwecken verwendet werden sollen, auch ohne Gegenseitigkeitserklärung steuerbefreit bleiben, wenn z. B. ein entsprechender ausländischer (hier französischer) Verein die Zuwendung erhält. Frankreich und Deutschland gewähren allerdings auch ohne spezielles DBA⁴ den jeweiligen anderen gemeinnützigen Körperschaften die gleichen Vergünstigungen wie den inländischen.

Generell gilt noch in Frankreich, dass wenn der Erblasser oder der Schenker nicht in Frankreich ansässig war, in Frankreich nur eine Besteuerung bestimmter Vermögensgegenstände statt findet, die sich auch in Frankreich befinden, insbesondere das in Frankreich liegende Grund- und/oder Betriebsvermögen.⁵

6.7 Umsatzsteuerlich relevante Regelungen

Die Umsatzsteuer (Taxe sur la valeur ajoutée: TVA) ist explizit geregelt in den Art. 256-302 octies und 1692-1697 CGI. Gemeinnützige Organisationen im Allgemeinen und damit auch Vereine haben keine Umsatzsteuer zu entrichten.⁶ Selbst wenn die unter 6.3. genannten Kriterien, die zu einer Befreiung auch von

¹ <http://www.ffme.fr/espace-association/ressource/index.htm>.

² <http://www.eurocom.org/Cox/gemein/europa/fr0901.htm>.

³ Wachter (2004), S. 1258.

⁴ Frankreich hat nur wenige DBA auf diesem Gebiet abgeschlossen. Tillmanns (2004).

⁵ Tillmanns (2004).

⁶ Joho (2002), S. 291.

der Umsatzsteuer führen, nicht erfüllt werden, kann unter folgenden Voraussetzungen eine einzelne Befreiung erfolgen (Art. 261-7-1 CGI):¹

- Die Leistungen werden den Mitgliedern zur Verfügung gestellt. Diese müssen dauerhaft Mitglieder sein, d. h., dass die Leistungen speziell für Mitglieder gedacht sind und nicht für einen allgemeinen, weiteren „Kundenkreis“.
- Es handelt sich um Aktivitäten bestimmter Bereiche (Sport, Bildung, Kultur oder Soziales). Auch hier darf der Verein für seine Dienste keine Werbung machen, die Nicht-Mitglieder ansprechen soll. Zudem müssen die Aktivitäten des Vereins von geringer Bedeutung sein.

In diesen Fällen können sogar Verkäufe an seine Mitglieder stattfinden, wenn die dabei erzielten Umsätze unter 10 % der Gesamteinnahmen bleiben. Allerdings darf es sich dabei nicht um Umsätze in Restaurants und Bars sowie Übernachtungsleistungen handeln. Diese sind normal steuerpflichtig.

Es gibt eine Reihe weiterer Ausnahmen, z. B. Blinden- oder Behindertenwerkstätten, die ebenfalls von der Umsatzsteuer befreit sind.² Wenn keine der Bedingungen greift, ist der normale Umsatzsteuersatz zu entrichten.³

Exkurs

Regeln bezüglich anderer Steuern

Gemeinnützige Organisationen, die Aktivitäten betreiben, die von der Umsatzsteuer befreit sind, haben **Lohnsummensteuer** zu zahlen. Dabei handelt es sich um eine Steuer, die eigens dazu dient, Unternehmen und Organisationen, die – aus welchen Gründen auch immer – von der Umsatzsteuer befreit sind,

¹ Anhang H der 6. EG-Richtlinie Nr. 14 ist nach International Bureau of Fiscal Documentation nicht umgesetzt worden.

² Bulletin Officiel des Impôts Direction Générale des Impôts – Service de la Législation Fiscale, 4 H-5-98, N° 170 du 15 Septembre 1998, 4 F.E./30, Instruction du 15 Septembre 1998. Die Lehrlingabgabe wird von Unternehmen erhoben, um damit neben zusätzlichen Staatseinnahmen noch Finanzierungsmittel zu haben, um auch staatlicherseits eine technische Grundausbildung anbieten zu können (Art. 224 bis 230 G, CGI).

³ <http://www.droit.org/code/CGIMPOT0-278.html>.

anderweitig zu besteuern (Bulletin Officiel des Impôts, instruction du 15 Septembre 1998- Annexe).¹

Des Weiteren bedingen ermäßigte Körperschaftsteuersätze die Befreiung von der **Lehrlingsabgabe**.^{2,3}

Alle Vereine unterliegen der Pflicht zur Zahlung der **Gemeindesteuern**, das bedeutet der **Wohnungsteuer** (ausgenommen für nicht möblierte sowie der Öffentlichkeit zugängliche Räume) und der für Hausbesitz mit Ausnahme von Sozialwohnungen zu zahlenden **Grundsteuer**. Vereine, die mehr als zehn Arbeitnehmer beschäftigen, unterliegen der Pflicht zur Zahlung des **Arbeitgeberbeitrags zur Weiterbildung** sowie der **Bauabgabe**.

6.8 Haftungsfragen

Die strafrechtliche Haftung des Vereins ist folgendermaßen geregelt:

Bei Gesetzesverstößen, die Strafen nach sich ziehen, können seit 1993 strafrechtlich ausdrücklich nicht nur die dahinter stehenden natürlichen Personen wie Vorstand, Mitglieder oder Angestellte verantwortlich gemacht werden, sondern auch juristische Personen. Als Strafen kommen z. B. Geldstrafen oder im Extremfall die Auflösung des Vereins in Frage.⁴

Eine zivilrechtliche Haftung des Vereins setzt immer eine Handlung, einen Schaden und einen Kausalzusammenhang zwischen den beiden voraus. Der Verein haftet vertraglich wie gesetzlich für Verstöße. Ein Haftungsausschluss im Vorfeld, z. B. seitens der Vorstände, ist vertraglich grundsätzlich möglich, gesetzlich dagegen immer nichtig. Die zivilrechtliche Haftung des Vereins unterscheidet sich von der der natürlichen Personen nicht. Es gibt keine Sonderregelungen. Dies schließt auch die persönliche Haftung der natürlichen Personen nicht aus.

¹ International Fiscal Association (1999).

² Bulletin Officiel des Impôts Direction Générale des Impôts – Service de la Législation Fiscale, 4 H-5-98, N° 170 du 15 Septembre 1998, 4 F.E./30, Instruction du 15 Septembre 1998.

³ <http://perso.wanadoo.fr/association.1901/HTML/imposition/Imposition.htm>.

⁴ <http://vosdroits.service-public.fr/particuliers/ARBO/FXVAS110.html?&n=Vie%20associative&l=NX20>.

Die Haftung für Fehler der Vorstände ist folgendermaßen geregelt:

Der Verein handelt durch die Vorstände. Diese agieren in seinem Namen. Bei gesetzlichen Verstößen kann der Verein die Haftung übernehmen. Bei vertraglichen Verstößen haftet er, da der Vorstand den Vertrag nicht in seinem eigenen Namen, sondern für den Verein unterzeichnet.

Für Fehler der Mitarbeiter haftet der Verein als Arbeitgeber. Liegt die Kausa für den Fehler in einer Handlung oder Nichthandlung des Vereins, so kann der Verein auch für sein eigenes Verschulden haftbar gemacht werden – der Fehler des Mitarbeiters wird zu dem seinen.

Wie ein Arbeitgeber haftet der Verein also für das Verschulden seiner Funktionsträger. Er kann sich nicht exkulpieren, indem er nachweist, keinen Fehler gemacht zu haben und damit die Haftung bei den Funktionsträgern bliebe. Allerdings kann sich der Verein an seinen Funktionsträgern schadlos halten, wenn diese fehlerhaft gehandelt oder ihr Amt missbraucht haben.¹

Grundsätzlich gilt Folgendes: Es haftet der Verein mit seinem Vereinsvermögen. Seine Funktionsträger haften nicht. Die Funktionsträger haften nur dann, wenn man ihnen einen Fehler in der Geschäfts-/Amtsführung nachweisen kann. Sie haben die ihnen übertragenen Aufgaben mit der erforderlichen Sorgfalt durchzuführen.

Die steuerrechtliche Haftung des Vereins ist ebenfalls gegeben. Werden z. B. Schenkungen an der Steuer vorbei gewährt, obwohl hier grundsätzlich eine Steuer fällig ist, und kann die Verwaltung dies nachweisen, wird nicht nur die Steuer, sondern auch eine Strafe fällig. So müssen Vereine, die missbräuchlich oder irrtümlich Spendenerklärungen mit dem Recht auf steuerliche Berücksichtigung an Steuerpflichtige liefern, damit rechnen, dass sie bei Aufdeckung 25 % des Betrags als Strafe zahlen müssen, der fälschlicherweise auf der Bescheinigung stand.² Dies gilt auch für Vereine, die gegen die Statuten des gemeinnützigen Vereins verstoßen, also die Gemeinnützigkeit missen lassen oder erwirtschaftete Gewinne an die Organe des Vereins verteilen bzw. überhaupt er-

¹ <http://perso.wanadoo.fr/cerpp.parapente/formation/FP-R12-responsabilite.htm>.

² Joho (2002), S. 306 (andere Quellen nennen einen differierenden Satz: 80 % des Betrags zusätzlich die Verzugszinsen von 0,75 % pro Monat; http://www.foruminvest.com/fiches/pdf/club-assureur_2.pdf).

werbswirtschaftlich tätig sind. Auch dann, wenn die Ausgaben des Vereins nicht zu rechtfertigen sind, können die Verantwortlichen des Vereins zur Verantwortung gezogen werden.

Im Extremfall, wenn z. B. der Verein seiner Pflicht zur Erstellung einer Bilanz nicht nachkommt und Zahlungsschwierigkeiten auftreten, kann es sogar zu einer Liquidierung des Vereins kommen. Dabei können auch die Schulden des Vereins im Ganzen oder zumindest teilweise solidarisch auf die gesetzlichen oder tatsächlichen Vertreter des Vereins oder auch auf einzelne unter ihnen zugeteilt werden.¹ Auch kann von allen Vertretern des Vereins im Rahmen eines Prozesses Wiedergutmachung verlangt werden, wenn z. B. eine fiktive Bilanz aufgestellt wurde oder Belege für das Rechnungswesen des Vereins verschwunden sind sowie in allen anderen Fällen, in denen gegen die normalen Regeln der Buchführung verstoßen wurde. Als Folge dieser gerichtlichen Sanktionen kann es sogar zum persönlichen Konkurs bei den betroffenen Vertretern des Vereins kommen, da die persönliche Haftung in diesen Fällen unbeschränkt ist, im Vergleich zu der auf das Vermögen des Vereins beschränkten Haftung der juristischen Person.

6.9 Administration

Der Antrag auf Anerkennung der Gemeinnützigkeit des Vereins hat bei der zuständigen Präfektur unter Angabe des Namens des Vereins, seines Zweckes, des Sitzes der Einrichtung, der Namen, Berufe, Wohnorte und der Staatsangehörigkeit der Vorstandsmitglieder sowie unter Hinterlegung der Satzung in zweifacher Ausfertigung zu erfolgen. Der Antrag wird durch die Präfektur an das Innenministerium weitergeleitet und ggf. durch Erlass des Conseil d'Etat genehmigt. Abschließend bedarf es der Veröffentlichung der Anmeldung im Gesetzblatt.

Das Vereinsgesetz von 1901 fordert keine eigentliche Buchhaltung von Vereinen, spätere Gesetze holten dies aber nach.² Demnach sind Vereine in unterschiedlichem Umfang buchhaltungspflichtig:

¹ Joho (2002), S. 334f.

² http://www.infoasso-08.org/doc_types/financement/comptabilite.htm.

Kleinere Vereine müssen eine einfache Einnahmen-Ausgaben-Rechnung aufstellen, dürfen aber natürlich auch eine aufwändigere Buchführung betreiben. Im Rahmen der einfachen Buchführung ist lediglich ein Einnahmen-Ausgaben-Buch zu führen, das die täglichen Eintragungen aufnimmt. Es dürfte klar sei, dass diese rudimentäre Form der Buchhaltung lediglich für sehr kleine Vereine zum Tragen kommen dürfte.

Vorgeschrieben wird eine Buchhaltung mit Jahreskonten, Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung, also doppelter Buchhaltung, wenn:

- der Verein ökonomische Aktivitäten entwickelt und dabei zwei der drei folgenden Hürden überspringt (größerer Verein)
50 Angestellte,
3,1 Mio. € Umsatz und
1,55 Mio. € Bilanzsumme,
- der Verein mehr als 150.000 € an Subventionen pro Jahr empfängt,¹
- die Finanzierung zu über 50 % durch Gebietskörperschaften erfolgt,
- es sich um eine Stiftung handelt.

Weitere Kriterien, die zur Pflicht der doppelten Buchführung mit Jahresabschluss von Jahreskonten führen, sind:

- die Anerkennung als gemeinnütziger Verein,
- die Tätigkeit auf dem sanitären oder sozialen Sektor,
- die Tätigkeit auf einem Gebiet, wofür sie von der öffentlichen Verwaltung ermächtigt wurden (Sportvereine, Bildungseinrichtungen etc.),
- die Anstellung von Beschäftigten und
- die Tätigkeit in gewinnbringenden Bereichen, die den gewerblichen Steuern unterliegen (siehe auch unter 6.3 bzw. 6.4).

Auch für andere Vereine ab einer gewissen Größe empfiehlt sich jedoch die doppelte Buchführung, allein wegen der Beziehungen zu Banken oder potentiellen Sponsoren.²

¹ Joho (2002), S. 370.

² http://www.infoasso-08.org/doc_types/financement/comptabilite.htm.

Einige Vereine müssen ihren Jahresabschluss von einem eigens bestellten Kommissar prüfen und zertifizieren lassen. Diese Verpflichtung trifft:¹

- Vereine, die jährlich mehr als 150.000 € an Subventionen erhalten,
- Vereine, die eine ökonomische Aktivität entwickeln sowie beruflich weiterbildende Vereine, die dabei zwei der drei folgenden Hürden überspringen:

50 Angestellte,
3,1 Mio. € Umsatz und
1,55 Mio. € Bilanzsumme.

Die Zertifizierung durch den 1. Vorstand ist nötig bei Vereinen,

- die zu über 50 % von Gebietskörperschaften finanziert werden, sowie bei Vereinen,
- die mehr als 76.300 € an Subventionen pro Jahr empfangen.

Was die Anforderungen an die Buchhaltung betrifft, so ist die doppelte Buchführung das Ziel. Es existiert ein offizieller „Plan comptable“, der angibt, was aufzuführen ist. Darunter fallen auch Spenden, Zuschüsse, Schenkungen und Erbschaften, Sachspenden, Lagerbestände, ehrenamtliche Tätigkeiten sowie unentgeltliche Zuwendungen (Fahrzeuge, Sachspenden, Immobilien etc.). Bei mangelnder Bewertbarkeit können Angaben über Beschaffenheit und geschätzten Wert im Anhang erwähnt werden. Ebenso wird mit den Arbeitsstunden einer ehrenamtlich tätigen Person verfahren. Die unbezahlten Tätigkeiten und Zuwendungen werden separat von der Gewinn- und Verlustrechnung geführt und beeinflussen deren Ergebnis nicht.

6.10 Quantitative Angaben

Wie in vielen anderen Ländern ist auch in Frankreich die statistische Datenlage in Bezug auf Vereine ungenügend.² Im Jahr 2001 wurde die Zahl der Vereine in Frankreich auf 700.000 bis 800.000 geschätzt. Jedes Jahr kommen gut 60.000 neu gegründete Vereine hinzu.³ Im Jahr 2000 waren es 59.975 Vereine und

¹ Joho (2002), S. 331f.

² http://www.vie-associative.gouv.fr/monde_asso_aujourd'hui/index.htm.

³ Archambault (1999).

2001 weitere 68.209 Vereine, ohne die neu gegründeten Vereine in der Region Alsace-Moselle.¹ Derzeit dürfte es rund 900.000 bis 1.000.000 Vereine in Frankreich geben.²

2002 waren rund 21 Millionen Personen mit einem Alter von über 15 Jahren Mitglieder in Vereinen.³ Nach offiziellen Statistiken sollen im Vereinsbereich rund 1,3 Millionen Arbeitnehmer voll- oder teilzeitbeschäftigt sein.⁴ Wenn man die Strukturen einer Untersuchung von 1996 anlegt, dann dürften rund 80 % keine Angestellten haben.⁵

Betrachtet man die in dieser Untersuchung ermittelte Finanzierungsstruktur der Vereine, so zeigt sich, dass der größte Teil der Einnahmen (hier der Vereine ohne Beschäftigte) aus eigenen Aktivitäten stammte (46 %). Die Mitgliedsbeiträge lagen dagegen lediglich bei 22 %, während die öffentlichen Subventionen 21 % ausmachten und private Unterstützungen 7 %. Die Spenden betragen hingegen lediglich 3 % und die Rückerstattungen der Sozialfonds 1 %. Zieht man die Finanzierungsstruktur der Vereine mit Arbeitnehmern heran, dann fällt der deutlich niedrigere Anteil der Mitgliedsbeiträge (lediglich 10 %) und der Privatpenden (1 %) auf. Dagegen fallen die Subventionen des Staates (33 %) und die Rückerstattungen der Sozialfonds (16 %) deutlich höher aus.

Eine Studie von 2001 kommt zu dem Ergebnis, dass das aufaddierte Budget im Vereinssektor 1996 bei ungefähr 47 Mrd. € oder 3,7 % des BIP lag; 54 % davon kamen aus öffentlichen Fonds.⁶

¹ Joho (2002), S. 17.

² Joho (2002), S. 16f, wobei die angegebenen Zahlen von 2001 hier auf 2004 hochgerechnet wurden.

³ http://www.insee.fr/fr/ffc/accueil_ffc.asp.

⁴ Joho (2002), S. 17.

⁵ http://perso.club-internet.fr/ppkafp/Associations_lucratives_sans_but.pdf.

⁶ Die Studie ist von 2001 und stützt sich auf Zahlen aus dem Jahr 1996. http://www.vie-associative.gouv.fr/monde_asso_aujourd'hui/index.htm.

7. GRIECHENLAND

7.1 Formen, Arten und Anerkennungsprinzipien von gemeinnützigen Organisationen

Rechtlicher Rahmen

Die Vereinigungsfreiheit ist gesetzlich anerkannt gemäß Art. 12 der Verfassung von 1975. So kann die Ausübung dieses Rechts gesetzlich nicht von einer vorherigen Genehmigung abhängig gemacht werden.¹

Nach Art. 61 des Bürgerlichen Gesetzbuchs ist ein Verein ein Rechtspersönlichkeit besitzender Zusammenschluss von Personen zur Verfolgung eines bestimmten Zwecks sowie eine zur Förderung eines bestimmten Zwecks verwendete Vermögensmasse. Im Allgemeinen sind die Vereine eintragungspflichtig. Es gibt drei Typen von Vereinen:

- Vereine des allgemeinen Rechts
- Fachvereine
- Personenvereinigungen (ohne Rechtspersönlichkeit, auf die die Vorschriften über Gesellschaften Anwendung finden, sofern keine anderen Vorschriften greifen).

Die Mindestzahl von Gründern eines Vereins beträgt in Griechenland zwanzig. Gemäß Art. 11 der Europäischen Kommission zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten ist die Vereinigungsfreiheit auf Ausländer erweitert worden.

Bei der Antragstellung bei dem für den Ort des Verwaltungssitzes zuständigen erstinstanzlichen Gericht müssen der Gründungsakt und die Satzung beigelegt sein. Die Justizbehörde überprüft die Einhaltung der gesetzlich geforderten Bedingungen. Sobald die Entscheidung des Gerichts rechtskräftig und der Verein in das Register dieses Gerichts eingetragen ist, erlangt er seine Rechtspersön-

¹ http://europa.eu.int/comm/enterprise/library/lib-social_economy/orgfd_de.pdf.

lichkeit.¹ Es besteht dann uneingeschränkte Rechtsfähigkeit. Die Eintragung ist allerdings Pflicht, denn erst mit dieser wird die Rechtsfähigkeit begründet.

Aufsichtsbehörde der Vereinstätigkeit ist die Präfektur. Am Ende des Jahres muss ein Abschluss erstellt werden. Bei Auflösung fällt das Vermögen der juristischen Person an den Staat, wenn nicht gegenteilige gesetzliche Bestimmungen oder gegenteilige Bestimmungen des Gründungsaktes oder der Satzung eine andere Verwendung vorsehen. Auch das zuständige Organ kann eine anderweitige Verwendung vorsehen. Wenn es dem Staat zufällt, ist dieser verpflichtet, das Vermögen dem von der juristischen Person verfolgten Zweck zuzuführen. Keinesfalls darf das Vermögen des aufgelösten Vereins unter den Mitgliedern verteilt werden.

Der Begriff der Gemeinnützigkeit ist in Griechenland sehr weit gefasst. Er schließt alle Zwecke ein, die nicht von reinem Privatinteresse sind und die Interessen großer Personengruppen betreffen, so z. B. philanthropische, kirchliche, soziale, künstlerische und erzieherische Zwecke.

7.2 Abgrenzung zu Stiftungen, Trusts und steuerbefreiten Körperschaften

Eine Stiftung ist eine für einen in der Regel gemeinnützigen Zweck ohne Gewinnerzielungsabsicht gewidmete Vermögensmasse. Es gibt keine Mitglieder. In Griechenland werden Stiftungen nach dem Konzessionssystem errichtet. Benötigt werden dazu ein Stiftungsakt (notariell beurkundetes Rechtsgeschäft zwischen Lebenden oder eine testamentarische Verfügung als einseitiges Rechtsgeschäft des Stifters) und ein Präsidialerlass, mit dem der Wille des Stifters bestätigt wird und der von dem jeweils nach Stiftungszweck zuständigen Minister ausgestellt wird. Stiftungen erlangen Rechtspersönlichkeit mit dem Tag der Veröffentlichung des Genehmigungserlasses im Amtsblatt. Ein offizielles Stiftungsregister ist zwar nicht vorhanden, allerdings verfügt der Finanzminister über eine inoffizielle Liste gegründeter Stiftungen.

Die Besteuerung bei Stiftungen erfolgt genau so wie bei Vereinen. Die Tätigkeit der Stiftungen unterliegt der Aufsicht des Staates, während der Jahresabschluss der Stiftung vom Rechnungsprüfungsausschuss kontrolliert wird.

¹ <http://www.eurocom.org/Cox/gemein/europa/gr.htm>.

Ein Mindestkapital ist nicht vorgeschrieben, jedoch wird der Erlass nur dann erteilt, wenn die Stiftung zumindest in naher Zukunft über die Mittel verfügt, die zur Verwirklichung ihrer Ziele als angemessen anzusehen sind.¹

7.3 Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe/Zweckbetriebe

Die gelegentliche Erzielung von Gewinnen mit dem Ziel der Beschaffung von Mitteln für den Verein ist statthaft.

7.4 Besteuerung der laufenden Erträge

Im Falle von juristischen Personen ohne Erwerbszweck unterliegen die für die Verfolgung des Vereinszwecks erforderlichen Einnahmen wie auch die Mitgliedsbeiträge nicht der Steuerpflicht.² Besteuerungsgrundlage ist allerdings grundsätzlich das steuerpflichtige Nettoeinkommen aus der Vermietung von Gebäuden oder Grundstücken³ und aus Wertpapieren.

Inländische gemeinnützige Vereine unterliegen jedoch auch nicht der Versteuerung der Einkommen aus Vermietung und Verpachtung von Grundstücken und Gebäuden und der Einkommen aus Wertpapieren.⁴ Das zuständige Organ für die Gewährung der Steuerbefreiung ist die Steuerbehörde der Region, in der der Verein seinen Sitz hat.⁵

Das Einkommen ausländischer Vereinigungen ohne Gewinnerzielungsabsicht ist steuerbefreit, wenn es zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke verwendet wird. Andere Einnahmen werden normal besteuert.⁶

¹ http://europa.eu.int/comm/enterprise/library/lib-social_economy/orgfd_de.pdf.

² Mennel, S. 42.

³ Hier gilt generell ein Sondersatz von 10 %.

⁴ <http://www.eurocom.org/Cox/gemein/europa/gr.htm>.

⁵ Die Vermögensteuer auf das „große unbewegliche Vermögen“ wie eigengenutzte Gebäude ist für gemeinnützige Vereine von 0,7 % auf 0,35 % reduziert. Mennel, S. 47f.

⁶ Europäische Kommission (2000), S. 144.

7.5 Spenden und Mitgliedsbeiträge

Nach griechischem Recht sind nur Geldspenden steuerlich absetzbar. Sie können bis zu einer Höhe von 10 % des zu versteuernden Einkommens geltend gemacht werden. Überschreitet der Betrag diese Höhe, wird der übersteigende Betrag auf die nächsten Jahre angerechnet. Allerdings kann die Anrechnung die Dauer von fünf Jahren nicht überschreiten. Die generell erforderliche Spendenbescheinigung kann bis zu einer Höhe von 300 € von der Körperschaft selbst ausgestellt werden. Höhere Spenden müssen auf ein spezielles Bankkonto überwiesen werden, wobei dann der Bankbeleg als Spendenbescheinigung gilt.

Geldspenden mit einem Betrag von mehr als 2.950 € können nur in voller Höhe geltend gemacht werden, wenn der Steuerpflichtige 10 % des übersteigenden Betrages als Quellsteuer abführt.

Spenden von Unternehmen an gemeinnützige Vereine¹ sind auch absetzbar unter der Bedingung, dass die Zuwendungen über bestimmte öffentliche Kassen den Vereinen überwiesen werden. Durch den Spendenabzug sollte es allerdings nicht zu Verlusten kommen, denn diese sind nicht vortragsfähig.

Bei Geldspenden in einer Gesamthöhe von mehr als 2.950 € jährlich je Empfänger hat der Spender ab 2001 von dem 2.950 € übersteigenden Betrag 10 % einzubehalten und spätestens zum Zeitpunkt seiner nächsten Steuererklärung an eine öffentliche Kasse abzuführen. Diese Verpflichtung greift allerdings nicht bei Spenden an öffentlich-rechtliche Körperschaften.

Spenden an ausländische Organisationen sind nicht steuerlich absetzbar, Spenden von Ausländern an griechische Körperschaften hingegen schon.

Die von den Mitgliedern regelmäßig gezahlten Beiträge unterliegen nicht der Steuerpflicht.

¹ Groos (2001).

7.6 Erbschaft- und Schenkungsteuer

Steuerpflichtig sind die Erben oder Vermächtnisnehmer. Allerdings sind die nicht auf Gewinn ausgerichteten juristischen Personen, die in Griechenland ihren Sitz haben oder errichtet werden sollen, von der Erbschaft- und Schenkungsteuer befreit, wenn sie karitative Zwecke, Bildungszwecke oder Zwecke von nationalem Interesse verfolgen.¹

Die Steuerbefreiung gilt vorbehaltlich des Grundsatzes der Gegenseitigkeit auch für alle ausländischen juristischen Personen mit denselben Eigenschaften hinsichtlich des ggf. in Griechenland zu erbenden Vermögens.

Sofern bei einem Erbfall im Ausland bewegliches Vermögen steuerlich belastet wurde, kann die ausländische Erbschaftsteuer, soweit sie anteilmäßig auf das Vermögen entfiel, bis zur Höhe der griechischen Steuer abgezogen werden. Schenkungen sind davon ausgenommen. Griechenland hat auf dem Gebiet der Erbschaft- und Schenkungsteuer nur wenige Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen, die zudem teilweise älteren Datums sind. DBA bestehen mit Deutschland, Italien, Spanien und den USA.²

7.7 Umsatzsteuerlich relevante Regelungen

Es werden die in Art. 13 der 6. EG-Richtlinie vorgesehenen Steuerbefreiungen angewandt. Lieferungen von Waren und Erbringung von Dienstleistungen, die mit dem sozialen Wohl, der Versicherung und dem Schutz von Kindern und Jugendlichen durch den Staat und öffentliche Organisationen im Zusammenhang stehen, sind befreit.³ Dienstleistungen von gemeinnützigen Vereinen für ihre Mitglieder sind also von der Mehrwertsteuer befreit.

Soweit gemeinnützige Vereine mit sozialen Tätigkeiten steuerpflichtig werden sollten, kann ein besonders ermäßigter Satz von 4 % zur Anwendung kommen (Art. 21 VAT Law).

¹ Groos (2001).

² Groos (2001).

³ Anhang H der 6. EG-Richtlinie Nr. 14 ist nach International Bureau of Fiscal Documentation nicht umgesetzt worden.

7.8 Haftungsfragen

In Griechenland benötigen gemeinnützige Vereine die offizielle Anerkennung der öffentlichen Hand als juristische Personen. Der Vorteil der Genehmigung liegt auch in der Haftung, d. h. das Vermögen einer gemeinnützigen Einrichtung wird damit von jenem seiner Mitglieder gänzlich getrennt. Die juristische Person haftet mit ihrem Vermögen für die normalen Aktivitäten ihrer Organe. Verschuldet sich ein gemeinnütziger Verein und kommt es zur Zahlungsunfähigkeit, so können die Gläubiger nur auf das Vereinsvermögen zurückgreifen. Um zukünftige Gläubiger zu schützen, prüft das zuständige Amt, bevor es die Anerkennung gewährt, ob das vorhandene Organisationsvermögen zur Erreichung der Ziele genügt.

7.9 Administration

Nach Antragstellung bei dem für den Ort des Verwaltungssitzes zuständigen erstinstanzlichen Gericht (unter Beifügung des Gründungsaktes und der Satzung) prüft die Justizbehörde die Erhaltung der gesetzlich geforderten Bedingungen. Der Verein erlangt die Rechtspersönlichkeit, sobald die Entscheidung des Gerichts rechtskräftig und der Verein in das Register dieses Gerichts eingetragen ist. Aufsichtsbehörde der Vereinstätigkeit ist die Präfektur. Am Ende des Jahres muss ein Abschluss erstellt werden.

Die Körperschaftsteuererklärung ist grundsätzlich bis zum 15. Mai nach Abschluss des jeweiligen Wirtschaftsjahres einzureichen. Für juristische Personen ohne Gewinnerzielungsabsicht (inkl. gemeinnützige Vereine) ist die Steuererklärung für das im vorangegangenen Jahr bezogene Einkommen bis zum 2. März des Folgejahres abzugeben.

7.10 Quantitative Angaben

Keine Angaben.

8. IRLAND

8.1 Formen, Arten und Anerkennungsprinzipien von gemeinnützigen Organisationen

Art. 40.6 der irischen Verfassung gewährleistet das Recht zur Bildung von Vereinigungen. Das speziellere Recht zur Bildung von nicht-staatlichen Organisationen ist in den Gesellschaftsgesetzen (*Companies Acts*) enthalten.

Der deutschen Definition des gemeinnützigen Vereins kommt – wie im Vereinigten Königreich – die **“Charity“** am nächsten. Die folgenden Ausführungen werden sich daher darauf beschränken. Bis zum Jahr 2000 gab es in Irland keine Behörde, die für die Regulierung und Überwachung von Charities verantwortlich war. Seit dem 1. Juli 2000 wird diese Funktion vom *Department of Social, Community and Family Affairs* übernommen.

Entsprechend *Section 208 Taxes Consolidation Act 1997* ist eine Charity eine/ein ausschließlich für wohltätige Zwecke gegründete/-r Körperschaft oder Trust. Hat eine Organisation den Status einer Charity, so kann sie zahlreiche Steuervergünstigungen in Anspruch nehmen. Einen **gemeinnützigen** Zweck verfolgt eine Charity dann, wenn sie sich für einen oder mehrere der folgenden Zwecke einsetzt:

- Erleichterung von Armut,
- Förderung von Bildung,
- Förderung von Religion und andere Zwecke, die dem Gemeinwohl dienen (und keiner der drei anderen Kategorien angehören).

Diese Definition ist auf die „**Pemsel**-Entscheidung“ aus dem Jahre 1891 zurückzuführen. Die Anerkennung der Gemeinnützigkeit erfolgt seitens des *Office of the Revenue Commissioners*, das nach der entsprechenden Antragsstellung über die Steuerbefreiung einer Organisation entscheidet. Wird eine Charity befreit, so bekommt sie eine so genannte Charity-Nummer (CHY) zugewiesen.

Um als gemeinnützig anerkannt zu werden, müssen die Bestimmungen einer Charity deren Zweck auf einen oder mehreren der begünstigten Zwecke be-

schränken. Dabei ist es entscheidend, dass der Zweck der Charity sehr genau spezifiziert wird, da ansonsten die Gemeinnützigkeit nicht eindeutig gegeben ist und keine Steuerbefreiung erfolgt.

Des Weiteren muss eine Charity für eine Steuerbegünstigung eine organisatorische Struktur und entsprechende Bestimmungen (Satzung, Treuhandvertrag, Memorandum oder der Gesellschaftsvertrag)¹ vorweisen können, wobei drei Rechtsformen von Charities in Irland vorherrschend sind:

- *Unincorporated Association*,
- *Charitable Trust* und
- *Company limited by guarantee*.

Die Geschäftsführung wird je nach Rechtsform von **Trustees, Geschäftsführern (directors)** oder **Handlungsbevollmächtigten (officers)** übernommen. Diesen ist es bei einer steuerbegünstigten Charity nicht erlaubt, einen Lohn oder andere Leistungen in Geldform oder geldwerter Form seitens der Charity zu erhalten.

Darüber hinaus ist für eine Begünstigung einer Charity erforderlich, dass diese in Irland gegründet worden ist, mindestens drei Personen der Geschäftsleitung über die irische Staatsangehörigkeit verfügen und es sich bei der Organisation um eine dauerhafte Einrichtung handelt. Ausländische Organisationen werden folglich nicht begünstigt.

Bei Auflösung einer Charity muss sichergestellt sein, dass das vorhandene Vermögen oder Eigentum einer Charity, die einen ähnlichen Zweck verfolgt, oder, wenn dies nicht möglich ist, einer anderen Charity übertragen wird.

8.2 Abgrenzung zu Stiftungen, Trusts und steuerbefreiten Körperschaften

Eine spezielle Gesetzgebung für **Stiftungen** ist in Irland nicht vorhanden, so dass es auch an einer gesetzlichen Definition fehlt.² Für Stiftungen besteht kei-

¹ Dies ist abhängig von der Rechtsform der Charity.

² <http://www.eurocom.org/COX>.

ne Eintragungspflicht und die Höhe des Mindestkapitals ist ebenfalls nicht festgelegt.

Die Rechtsform des **Trusts** ist im irischen Recht bekannt. Für Trusts kommen dabei spezielle Steuerregelungen zur Anwendung. Ein einheitlicher Steuersatz von 20 % gilt bei Einkünften aus bestimmten Treuhandvermögen, die für die Begünstigten nießbrauchsähnliche Rechte gewähren.¹ Diese Einkünfte werden den Begünstigten zugerechnet.

Ist ein Trust ein Charitable Trust, also ein gemeinnütziger Trust, so handelt es sich hier um eine Charity und es besteht zu dieser kein Unterschied.

8.3 Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe/Zweckbetriebe

Charities ist es in Irland erlaubt, einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu verfolgen. Unter gewissen Voraussetzungen sind die Gewinne aus der wirtschaftlichen Tätigkeit von der Einkommensteuer befreit. Hierfür müssen zum einen die Einnahmen ausschließlich dem Zweck der Charity dienen. Darüber hinaus muss die Geschäftstätigkeit entweder

- im Rahmen des primären Zwecks der Charity verfolgt oder aber
- hauptsächlich von Nutznießern der Charity ausgeübt werden.

Erfüllt eine Charity keine dieser beiden Voraussetzungen, so sind die Gewinne aus ihrem Geschäftsbetrieb steuerpflichtig. Dabei ist es unerheblich, ob diese dem Zweck der Charity dienen oder nicht.

8.4 Besteuerung der laufenden Erträge²

Grundsätzlich besteht in Irland für Charities eine Befreiung von der Einkommen- der Körperschaft- und Kapitalertragsteuer. Ausgenommen davon sind Einnahmen aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, die nicht die unter Punkt 8.3 dargestellten Voraussetzungen erfüllen.

¹ Fischer-Zernin und Medlar (2003).

² Office of the Revenue Commissioners (2001).

Einkommen- und Körperschaftsteuer

Entsprechend *Sections 207/208 Taxes Consolidation Act 1997* besteht für Charities keine Einkommensteuerpflicht. Diese Steuerbefreiung bezieht sich sowohl auf Zinserträge, Dividenden, Spendeneinnahmen, Pächterträge wie auch auf Einnahmen aus dem Verkauf von landwirtschaftlichen Erzeugnissen. Entscheidend ist dabei, dass die Einnahmen in jedem Fall dem Zweck der Charity dienen und nicht einem anderen Zweck zugute kommen. Trifft letzteres zu, so entfällt die Steuerfreiheit.

Handelt es sich bei der Charity um ein Unternehmen¹, so ist die Charity laut *Sections 76/78 Taxes Consolidation Act 1997* von der Körperschaftsteuer befreit. Voraussetzung ist auch hier, dass die Einnahmen ausschließlich dem Zweck der Charity zugute kommen. Von der Steuer befreit sind dabei die bei der Einkommensteuer bereits aufgezählten Einkunftsarten.

Kapitalertragsteuer

Erzielt eine Charity Kapitalerträge, die uneingeschränkt dem Zweck der Charity zu Verfügung stehen, so sind diese von der Kapitalertragsteuer befreit. Bei größeren Veräußerungen muss der Verkäufer, also die Charity, eine steuerliche Unbedenklichkeitserklärung einholen. Hierfür gibt es entsprechende Vordrucke. Kommt die Charity diesen Anforderungen nicht nach, werden 15 % des Verkaufspreises als Steuer einbehalten (*Section 609 Taxes Consolidation Act 1997*).

8.5 Spenden und Mitgliedsbeiträge²

Grundsätzlich können Spenden in Höhe von bis zu 12.000 € pro Jahr für bestimmte anerkannte Erziehungseinrichtungen, künstlerische Zwecke oder den *National Sports Council* vom Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Einkünfte abgezogen werden.³ Für Charities kommen dabei spezielle Regeln zur Anwendung.

¹ Wie bereits unter Punkt 8.1 dargestellt, kann eine Charity auch die Rechtsform einer *Company limited by guarantee* annehmen.

² <http://www.revenue.ie/doc/chy2.doc>.

³ Fischer-Zernin und Medlar (2003).

Seit April 2001 sind entsprechend *Section 848A Taxes Consolidation Act 1997* Spenden an Charities steuerbegünstigt. Voraussetzung hierfür ist allerdings, dass die Charity seit mindestens drei Jahren über eine Steuerbefreiung und somit über eine CHY-Nummer verfügt.

Eine Spende von **natürlichen Personen** erfolgt grundsätzlich aus versteuertem Einkommen. Allerdings kann die empfangende Charity die entrichtete Einkommensteuer zurückfordern, so dass eine Spende letztendlich steuerfrei ist. Handelt es sich bei dem Spender um eine **juristische Person**, so kann diese direkt eine Vergünstigung in Höhe der auf die Spende eigentlich zu entrichtenden Körperschaftsteuer geltend machen, so als ob Geschäftsausgaben vorliegen würden. In diesem Fall kann die Charity die Steuer nicht zurückfordern.

Steuerlich geltend gemacht werden kann eine Spende nur dann, wenn diese mindestens 250 € beträgt. Dabei werden auch Spenden, die beispielsweise über einen Dauerauftrag periodisch bezahlt werden, berücksichtigt. Besteht zwischen dem Spender und der Charity, an die die Spende gerichtet ist, **keine** Verbindung, so ist die Höhe der Spende nicht limitiert und folglich die Steuervergünstigung unbeschränkt. Liegt allerdings zum Zeitpunkt der Spende eine Verbindung zwischen dem Spender und der Charity vor, so wird maximal eine Spende in Höhe von 10 % des Jahreseinkommens steuerlich berücksichtigt (*Finance Act 2003*). Eine Verbindung besteht dann, wenn der Spender beispielsweise bei der Charity angestellt oder ein Mitglied der Charity ist.

Darüber hinaus muss eine Spende in Form von Geld erfolgen und darf auch nicht zurückzahlbar sein. Sachspenden sind demnach nicht begünstigt. Zudem darf es in Folge einer Spende nicht zu einem Nutzen seitens des Spenders oder einer mit ihm verbundenen Person kommen. Und schließlich darf die Spende nicht bedingt durch eine Absprache, dass die Charity mit dieser Grundbesitz erwirbt, erfolgen. Ist eine dieser Voraussetzungen nicht erfüllt, so ist eine steuerliche Vergünstigung ausgeschlossen.

Auch Mitgliedsbeiträge werden begünstigt, wobei diese Steuerermäßigung auf Beiträge bis maximal 10 % des Jahreseinkommens beschränkt ist.

Keine Begünstigung erfolgt bei gemeinnützigen Organisationen mit Sitz im Ausland.¹

8.6 Erbschaft- und Schenkungsteuer²

Im Jahr 1976 wurde durch den *Capital Acquisitions Tax Act* die Erbschaft- und Schenkungsteuer in Irland eingeführt. Steuerpflichtig ist immer der Erwerber. Der Steuersatz beträgt generell 20 %, wobei je nach Verwandtschaftsgrad ein Freibetrag zur Anwendung kommt. Dieser liegt zwischen 22.060 und 441.198 €):

Tabelle 8.1 : Freibeträge bei Erbschaften oder Schenkungen (in €)

Erbschaft oder Schenkung	Freibetrag
von Eltern an Kinder	441.198 €
zwischen Geschwistern oder von Tante/Onkel an Nichte/Neffe	44.120 €
zwischen entfernten Verwandten oder Nicht-Verwandten	22.060 €

Quelle: Office of the Revenue Commissioners (2001).

Handelt es sich allerdings um eine Zuwendung von Todes wegen oder Übertragung unter Lebenden an eine Charity, so ist diese steuerfrei. Voraussetzung hierfür ist, dass die Zuwendung ausschließlich einem gemeinnützigen Zweck gewidmet wird. Dies gilt auch für die Übertragung von Sachvermögen, das nach seinem Verkehrswert bewertet wird. Absetzbar sind dabei die aus dem Erbteil bzw. der Zuwendung zu zahlenden Verbindlichkeiten und Kosten.³

Ausländische gemeinnützige Organisationen sind von der Erbschaft- und Schenkungsteuer nicht befreit, da für eine steuerliche Begünstigung u. a. die Gründung in Irland erfolgen muss.

Zwischen Irland und Deutschland besteht bezüglich der Erbschaftsteuer kein Doppelbesteuerungsabkommen.

¹ Vgl. hierzu die Ausführungen zu Punkt 8.1.

² Office of the Revenue Commissioners (2001).

³ Fischer-Zernin und Medlar (2003).

8.7 Umsatzsteuerlich relevante Regelungen¹

Die Steuerbefreiungen nach Art. 13 der 6. EG-Richtlinie sind in Irland umgesetzt worden.²

Eine Charity ist in Irland nicht automatisch von der Umsatzsteuer befreit. Allerdings gibt es zahlreiche Vergünstigungen. So zum Beispiel für die Bereitstellung:

- von humanitären Gütern, die exportiert werden sollen,
- von Ausstattungen für wissenschaftliche Einrichtungen, Schulen und Universitäten oder
- von Gütern und Dienstleistungen im Rahmen von Wohlfahrt und sozialer Sicherheit.

Grundsätzlich müssen Charities die Umsatzsteuer nicht ausweisen und sich dafür registrieren lassen, da sie in der Regel Güter oder Dienstleistungen nicht im Rahmen eines Gewerbes anbieten. Folglich ist eine Erstattung der Umsatzsteuer – außer bei oben genannten Ausnahmen – nicht möglich. Betreibt eine Charity aber ein Gewerbe, wie beispielsweise den Verkauf von Veröffentlichungen, so ist sie verpflichtet, sich umsatzsteuerpflichtig zu melden, wenn die Einnahmen aus dem Verkauf die Grenze von 51.000 € übersteigen (Value-Added Taxes Act 1972).

An dieser Stelle sollte angemerkt werden, dass eine Charity, die mehr als 41.000 € an Warenwert aus einem anderen EU-Land innerhalb von zwölf Monaten erwirbt, die Umsatzsteuer ausweisen und sich registrieren lassen muss. Dies erlaubt allerdings nicht die Einbehaltung der Umsatzsteuer. Gleiches gilt für Dienstleistungen, die eine Charity aus dem Ausland in Anspruch nimmt.

¹ <http://www.revenue.ie/pdf/chy10.pdf>.

² Anhang H der 6. EG-Richtlinie Nr. 14 ist nach International Bureau of Fiscal Documentation nicht umgesetzt worden.

8.8 Haftung

Grundsätzlich haftet die Geschäftsführung einer Charity, wenn sie gegen die Ziele der Charity verstößt, ihre Sorgfaltspflicht verletzt oder die Ressourcen für nicht vorgesehene Zwecke verwendet. Der finanzielle Schaden muss in diesen Fällen der Charity ersetzt werden.

Im Außenverhältnis ergeben sich abhängig von der Rechtsform einer Charity Unterschiede bei der Haftung. Bei einer Unincorporated Association oder einem Charitable Trust haftet die Geschäftsführung bei Vertragsverletzungen persönlich. Allerdings kann sich die Geschäftsführung dieser persönlichen Haftung entziehen, indem sie für jedes Rechtsgeschäft ihre Haftung auf den Wert der Vermögensgegenstände der Charity begrenzt. Keine persönliche Haftung besteht für die Geschäftsführung, wenn es sich bei der Charity um eine Company limited by guarantee handelt. Hier beschränkt sich die Haftung auf die Charity Company.

8.9 Administration

Seit dem Jahr 2000 ist das *Department of Social, Community and Family Affairs* für die Regulierung und Überwachung von Charities in Irland zuständig. Geht es um die Anerkennung der Gemeinnützigkeit sowie um den Antrag auf eine Steuervergünstigung, so erfolgt dies seitens des *Office of the Revenue Commissioners*. Jeder befreiten Charity wird automatisch eine entsprechende Charity-Nummer zugewiesen.

Erhält eine Charity eine Steuerbefreiung, so ist sie verpflichtet, dem *Office of the Revenue Commissioners* innerhalb von 18 Monaten eine Kopie der Kontenübersicht ihres ersten Jahres sowie einen Bericht über ihre Aktivitäten zukommen zu lassen. Darüber hinaus werden regelmäßige Prüfungen durchgeführt, weshalb Charities ihre Jahresabrechnungen aufbewahren müssen. Erzielt eine Charity ein Jahreseinkommen von mehr als 50.000 €, so muss ein geprüfter Jahresbericht vorgelegt werden.

Für den Antrag auf Steuerbefreiung stellt das *Office of the Revenue Commissioners* entsprechende Vordrucke zur Verfügung.

8.10 Quantitative Angaben¹

14,2 % der Beschäftigten, bezahlt und/oder unbezahlt, arbeiteten 1995 laut einer Studie der John Hopkins Universität im gemeinnützigen Bereich; ein im internationalen Vergleich sehr hoher Wert.² 74 % der Einnahmen kamen im Jahr 2001 von der Regierung.³ Im Jahr 2001 verfügten um die 5.000 Charities über eine Steuerbefreiung. Davon verfolgten 54 % einen dem allgemeinen Gemeinwohl dienenden Zweck, 26 % setzten sich für eine Förderung der Bildung ein, 13 % für die Erleichterung der Armut und 7 % für die Förderung von Religion. Lediglich zwölf Anträge wurden im gleichen Zeitraum abgelehnt.

¹ Office of the Revenue Commissioners (2001).

² <http://www.jhu.edu/~cnp/pdf/glance.pdf>.

³ <http://www.jhu.edu/~cnp/pdf/ireland.pdf>.

9. ITALIEN

9.1 Formen, Arten und Anerkennungsprinzipien von gemeinnützigen Organisationen

Die italienische Rechtsordnung regelt nicht das Non-Profit-Unternehmen als solches, sondern zum einen nichtgewerbliche Körperschaften, zum anderen die gemeinnützigen Organisationen (ONLUS: organizzazioni non lucrative di utilità sociale). Dabei handelt es sich um teilweise sich überlappende Regelungen mit zahlreichen Sonderbestimmungen. Zu beachten ist auch, dass die Termini "nichtgewerbliche Organisationen" und "ONLUS" nicht eigene Rechtsformen des Zivilrechts oder des Steuerrechts kennzeichnen, sondern in Zusammenhang mit einer Gesamtheit an Normen Anwendung finden, aufgrund welcher wirtschaftliche Aktivitäten im Rahmen bestimmter Organisationen steuerliche Vergünstigungen erfahren.

Mit der Einführung der ONLUS durch Ermächtigungsverordnung (EV) 460 v. 4.12.1997 hat der Non-Profit-Bereich eine starke Aufwertung im italienischen Steuerrecht erfahren. Durch diese Regelung werden allerdings keine neuen Rechtsfiguren geschaffen, sondern neue Vergünstigungen für Non-Profit-Einrichtungen eingeführt. Die früheren Begünstigungen wurden aber durch das ONLUS-Dekret nicht obsolet.

Die ONLUS-Einrichtungen müssen in ihren Satzungen das Tätigkeitsgebiet auf folgende Bereiche festlegen: (a) Soziale und sozio-sanitäre Fürsorge, (b) Gesundheitsfürsorge, (c) Wohlfahrtswesen, (d) Ausbildung, (e) Berufsbildung, (f) Freizeitsport, (g) Schutz, Förderung und Aufwertung der Sachen von künstlerischem und historischem Wert einschließlich der Bibliotheken, (h) Schutz und Pflege der Natur und der Umwelt mit Ausnahme der gewohnheitsmäßigen Sammlung und Wiederverwertung von städtischem Müll, Sondermüll und gefährlichen Abfällen, (i) Förderung von Kultur und Kunst, (j) Schutz der Bürgerrechte, (k) wissenschaftliche Forschung von besonderem sozialem Interesse, die vor allem von Stiftungen ausgeführt wird. Automatisch als ONLUS anerkannt werden aber:

- Volontariats-Einrichtungen, die in den Registern der Regionen bzw. autonomen Provinzen wie z. B. Bozen und Trient eingetragen sind;
- nicht-regierungsamtliche Organisationen, die in der Entwicklungshilfe tätig sind;
- Sozialgenossenschaften;
- kirchliche Einrichtungen jener Konfessionen, mit denen der Staat Abkommen geschlossen hat;
- die vom Innenministerium anerkannten Sozialvereine (vgl. Art. 10 Abs. 8 und 9 EV 460/1997).

Außerdem sollen die Satzungen der ONLUS-Einrichtungen weitere Klauseln enthalten, wonach (a) ausschließlich Zielsetzungen sozialer Solidarität verfolgt werden dürfen; (b) die Ausübung anderer Tätigkeiten verboten ist (außer sie sind unmittelbar damit verbunden); (c) die Ausschüttung von Rücklagen, Gewinnen oder Kapital während des Bestehens der Einrichtung grundsätzlich verboten ist; (d) die Gewinne oder Überschüsse für die Erreichung der institutionellen Zielsetzungen (bzw. der damit direkt verbundenen Zielsetzungen) verwendet werden müssen; (e) bei Auflösung der Einrichtung das Vermögen an andere gemeinnützige Organisationen abgetreten bzw. für das Allgemeinwohl verwendet werden muss; (g) ein Jahresabschluss erstellt werden muss; (h) die Mitgliedsposition einheitlich geregelt werden muss, damit die Mitgliedschaft effektiv und nicht nur vorübergehend ist; alle volljährigen Mitglieder müssen über gleiches Stimmrecht verfügen; (i) in der Bezeichnung in äußeren, an die Öffentlichkeit gerichteten Erkennungsmerkmalen der Terminus "*gemeinnützige Einrichtung (ONLUS)*" aufscheinen muss.

Auf die ONLUS-Regelung können sich folgende Rechtsformen berufen: (a) Vereine, (b) Stiftungen, (c) ehrenamtliche Organisationen, (d) Sozialgenossenschaften und (e) Komitees. Außerdem können private Einrichtungen mit oder ohne Rechtspersönlichkeit dazu gehören, deren Statute oder Gründungsakte als öffentliche Urkunde oder beglaubigte bzw. registrierte Handschrift abgefasst

sind (formale Voraussetzung).¹ Die Vereine stellen die wichtigste Kategorie der ONLUS-Einrichtungen dar.

Ein Verein ist ein Zusammenschluss von Personen, welche eine gemeinsame Zielsetzung, die ideeller und nicht ökonomischer Natur ist, verfolgen. Die Gründung eines Vereins erfolgt mittels eines Gründungsaktes. Dieser Akt soll zumindest den Zweck und die Regelungen bezüglich der internen Organisation beinhalten.² Eine Mindestanzahl von Gründern ist nicht festgelegt, ebenso wenig bestehen Anforderungen hinsichtlich der Staatsangehörigkeit der Mitglieder.

Die Beiträge der Mitglieder und die mit diesen Beiträgen erworbenen Güter bilden das gemeinschaftliche Vermögen des Vereins. Solange dieser besteht, können einzelne Mitglieder weder die Aufteilung des gemeinschaftlichen Vermögens beantragen noch bei Austritt ihren Anteil fordern (Art. 37 Codice Civile (CC)). Laut Gesetz sind die Vereine verpflichtet, kein Vermögen oder andere materielle Werte direkt oder indirekt an die Mitglieder auszuschütten. Bei Auflösung des Vereins muss das gesamte Vermögen anderen Vereinen zur Verfügung gestellt werden.

Der Großteil der Vereine sind nicht anerkannte Vereine. Das offizielle Anerkennungsverfahren ist mit erheblichem Aufwand verbunden. Die anerkannten Vereine weisen dieselbe Struktur wie die nicht anerkannten Vereine, mit dem Unterschied, dank der Anerkennung durch öffentliche Urkunde über eine eigene Rechtspersönlichkeit zu verfügen (Art. 14 CC). Im Vergleich zu den nicht anerkannten Vereinen werden bei den anerkannten Vereinen folgende Änderungen eintreten: (a) Das Vermögen erhält eine Autonomie gegenüber den Mitgliedern und den Verwaltern; (b) Die Verwalter unterliegen einer beschränkten Haftung für die Verpflichtungen, die sie für den Verein übernommen haben. Anerkannte

¹ Der Gesetzgeber hat bestimmte Rechtsformen als von vornherein ungeeignet qualifiziert, die den gemeinnützigen Einrichtungen gesetzten Aufgaben zu erfüllen. Dazu gehören (a) die öffentlichen Körperschaften, (b) die gewerblichen Gesellschaften mit Ausnahme der Genossenschaften, (c) die Bankenstiftungen, (d) die Parteien und die politischen Stiftungen, (e) die Gewerkschaften, und (f) die Arbeitgeberverbände und die Berufsverbände sowie (g) Tourismusvereine.

² Die Vereine müssen über eine demokratische Grundstruktur verfügen, verkörpert durch die Mitgliederversammlung und den Vorstand, der durch freie und demokratische Wahlen bestellt wird. Die innere Verfassung und Verwaltung der nicht als juristische Personen anerkannten Vereine werden durch Vereinbarung der Mitglieder bestimmt. Diese Vereine können vor Gericht durch jene Personen auftreten, denen nach Maßgabe dieser Vereinbarungen der Vorsitz oder die Leitung übertragen ist (Art. 36 Codice Civile – CC).

Vereine dürfen Schenkungen und Erbschaften annehmen und Immobilien kaufen.

9.2 Abgrenzung zu Stiftungen, Trusts und steuerbefreiten Körperschaften

Wie bereits erwähnt können auch Stiftungen, ehrenamtliche Organisationen, Sozialgenossenschaften und Komitees zu den ONLUS-Einrichtungen gehören.

Stiftungen

Bei der Stiftung steht das Vermögen und nicht der Mensch im Vordergrund. Per Satzung und Testament kann ein Vermögen einem bestimmten ideellen, nicht gewinnorientierten Zwecke unterworfen werden (Art. 14 CC). Die Gründungsurkunde und die Satzung haben die Bezeichnung der Stiftung, Angaben über den Zweck, das Vermögen und den Sitz sowie Bestimmungen über die Verfassung und Verwaltung zu enthalten. Des Weiteren sind darin die Richtlinien und die Modalitäten der Ertragsausschüttung festzulegen (Art. 16 CC). Stiftungen erlangen die Rechtspersönlichkeit für einen Bestand an Gütern, die für eine festgelegte Zielsetzung eingesetzt werden.¹

Die zuständigen Behörden üben die Kontrolle und Aufsicht über die Verwaltung der Stiftungen aus, sorgen für die Bestellung und Ersetzung der Verwalter oder Vertreter, wenn sich die in der Stiftungsurkunde enthaltenen Bestimmungen nicht durchführen lassen, erklären nach Anhören der Verwalter mit endgültiger Verfügung die Beschlüsse für nichtig, die gegen zwingende Bestimmungen, die Stiftungsurkunde, die Grundwertungen der Rechtsordnung oder die guten Sitten verstoßen, und können, wenn die Verwalter nicht der Satzung und dem Stiftungszweck oder dem Gesetz entsprechend handeln, diese absetzen (Art 25 CC). Ist der Zweck erreicht oder unmöglich geworden oder von geringem Nutzen oder ist das Vermögen unzureichend geworden, so kann die Regierungsbehörde (anstatt die Stiftung für erloschen zu erklären) für deren Umwandlung

¹ Im Vergleich dazu erlangen die anerkannten Vereine ihre Rechtspersönlichkeit gegenüber einer Gruppe von Personen, die eine bestimmte Zielsetzung verfolgen.

gen sorgen, wobei möglichst wenig vom Stifterwillen abzuweichen ist (Art. 28 CC).¹

Andere Rechtsformen

Unter dieser Kategorie werden folgende Organisationen eingestuft: Nicht-Regierungsorganisationen, Parteien, kirchliche Einrichtungen, Gegenseitigkeitsvereine, Körperschaften mit Patronatstätigkeit und andere besondere Rechtsformen.

9.3 Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe/Zweckbetriebe

Die Besonderheit der ONLUS besteht darin, dass die Einkünfte aus Nebentätigkeiten unter bestimmten Voraussetzungen ebenfalls steuerbefreit sind. Diese Voraussetzungen sind:

- es muss sich um eine (statutarisch vorgesehene) Tätigkeit in den Bereichen Sozialfürsorge, Aus- und Berufsbildung, Freizeitsport, Förderung von Kultur und Kunst oder Schutz der Bürgerrechte handeln; hier liegt eine Nebentätigkeit selbst dann vor, wenn die Leistung Dritten gegenüber erbracht wird;
- es kann sich auch um eine Tätigkeit in einem sonstigen Bereich handeln, soweit diese sich von ihrer Natur her als Nebentätigkeit zur Haupttätigkeit darstellt;
- die Nebentätigkeit muss stets eine untergeordnete Rolle gegenüber der Haupttätigkeit einnehmen;
- die Erträge aus der Nebentätigkeit dürfen nicht mehr als 66 % der gesamten Aufwendungen der Einrichtungen ausmachen
- Verkäufe müssen immer direkt von der Organisation durchgeführt werden. Ein Verkauf über Zwischenhändler oder mit qualifiziertem Personal wird ausgeschlossen.

Die Erträge aus den Nebentätigkeiten bleiben von ihrer Natur her gewerbliche Einkünfte und müssen in der Buchhaltung gesondert von den institutionellen

¹ Die Anwendung dieser Bestimmung kann jedoch von der Gründungsurkunde ausgeschlossen werden. Sie findet auf keinen Fall für Stiftungen Anwendung, die nur zugunsten einer oder

Einkünften (Mitgliedsbeiträge, Subventionen usw.) erfasst werden. Dennoch sind sie steuerbefreit, wenn die oben angeführten Voraussetzungen vorliegen.

Als übliche gewerbliche Nebentätigkeiten der ONLUS-Einrichtungen, die nicht steuerpflichtig sind, gelten im Sinne des Art. 8 Abs.4 des Staatsgesetzes 266/1991:

- gelegentliche Verkäufe oder Solidaritätsinitiativen bei Veranstaltungen oder Versammlungen oder in Begleitung zu Aktionen für die Zielsetzungen der ONLUS-Einrichtungen, wobei dies nur gelegentlich möglich ist.
- Verkaufstätigkeiten von Gütern, die der Organisation zu deren Unterstützung von Dritten kostenlos zur Verfügung gestellt wurden (Sachspenden): Werden den ehrenamtlichen Organisationen und anderen ONLUS-Einrichtungen von Dritten Güter geschenkt, so können diese steuerfrei verkauft werden.
- Verkauf von Gütern, die von den Betreuten selbst oder von freiwilligen Helfern hergestellt wurden.
- Anbieten von Speisen und Getränken bei Versammlungen, Veranstaltungen, Feierlichkeiten und ähnliches mit gelegentlichem Charakter.
- Dienstleistungen in Übereinstimmung mit den statutarischen Zielsetzungen, welche gegen Entgelt durchgeführt werden, das die direkt zurechenbaren Kosten um nicht mehr als 50 % überschreiten darf.

Zu beachten ist wiederum, dass diese Vergünstigung allein für gewerbliche Einkünfte gilt. Soweit eine gemeinnützige Einrichtung zusätzlich noch Einkünfte aus Grundvermögen, Kapital oder sonstige Einkünfte bezieht, unterliegen diese der Körperschaftsteuer IRPEC (Art. 108 Abs. 1 TUIR 1986).

9.4 Besteuerung der laufenden Erträge

Der Non-Profit-Bereich hat mit der Einführung der ONLUS eine starke Aufwertung im italienischen Steuerrecht erfahren. Vor allem gelten aufgrund ihrer vielfältigen sozialen und kulturellen Funktionen besondere steuerliche Vergünstigungen für Vereine, die allerdings wiederum von zahlreichen Bestimmungen begleitet sind, die eine missbräuchliche Anwendung dieser Regelung verhin-

mehrerer bestimmter Familien errichtet wurden. Dasselbe gilt für die oben erwähnte Bestimmung über die Umwandlung von Stiftungen.

dem sollen. Das interne Vereinsleben, das den statutarischen Vorgaben und den gesetzlichen Idealvorstellungen (Unentgeltlichkeit der Leistungen) entspricht, schafft keine Besteuerungsgrundlage.

Laut Art. 111 Abs. 1 und 2 TUIR (Testo Unico delle Imposte sui Redditi = Einheitstext der direkten Steuern) 1986 gelten die von den Vereinen ausgeübten Tätigkeiten nicht als gewerblich, soweit sie

- in unmittelbarer Ausführung der institutionellen Aufgaben des Vereins ausübt werden,¹
- gegenüber den Vereinsmitgliedern ausgeübt werden,² und
- ohne unmittelbare Gegenleistung erfolgen.³

In Italien sind Einnahmen aus nichtgewerblicher Tätigkeit steuerfrei. Es handelt sich z. B. um die normalen Einkommensquellen eines Vereins wie die Mitgliedsbeiträge, Spenden oder die Beiträge öffentlicher und privater Körperschaf-

¹ Im Detail können aber Interpretationsprobleme auftreten. Die nichtgewerblichen Tätigkeiten werden nämlich nicht auf der Grundlage ihrer objektiven Natur bestimmt, sondern mit Bezug auf die institutionellen Aufgaben des Vereins. Je nach Zielsetzung bzw. vorgegebenem Tätigkeitsbereich kann dieselbe Leistung also einmal als gewerblich und einmal als nichtgewerblich qualifiziert werden. Um möglichen Streitfällen mit der Finanzbehörde vorzubeugen, ist es also erforderlich, den Tätigkeitsbereich des Vereins im Statut sehr deutlich zu definieren. Die Finanzverwaltung scheint hinsichtlich dieses Kriteriums eine sehr restriktive Haltung einzunehmen: Es genügt nicht, dass die betreffende Tätigkeit dem institutionellen Aufgabenbereich zurechenbar ist. Es ist vielmehr erforderlich, dass sie in unmittelbarer Umsetzung dieser Aufgabe ausgeübt wird.

² Wer Vereinsmitglied ist, müsste sich ohne weitere Umstände über die einschlägigen statutarischen Bestimmungen bzw. über die internen Unterlagen bestimmen lassen. Auf dieser Grundlage wird sich eine "Scheinmitgliedschaft" von vereinsexternen Personen, die nur zwecks Erzielung einer Steuerbegünstigung eingegangen wird, vor der Finanzbehörde auch schwer verteidigen lassen. In erster Linie wird darauf zu achten sein, dass aus der Vereinsmitgliedschaft ein ausgewogenes Verhältnis zwischen Rechten und Pflichten resultiert. Keine Anerkennung vor der Finanzbehörde fand in der Vergangenheit der steuerlich begünstigte Erwerb von Leistungen durch so genannte "kurzzeitige" Mitglieder. Dabei wurden Mitgliedsausweise mit einer äußerst kurzfristigen Laufzeit (beispielsweise ein Tag) ausgestellt, die zeitlich gerade genügt, bestimmte Rechte wahrzunehmen.

³ Größere Auslegungsschwierigkeiten wirft hingegen das Problem auf, dass den vom Verein an die Mitglieder erbrachten Leistungen keine Gegenleistungen gegenüber stehen dürfen. Dieses Kriterium wird insbesondere dann verletzt, wenn die Mitgliedsbeiträge in Zusammenhang mit den Leistungen des Vereins gebracht werden. Dazu ist festzustellen, dass die Mitgliedsbeiträge grundsätzlich nicht steuerbar sind, auch wenn der Verein regelmäßig Leistungen an die Mitglieder erbringt und die Mitgliedsbeiträge als Voraussetzung für die Inanspruchnahme dieser Leistungen bzw. für ihre Bezahlung gesehen werden können. Entscheidend ist jedoch, dass kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Mitgliedsbeitrag und Leistung hergestellt werden kann. Zusatzzahlungen zum Mitgliedsbeitrag, die besondere Leistungen garantieren, sind als gewerblich zu erachten.

ten, die steuerlich nicht relevant sind. Eine Einnahme ist nur dann steuerpflichtig, wenn eine Bestimmung vorhanden ist, die diese Besteuerung vorsieht. Im Einzelnen können diese Bestimmungen Einkünfte in folgenden Bereichen vorsehen: (1) Grundvermögen, (2) Kapital, (3) Unternehmen und (4) sonstige Einkünfte. Die Einnahmen aus nichtgewerblicher Tätigkeit sind keiner dieser Einkunftsarten zurechenbar und deshalb steuerfrei. Soweit eine gemeinnützige Einrichtung allerdings zusätzlich noch Einkünfte aus Grundvermögen, Kapital oder sonstige Einkünfte bezieht, unterliegen diese der Körperschaftsteuer IR-PEC (Art. 108 Abs. 1 TUIR 1986).

Werden die gewerblichen Leistungen gewohnheitsmäßig erbracht, so ist das Entgelt vom Verein unter den Unternehmenseinkünften zu verbuchen; bei gelegentlicher Erbringung der Leistungen liegen dagegen sonstige Einkünfte vor. Immer dann, wenn ein Verein Leistungen in einer mit gewerblichen Einrichtungen vergleichbaren Art erbringt, werden steuerlich relevante Geschäftsvorfälle vermutet. Es gibt nämlich keinen Grund, einen Verein steuerlich zu bevorzugen, wenn dieser:

- Leistungen an Dritte erbringt,
- die Leistungserbringung nicht als unmittelbare Ausführung der institutionellen Zielsetzungen anzusehen ist und der Verein somit handelt, als wäre er eine gewerbliche Einrichtung;
- durch die Zahlung von Zuschlägen auf den Mitgliedsbeitrag bei gleichzeitiger Inanspruchnahme von Zusatzleistungen eine Steuerumgehung versucht wird.

In der Praxis sind sehr häufig gestaffelte Mitgliedsbeiträge festzustellen, wobei mit einem höheren Mitgliedsbeitrag die Möglichkeit verbunden ist, bestimmte an und für sich als gewerblich einzustufende Leistungen in Anspruch zu nehmen. Auch hier liegt für das Steuerrecht eine gewerbliche Leistung vor. Ebenso sind gewerbliche Leistungen dann anzunehmen, wenn der Verein so genannte Pauschalbeiträge (*quota onnicomprensiva*) erhebt, die dem Mitglied das Recht zur Inanspruchnahme sowohl institutioneller Leistungen als auch gewerblicher Leistungen ermöglicht.

Art. 111 Abs. 1 und 2 TUIR 1986 finden in den nachfolgenden Fällen keine Anwendungen, d. h. dass auch entgeltliche Leistungen an die Mitglieder steuerfrei bleiben (vgl. Art. 111 Abs. 3 TUIR 1986):

Übersicht 9.1: Steuerbegünstigungen

Begünstigte Vereine	Begünstigte Personen und Einrichtungen	Für welche Leistungen?
<ul style="list-style-type: none"> • religiöse Vereine • Kulturvereine • Amateursportvereine • Sozialvereine • Vereine für die außerschulische Fortbildung 	<ul style="list-style-type: none"> • andere Vereine, die dieselbe Tätigkeit ausüben • aufgrund gesetzlicher Bestimmungen, Geschäftsordnung, Gründungsakt oder Statut derselben lokalen oder gesamtstaatlichen Dachorganisation angehören • die Mitglieder der betreffenden Vereine • die Mitglieder der betreffenden Dachorganisationen 	<ul style="list-style-type: none"> • für die Erbringung von Leistungen (Abtretung von Gütern und Erbringung von Dienstleistungen) in unmittelbarer Umsetzung der institutionellen Aufgaben, auch wenn eine spezielle Entgeltleistung dafür erfolgt.

Art. 111 Abs. 3 TUIR 1986 findet aber keine Anwendung bei Fällen wie

- Führung von innerbetrieblichen Verkaufsstellen und Kantinen,
- Organisation von Ferienreisen und Ferienaufenthalten,
- Veranstaltung von Verkaufsmessen und -ausstellungen,
- gewerbliche Werbung,
- Telekommunikations- und Rundfunkbereich (Art 111 Abs. 4 TUIR 1986).

9.5 Spenden und Mitgliedbeiträge

Der italienische Gesetzgeber hat zahlreiche steuerliche Anreize geschaffen, Zuwendungen für ONLUS-Einrichtungen zu tätigen. Diese Zuwendungen können in Geld oder in Sachleistungen erfolgen. Werden von (a) natürlichen Personen, (b) Gesellschaftern einfacher Gesellschaften, (c) nicht gewerblichen Körperschaften, (d) nicht ansässigen Gesellschaften und Körperschaften oder (e) nicht ansässigen nichtgewerblichen Körperschaften Geldzuwendungen an ONLUS getätigt, so steht ihnen darauf bis zum Betrag von 2.065,8 € ein Absetzbetrag von 19 % zu (vgl. Art. 13 TUIR 1986).

Werden Zuwendungen dieser Art von Unternehmen getätigt, so kann ein Betrag bis zu 2.065,8 € vom Unternehmensgewinn in Abzug gebracht werden. Alternativ dazu ist eine Zuwendung im Ausmaß von bis zu 2 % des Unternehmensge-

winns abzugsfähig (vgl. Art. 65 Abs. 2 TUIR 1986). Die Überweisung muss auf dem Bank- oder Postweg oder über andere von Art. 23 der EV 241/97 vorgesehene Kanäle (z. B. Kreditkarten, Bank- und Zirkularschecks) erfolgen, die eine entsprechende Kontrolle ermöglichen.

Für eine Vielzahl von nichtgewerblichen Körperschaften und insbesondere von Vereinen im sozialen Bereich stellen die öffentliche Sammlung von Spenden sowie die Zuwendungen aufgrund von Übereinkünften mit öffentlichen Körperschaften eine Hauptfinanzierungsquelle dar. Diese Finanzierungsquellen werden durch Art. 108 TUIR 1986 von Steuern freigestellt.

Spenden, die aufgrund öffentlicher Sammlungen eingehen, sind steuerfrei. Dies gilt auch für den Fall, dass Gegenleistungen von bescheidenem Wert (z. B. der Verkauf von Weihnachtssternen oder von Rosen durch Vereine, die im sozialen Bereich tätig sind) angeboten werden. Die Bedingungen für die Steuerfreistellung sind:

- Es muss sich um eine gelegentliche Veranstaltung handeln.
- Die Spendensammlung muss anlässlich besonderer Feierlichkeiten bzw. Werbeveranstaltungen erfolgen.
- Die als Gegenleistung angebotenen Güter oder Dienstleistungen dürfen nur einen bescheidenen Wert haben.

Auf jeden Fall ist über diese Vorgänge eine Abrechnung zu führen.

Schließt eine nichtgewerbliche Körperschaft (einschließlich Vereine) Übereinkünfte mit öffentlichen Körperschaften, auf deren Grundlage die Verpflichtung übernommen wird, bestimmte Aufgaben im öffentlichen Interesse auszuüben, so sind die diesbezüglichen Zuwendungen steuerfrei, da es sich um Einnahmen im institutionellen Tätigkeitsbereich der nichtgewerblichen Körperschaft handelt. Dies gilt sowohl für den Fall, dass die Zuwendungen den Charakter eines Beitrags haben als auch für den Fall, dass den Zuwendungen eine unmittelbare Gegenleistung gegenübergestellt werden kann.

Werden von privaten Unternehmen und Fonds dem Verein Geldbeträge zugewendet, ohne dass dafür eine Gegenleistung vereinbart wurde, so entspricht dies einer Spende und diese Zuwendungen sind nicht steuerpflichtig. Wird hin-

gegen eine Gegenleistung vereinbart (z. B. Aufdruck einer Werbeschrift usw.), handelt es sich um steuerpflichtige Einkünfte, welche der Körperschaftsteuer unterliegen.¹

Spenden an ausländische Vereine mit einem Sitz in Italien werden steuerlich behandelt wie inländische Vereine, d. h. Spenden an sie sind auch steuerlich berücksichtigungsfähig, vorausgesetzt, diese Vereine sind ebenfalls in einem italienischen Regionalregister eingetragen.²

9.6 Erbschaft- und Schenkungsteuer

Nach 19 der EV 460/1997 (ONLUS-Dekret) sind Schenkungen und Übertragungen von Todes wegen an gemeinnützige Vereine – gleich jenen zugunsten öffentlicher Einrichtungen – von der Erbschaft- und Schenkungsteuer ausgenommen. Zudem wird die Erbschaftsteuer seit Ende Oktober 2001 nicht mehr erhoben.³ Für die Schenkungsteuer ist eine Registersteuer eingeführt worden, die aber bei gemeinnützigen Vereinen nicht erhoben wird.

9.7 Umsatzsteuerlich relevante Regelungen

Im Gegensatz zur Körperschaftsteuer IRPEG wurde im Bereich Mehrwertsteuer keine Norm eingeführt, welche die gesamten institutionellen Tätigkeiten der ONLUS als nicht mehrwertsteuerpflichtig definieren würden.⁴ Das bedeutet, dass grundsätzlich alle gewohnheitsmäßig von ONLUS ausgeübten gewerblichen Tätigkeiten in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen. In der Folge sind auch alle damit zusammenhängenden Verpflichtungen (Rechnungslegung, Registerführung, periodische Abschlüsse und Berechnung der Mehrwertsteuerschuld usw.) zu beachten.

¹ Werbung basiert immer auf einer Vereinbarung, mit welcher auch eine Gegenleistung festgelegt wird; dabei steht das Produkt eines Unternehmens im Vordergrund. Auch Sponsorverträge fallen in diese Kategorie. Mit diesem Vertrag verpflichtet sich der Verein zu einer Gegenleistung gegenüber dem Sponsor. Leistung und Gegenleistung stehen in einem angemessenen Verhältnis zueinander.

² http://europa.eu.int/comm/enterprise/library/lib-social_economy/orgfd_de.pdf.

³ Lobis (2002).

⁴ Anhang H der 6. EG-Richtlinie Nr. 14 ist nach International Bureau of Fiscal Documentation nicht umgesetzt worden.

Non-Profit-Organisationen können auf zwei Ebenen mit den Mehrwertsteuerbestimmungen in Berührung kommen:

- als Steuersubjekt immer dann, wenn sie gewohnheitsmäßig Leistungen im Staatsgebiet erbringen, die gewerblicher Natur sind und
- als Steuerträger, wenn sie von Lieferanten den Mehrwertsteuerbetrag angelastet bekommen.

Nichtgewerbliche Körperschaften unterliegen im Rahmen ihrer institutionellen Tätigkeiten nicht der Mehrwertsteuer, wohl aber grundsätzlich hinsichtlich ihrer gewerblichen Tätigkeit. Voraussetzung dafür ist, dass die betreffende Tätigkeit gewohnheitsmäßig ausgeübt wird (Art. 4 Dekret des Präsidenten der Republik (DPR) 633/1972). Lieferungen und Leistungen an Mitglieder, Teilnehmer usw. von nichtgewerblichen Körperschaften sind immer dann als gewerblich anzusehen, wenn dafür ein spezifisches Entgelt entrichtet wird bzw. wenn Zuschläge auf den Mitgliedsbeitrag erhoben werden. Der Mitgliedsbeitrag löst damit noch keine Mehrwertsteuerpflicht für die vom Mitglied in Anspruch genommenen Leistungen aus. Auch ist im Falle von Zuschlägen auf den Mitgliedsbeitrag nur dieser Differenzbetrag steuerpflichtig, und dies auch nur, wenn dem Zuschlag eine konkrete Gegenleistung der nichtgewerblichen Körperschaften gegenübersteht. Voraussetzung für die Anwendbarkeit dieser Bestimmung ist, dass das Statut oder der Gründungsakt die bereits in Kapitel 1 geschilderten Klauseln enthalten.

Ist die Tätigkeit nicht als gewohnheitsmäßig ausgeübte gewerbliche Tätigkeit zu qualifizieren, so liegt diese außerhalb des Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer. Hinsichtlich dieser Tätigkeiten ist nicht nur keine Mehrwertsteuer zu berechnen, sondern es kann jegliche buchhalterische Erfassung (im Rahmen der gewerblichen Buchhaltung) unterbleiben. Positiv formuliert zählen zu diesem Bereich folgende Leistungen:

- die Beiträge und Zuwendungen für nichtgewerbliche Körperschaften,
- die von diesen erhaltenen Bezüge aufgrund von Übereinkünften mit öffentlichen Körperschaften,
- die Leistungen nichtgewerblicher Körperschaften an ihre Mitglieder im Rahmen ihrer institutionellen Tätigkeit.

Hinsichtlich der Leistungen im institutionellen Bereich der nichtgewerblichen Körperschaften ist kein Vorsteuerabzug möglich. Liegt eine beschränkte Mehrwertsteuerbefreiung nach Art. 10 DPR 633/1972 vor, ist diesbezüglich kein Vorsteuerabzug möglich. Die nichtgewerbliche Körperschaft trägt also definitiv die Mehrwertsteuer auf den Vorleistungen. Laut Art. 36 DPR 633/1972 ist die nichtgewerbliche Körperschaft (so wie jeder andere Steuerpflichtige) von der Rechnungsstellung und Verbuchung mehrwertsteuerbefreiter Leistungen entbunden, wenn er zuvor dem Mehrwertsteueramt eine diesbezügliche Mitteilung gemacht hat. Tätigt eine nichtgewerbliche Körperschaft sowohl mehrwertsteuerbefreite als auch mehrwertsteuerpflichtige Umsätze, so ist zur Ermittlung der abziehbaren Vorsteuer eine so genannte pro-rata-Rechnung vorzunehmen.

Durch Art. 14 des ONLUS-Dekrets werden bestimmte Befreiungen und Vergünstigungen, die vom DPR 633/1972 für bestimmte Leistungen von besonderer sozialer Relevanz vorgesehen sind, auch für die ONLUS-Einrichtungen als anwendbar erklärt. Laut Art. 3 Abs. 3 fallen die zugunsten der institutionellen Tätigkeit gemeinnütziger Einrichtungen ONLUS erbrachten Werbeleistungen nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer. Damit werden die ONLUS den Einrichtungen und Vereinen gleichgestellt, die ohne Gewinnzielsetzung Aufgaben in Bereichen Ausbildung, Kultur, Sport, Religion, Fürsorge, usw. erfüllen. Werbeschaltungen zugunsten dieser Einrichtungen sind also von der Mehrwertsteuer befreit.

Art. 10 DPR 633/1972, der die (beschränkte) Mehrwertsteuerbefreiung regelt, wurde durch Art. 14 Abs. 1 EV 460/1997 geändert. Dabei wurden besondere Befreiungstatbestände zugunsten von ONLUS-Einrichtungen geschaffen:

- die Abtretung von Gütern, die das Unternehmen selbst erzeugt hat, zugunsten öffentlicher Körperschaften und anerkannter Vereine oder Stiftungen, die ausschließlich Aufgaben im Bereich der Fürsorge bzw. Bildung verrichten sowie zugunsten von ONLUS-Einrichtungen (Art. 10 Nr. 12 DPR 633/1972);
- der Kranken- und Verwundetentransport mit eigens dafür eingerichteten Fahrzeugen durch ermächtigte Unternehmen bzw. durch ONLUS (Art. 10 Nr. 15 DPR 633/1972);
- erzieherische Leistungen für Kinder und Jugendliche sowie didaktische Leistungen jeglicher Art, einschließlich der Weiterbildung und Umschulung sowie der Nebenleistungen wie der Bereitstellung von Unterkunft, Verpflegung und

von Unterrichtsmaterial durch anerkannte Schuleinrichtungen bzw. durch ONLUS (Art. 10 Nr. 20 DPR 633/1972);

- sozio-sanitäre Leistungen im Bereich der Hauspflege bzw. der Pflege in Gemeinschaften zugunsten von Senioren, körperlich oder geistig Behinderter, AIDS-Kranker und Minderjähriger mit sozialen Abweichungen durch öffentliche oder öffentlich anerkannte Einrichtungen bzw. durch gemeinnützige Einrichtungen (Art. 10 Nr. 27 DPR 633/1972).

Für Leistungen im Bereich ihrer institutionellen Tätigkeit, die im Sinne des Art. 10 DPR 633/1972 Mehrwertsteuerbefreit sind, sind gemeinnützige Einrichtungen jeglicher Verpflichtung entbunden, Kassen- oder Steuerbelege auszustellen.

9.8 Haftungsfragen

Für Verbindlichkeiten, die durch die den Verein vertretenden Personen eingegangen worden sind, können sich Dritte wegen ihrer Ansprüche an das gemeinschaftliche Vermögen halten. Für diese Verbindlichkeiten haften persönlich und als Gesamtschuldner auch die Personen, die im Namen und für Rechnung des Vereins gehandelt haben (Art. 38 CC).

Um die Haftung einzuschränken, kann ein Verein jederzeit um die Anerkennung ansuchen. Der Vorteil der Anerkennung liegt darin, dass das Vermögen des Vereins damit von jenem seiner Mitglieder getrennt betrachtet wird. Verschuldet sich ein anerkannter Verein und kommt es zur Zahlungsunfähigkeit, so können seine Gläubiger nur auf das Vereinsvermögen zurückgreifen. Um zukünftige Gläubiger zu schützen, prüft das zuständige Amt, bevor es die Anerkennung gewährt, ob das vorhandene Vereinsvermögen ausreicht, um die Vereinsziele zu erreichen. Je nach Zielsetzung des Vereins muss sein Vermögen angemessen hoch sein.

Wie schon erwähnt, können nicht anerkannte Vereine auch ohne jede Schriftform und allein durch das Ausüben einer gemeinsamen Tätigkeit heraus entstehen. Das kann dazu führen, dass außer den Vereinsmitgliedern niemand weiß, über welches Vermögen dieser Verein verfügt. Aufgrund dieser Tatsache ist es verständlich, dass der Gesetzgeber bestrebt ist, die Gläubiger eines nicht anerkannten Vereines zu schützen. Dies geschieht durch den Art. 38 des

Zivilgesetzbuches (ZGB), wo es heißt: Für Verbindlichkeiten, die durch die den Verein vertretenden Personen eingegangen worden sind, können sich Dritte wegen ihrer Ansprüche an das gemeinschaftliche Vermögen halten. Für diese Verbindlichkeiten haften persönlich und als Gesamtschuldner auch die Personen, die im Namen und für Rechnung des Vereins gehandelt haben.

9.9 Administration

Damit ein Verein als gemeinnützig anerkannt wird (ONLUS), muss er sich in den Registern der Regionen bzw. autonomen Provinzen wie z. B. Bozen und Trient eintragen lassen. Nur anerkannte gemeinnützige Vereine können auch Einkünfte aus bestimmten Nebentätigkeiten steuerfrei beziehen und dürfen Erbschaften bzw. Schenkungen annehmen.

Die Grundstruktur der für gemeinnützige Einrichtungen ONLUS geltenden Buchhaltungsverpflichtungen stimmt mit jener überein, die allgemein für nicht-gewerbliche Körperschaften gilt (Art. 25 des ONLUS-Dekrets (EV 460/1997)). Für ONLUS wurde aber die Notwendigkeit gesehen, angesichts der besonderen steuerlichen Vergünstigungen auch restriktive Buchhaltungsvorschriften einzuführen, die jeglichen Missbrauch verhindern sollten.

Für die Gesamtheit der Tätigkeiten (institutionelle Tätigkeiten und damit zusammenhängende gewerbliche Tätigkeiten) sind chronologische und systematische Aufzeichnungen (Tagebuch und Inventarbuch) zu führen. Zu beachten ist, dass hinsichtlich der gewerblichen Einkünfte eine gesonderte Buchhaltung zu führen ist. Die öffentlich gesammelten Mittel werden auch gesondert erfasst. Für die institutionelle Tätigkeit ist keine gewerbliche Buchhaltung nötig, sondern es genügt eine reine Einnahmen- und Ausgabenrechnung. Ebenso ist innerhalb von vier Monaten nach Beendigung des Geschäftsjahres ein Jahresabschluss zu erstellen. Übersteigen die Einnahmen in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren 1.032.915,0 €, so ist der Bericht auch von einem Revisor zu kontrollieren. Das Fehlen des Abschlusses am Sitz der Einrichtung bringt den Verlust der Vergünstigungen mit sich. Die Buchungsunterlagen sind für 10 Jahre aufzubewahren.

Für die mit den institutionellen Tätigkeiten unmittelbar zusammenhängenden gewerblichen Tätigkeiten gelten die oben genannten Buchhaltungsvorschriften,

wobei statt der ordentlichen Buchhaltung die vereinfachte Buchhaltung¹ genügt, wenn bestimmte Umsatzgrenzen (185.924,7 € bei Dienstleistungen, 516.457,5 € für alle sonstigen Leistungen) nicht überschritten werden. Es besteht sogar die Möglichkeit einer weiter vereinfachten Buchhaltung, wenn die Umsätze 15.493,7 € bei Dienstleistungen bzw. 25.822,9 € bei allen anderen Tätigkeiten nicht übersteigen.

Für die Sozialgenossenschaften sowie für die Volontariats-Einrichtungen besteht die Möglichkeit, statt des Tagebuchs und des Inventarbuches eine jährliche Einnahmen- und Ausgabenrechnung zu erstellen, wobei zwischen institutionellem und damit direkt zusammenhängendem Bereich zu differenzieren ist. Diese Möglichkeit wurde durch Art. 25 Abs. 3 EV 460/1997 auch auf jene ONLUS-Einrichtungen ausgedehnt, deren Jahreseinnahmen 51.645,8 € nicht übersteigen. Diese Grenze wird jährlich angepasst.

9.10 Quantitative Angaben

Der Non-Profit-Sektor in Italien in Zahlen (1999):

Tabelle 9.1: Non-Profit-Sektor in Italien in Zahlen

Vereine und Komitees 12.000	Soziale Genossenschaften 3.700	Stiftungen 2.000
Freiwillige insgesamt:		9.500.000
Freiwillige (Vollzeit):		300.000
Lohnabhängige:		690.000

Quelle: Raiffeisenverband Südtirol (2000).

¹ Die Vereinfachung besteht in der Buchhaltung hinsichtlich der gewerblichen Einkünfte darin: (1) Die Verkäufe können kumulativ bis zum 15. des Folgemonats verbucht werden, und zwar unabhängig davon, ob es sich um mehrwertsteuerpflichtige Vorfälle handelt oder nicht. Soweit es sich um mehrwertsteuerpflichtige Umsätze handelt, sind diese allerdings weiterhin nach Mehrwertsteuersätzen zu gliedern; (2) Kumulativ registriert und gegliedert allein nach den Mehrwertsteuersätzen werden innerhalb der Dreimonatsfrist auch die Einkäufe und Importe; (3) Soweit die Anwendungsvoraussetzungen vorliegen, kann das weiter vereinfachte Buchhaltungsregime ohne weiteres angewandt werden. Eine diesbezügliche Mitteilung an das Mehrwertsteueramt oder eine entsprechende Erklärung in der Mehrwertsteuerjahreserklärung ist nicht erforderlich.

10. JAPAN

10.1 Formen, Arten und Anerkennungsprinzipien von gemeinnützigen Organisationen

Die Bezeichnung Non-Profit-Organisationen wird in Japan als Sammelbegriff verwendet. In diesem Land existiert kein universales Rechtssystem, dessen Regeln für alle Formen der Non-Profit-Organisationen anwendbar sind. Non-Profit-Organisationen haben unterschiedliche Organisations- und Gesellschaftsformen, deren Tätigkeiten in den meisten Fällen den eigenen individuellen Regelungen unterliegen. Im Allgemeinen basiert das relevante Rechtssystem auf dem Zivilrecht. Aber einzelne Organisationsformen mit unterschiedlichen Zwecken haben eigene spezifische Gesetze im Rahmen des Zivilrechts.

Die am meisten verbreiteten Formen der gemeinnützigen Organisationen gehören zu den traditionellen Gesellschaften mit öffentlichem Interesse (*Koeki hojin*: nach dem japanischen allgemeinen Zivilgesetz Art. 34) und den spezifischen "kleinen" Non-Profit-Gesellschaften (*Tokutei hojin*: nach dem Gesetz zur Förderung der spezifischen gemeinnützigen Aktivitäten von 1998). Beide Typen von Non-Profit-Einrichtungen sind juristische Personen. Zu den *Koeki hojin* gehören die Stiftungen (*Zaidan hojin*) und die Vereine (*Shadan hojin*). *Shadan hojin* stellen einen Zusammenschluss von natürlichen Personen dar, die eine gemeinsame Zielsetzung haben, die ideeller und nicht ökonomischer Natur ist. Die Beiträge der Mitglieder und die mit diesen Beiträgen erworbenen Güter bilden das gemeinschaftliche Vermögen des Vereins. Bei *Zaidan hojin* steht das Vermögen im Vordergrund. Dennoch ist in der Praxis die Abgrenzung zwischen *Shadan hojin* und *Zaidan hojin* nicht eindeutig.

Die Vereine (*Shadan hojin*) sind freiwillig gegründete und über eine Selbstverwaltung verfügende Organisationen, die zu dem in ihrer Satzung festgelegten Zweck gebildet werden, über eine registrierte Mitgliedschaft verfügen und die Tätigkeit ihrer Mitglieder zum Erreichen ihrer Ziele organisieren. Sie sind privat und hauptsächlich in den Bereichen soziale Wohlfahrt, Gesundheit, Religion und Ausbildung sowie Kultur und Wissenschaft tätig. Gewinne oder Überschüsse müssen für die Erreichung der institutionellen Zielsetzungen verwendet werden. Bei Auflösung der Einrichtung muss das Vermögen an andere gemeinnüt-

zige Organisationen abgetreten bzw. für das Allgemeinwohl verwendet werden. Sie sind verpflichtet, kein Vermögen oder andere materielle Werte an die Mitglieder auszuschütten. Dazu muss ein Jahresabschluss erstellt werden. Eine erfolgreiche Gründung benötigt die offizielle Genehmigung der Präfekturregierung bzw. einer Stelle der Zentralregierung.

Es gibt daneben in Japan noch eine große Anzahl von privaten gemeinnützigen Vereinen (*Nini dantai* oder *Jinkaku naki shadan*), die aber nicht registriert sind. Sie sind tätig in den Gebieten Kultur und Sport, Bildung, Gesundheit und Sozialwohlfahrt, internationale Kooperationen usw. Im Allgemeinen genießen sie aber keine Steuervorteile.

10.2 Abgrenzung zu Stiftungen, Trusts und steuerbefreiten Körperschaften

Wie bereits erwähnt, steht bei den Stiftungen (*Zaidan hojin*) das Vermögen im Vordergrund. Durch die Satzung wird ein Vermögen einem bestimmten ideellen, nicht gewinnorientierten Zweck unterworfen.

Zu den weiteren Haupttypen der Non-Profit-Organisationen gehören vor allem:

1. Gesellschaften für soziale Wohlfahrt (*Shakaifukushi hojin*) nach dem Sozialwohlfahrtgesetz von 1951: Sie leisten Dienstleistungen im Bereich Gesundheits- und Altersfürsorge sowie sonstige sozio-sanitäre Hilfe. Die meisten Körperschaften in dieser Form sind stark abhängig von öffentlichen Zuschüssen.
2. Schulorganisationen (*Gakko hojin*) nach dem Managementgesetz für Privatschulen und Universitäten von 1949: Sie fördern die private Initiative bei der Aus- und Fortbildung und werden durch Studenten- bzw. Schülergebühren und Spenden finanziert.
3. Religiöse Organisationen (*Shuky hojin*) nach dem Gesetz der religiösen Gesellschaft von 1951: Sie sind sowohl von der Körperschaftsteuer als auch von der Grund- und der Registrierungssteuer befreit.
4. Wohltätigkeitstruste (*Kekishintaku*) nach Art 66 des Trustgesetzes: Sie besitzen keine Rechtspersönlichkeit und sind relativ klein. Sie vergeben Stipendien an Studenten und unterstützen lokale Initiativen.

10.3 Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe/Zweckbetriebe

In Japan können gemeinnützige Vereine (vor allem *Koeki hojin* und *Tokutei hojin*) gewinnorientierte Aktivitäten ausüben, falls sie mit ihren eigenen institutionellen Aktivitäten und Zielsetzungen direkt verbunden bzw. vereinbar sind. Allerdings wird dieser Teil dann auch der Steuer unterworfen (vgl. folgenden Abschnitt).

10.4 Besteuerung der laufenden Erträge

Nach dem japanischen Körperschaftsteuergesetz vom 31.03.1965 ist das Einkommen gemeinnütziger Organisationen aus dem eigentlichen gemeinnützigen Bereich grundsätzlich steuerfrei. Für *Koeki hojin* (Gesellschaften mit öffentlichem Interesse) gilt der ermäßigte Körperschaftsteuersatz von 22 % für den Teil der Einkommen aus gewinnorientierten Aktivitäten. Bei *Tokutei hojin* (kleine Non-Profit-Organisationen) unterliegt der erwerbswirtschaftliche Teil dem Körperschaftsteuersatz von 22 % nur bis zu einer Einkommenssumme von 8 Millionen Yen (rund 58.000 €)¹. Für den Teil des Einkommens über diesem Betrag gilt der Normalsteuersatz von 30 %. Außerdem kann jährlich eine Summe von 2 Millionen Yen (rund 14.500 €) von der Einkommensteuerbemessungsgrundlage abgezogen werden, falls diese Geldsumme einen entsprechenden Beitrag zur Erweiterung der gemeinnützigen Aktivitäten der Non-Profit-Organisationen (vor allem in den Bereichen Ausbildung und soziale Wohlfahrt) leistet.

Kapitalerträge (Zins- und Dividendeneinkommen) und Veräußerungsgewinne sind nur dann körperschaftsteuerpflichtig, wenn ihre Erzielung mit den gewinnorientierten Aktivitäten der gemeinnützigen Vereine verbunden ist. Nach dem Gesetz über die lokalen Steuern vom 31.7.1950 sind das inländische Grundvermögen und das inländische betriebliche Sachvermögen gemeinnütziger Organisationen steuerfrei.²

¹ Für die Umrechnungen in € wurde hier und im Folgenden der Referenzkurs der EZB vom 2.3.05 verwendet. <http://www.ecb.int/stats/exchange/eurofxref/html/index.en.html>.

² Gemeinnützige Einrichtungen, die in Japan ihren Sitz bzw. eine Hauptniederlassung haben, sind mit ihren erwerbswirtschaftlichen Einnahmen unbeschränkt steuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf sämtliche gewinnorientierte Einkünfte, gleichgültig, ob sie im Inland oder Ausland erzielt worden sind. Körperschaften, die keinen Sitz in Japan haben, sind lediglich beschränkt steuerpflichtig mit ihren inländischen gewinnorientierten Einkünften.

10.5 Spenden und Mitgliedsbeiträge

Einkommen einer gemeinnützigen Organisation aus Spenden und Mitgliedsbeiträgen sind von der Körperschaftsteuer befreit, wenn keine gewinnorientierte Gegenleistung vorausgesetzt ist. Falls aber finanzielle Beiträge mit der Gewinnerzielungs- bzw. Werbeabsicht der Mitglieder oder Spender verbunden sind, sind diese Einkunftsarten steuerpflichtig.

Wenn das Mitglied bzw. der Spender eine inländische körperschaftsteuerpflichtige Gesellschaft ist, kann es/er eine gewisse Beitragsumme von der Steuerbemessungsgrundlage abziehen. Der gesamte steuerlich absetzbare Betrag (aus Mitgliedsbeiträgen und Spenden) eines Leistenden, der auf keinen Fall überschritten werden darf, ergibt sich aus folgender Formel:

$$\text{Absetzbetrag} = (1/2) * (2,5 \% \text{ von Gesamtjahreseinkommen des Leistenden} + 0,25 \% \text{ der Vermögenswerte des Leistenden}).$$

Für die besonders förderungswürdigen (inländischen) gemeinnützigen Organisationen gelten Sonderabzugsregelungen bei den Spenden. Diese Einrichtungen müssen den von der nationalen Steuerbehörde vorgeschriebenen Erfordernissen im Bezug auf Offenlegung der Informationen, betriebswirtschaftliche Erfolge, Führungsstruktur usw. entsprechen. Die Sondersteuervorteile sind:

1. Wenn der Spender eine Gesellschaft (d. h. juristische Person) ist, verdoppelt sich der vorgenannte Höchstabzugsbetrag für die besonders förderungswürdigen Einrichtungen.
2. Wenn der Spender eine natürliche Person ist, kann sie als Gesamtspende einen Nettobetrag von mindestens 10.000 Yen (rund 73 €) von der Steuerbemessungsgrundlage abziehen.

Diese Abzugsregelungen gelten auch für ausländische Spender.

Will ein Arbeitnehmer bestimmte Abzüge von der Bemessungsgrundlage (z. B. Spenden an gemeinnützigen Organisationen) geltend machen, muss er eine Veranlagung beantragen.

Im Gegensatz zur staatlichen Steuer besteht bei der Einkommensteuer der Präfekturen und Gemeinden keine Abzugsmöglichkeit für Spenden.

10.6 Erbschaft- und Schenkungsteuer

Rechtsgrundlage ist das Gesetz Nr. 73 vom 31.3.1950 mit späteren Änderungen. Die Erbschaft- und Schenkungsteuer ist eine staatliche Steuer auf Vermögensübergang von Todes wegen und Zuwendungen unter Lebenden. Danach sind Zuwendungen für gemeinnützige, kirchliche, mildtätige und wissenschaftliche Zwecke steuerfrei.

Etwaige im Ausland zu zahlende Erbschaft- oder Schenkungsteuerbeträge können bis zur Höhe der entsprechenden japanischen Steuer angerechnet werden. Ein Erbschaftsteuer-Abkommen besteht aber nur mit den USA.

10.7 Umsatzsteuerlich relevante Regelungen

Rechtsgrundlage ist das Umsatzsteuergesetz Nr. 108 vom 30.12.1988 mit späteren Änderungen. Zum 1.4.1989 wurde eine Art Mehrwertsteuer eingeführt. Wegen zahlreicher Sonderregelungen und des äußerst niedrigen Steuersatzes handelt es sich bei dieser indirekten Steuer allerdings nur um eine der europäischen Mehrwertsteuer ähnliche Umsatzsteuer. Seit dem 1.4.1997 beträgt der staatliche Steuersatz 4 %. Zusätzlich erheben die Präfekturen eine lokale Umsatzsteuer von 25 % auf die staatliche Umsatzsteuer, dadurch ergibt sich ein Gesamtsteuersatz von 5 %.

Diese Steuer ist im Grundsatz eine Allphasen-Nettoumsatzsteuer, die allerdings als Bruttosteuer mit Vorsteuerabzug erhoben wird. Die Vorsteuern sind abzugsfähig, wenn sie im Zusammenhang mit steuerpflichtigen Umsätzen oder Leistungen des Unternehmens stehen. Steuerfreie Umsätze sind in der Regel vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Führt der Unternehmer sowohl steuerfreie wie steuerpflichtige Umsätze aus, sind die Vorsteuern nur dann in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Betrag aufzuteilen, wenn die steuerfreien Umsätze 5 % des Gesamtumsatzes übersteigen. Bei einer Aufteilung sind die Vorsteuern insoweit abzugsfähig, als sie steuerpflichtigen Umsätzen zuzurechnen sind. Die Aufteilung kann aber auch im Verhältnis der steuerpflichtigen Umsätze zum Gesamtumsatz erfolgen.

In Japan sind die gemeinnützigen Organisationen nicht von der Umsatzsteuer befreit. Bei der Berechnung der Umsatzsteuer wird zur Vermeidung der Steuer-

kumulierung die so genannte "Steuersumme auf steuerpflichtige Anschaffungen, die für steuerpflichtige Umsätze benötigt sind" von der so genannten "Steuersumme auf steuerpflichtige Umsätze" abgezogen. Im Vergleich zu den normalen gewinnorientierten Körperschaften besteht der Hauptteil der Einkommen der gemeinnützigen Organisationen aus Spenden und Mitgliedsbeiträgen, die grundsätzlich mit keinen direkten wirtschaftlichen Gegenleistungen verbunden sind. Aus diesem Grund wird die Steuersumme auf steuerpflichtige Anschaffungen, die durch Mitgliedsbeiträge und Spenden gedeckt sind, bei der Umsatzsteuerberechnung ausgeschlossen.

10.8 Haftungsfragen

Wie bereits erwähnt, benötigen in Japan gemeinnützige Organisationen die offizielle Anerkennung der öffentlichen Hand als juristische Personen. Der Vorteil der Genehmigung liegt auch in der Haftung, d. h. das Vermögen einer gemeinnützigen Einrichtung wird damit von jenem seiner Mitglieder gänzlich getrennt. Die juristische Person haftet mit ihrem Vermögen für die normalen Aktivitäten ihrer Organe. Verschuldet sich ein gemeinnütziger Verein und kommt es zur Zahlungsunfähigkeit, so können die Gläubiger nur auf das Vereinsvermögen zurückgreifen. Um zukünftige Gläubiger zu schützen, prüft das zuständige Amt, bevor es die Anerkennung gewährt, ob das vorhandene Organisationsvermögen zur Erreichung der Ziele genügt.

10.9 Administration

Die erfolgreiche Gründung eines gemeinnützigen Vereins benötigt die offizielle Genehmigung der Präfekturregierung bzw. einer Stelle der Zentralregierung. Über die Gesamtheit der Tätigkeiten (institutionelle Tätigkeiten und damit zusammenhängende gewerbliche Tätigkeiten) der gemeinnützigen Organisationen sind chronologische und systematische Aufzeichnungen zu führen. Zu beachten ist dabei, dass hinsichtlich der gewerblichen Einkünfte der gemeinnützigen Einrichtungen eine gesonderte Buchhaltung erforderlich ist.

Gesetzliche Grundlagen für den Jahresabschluss der gemeinnützigen Körperschaften sind im Allgemeinen das Handelsgesetzbuch und das Einkommensteuergesetz, wobei das Steuerrecht bestimmte Korrekturen der Handelsbilanz-

zahlen vorsieht. Die Aufstellung der Handelsbilanz richtet sich daher häufig am Steuergesetz aus. Die Pflicht zur Führung von Büchern und wichtige Rahmenbedingungen zur Erledigung dieser Aufgaben sind durch eine Vielzahl von gesetzlichen Richtlinien geregelt. Aufzeichnungen sind gemäß den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung vorzunehmen.

Bei der gewerblichen Gewinnermittlung bestehen wesentliche Unterschiede zwischen Steuerpflichtigen, die eine blaue Steuererklärung abgeben und sich damit strengeren Buchführungsverpflichtungen unterwerfen, und solchen, die eine weiße Steuererklärung abgeben. Statt der Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich dürfen die letzteren, wenn sich die Betriebsgröße in bestimmten Grenzen hält, ihren Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnungen ermitteln. Bei Abgabe einer blauen Steuererklärung können zusätzlich 550.000 Yen (rund 4.000 €) als Betriebsausgabe abgezogen werden.

Das Genehmigungsverfahren wird durch die Präfekturregierung bzw. die nationale Economic Planning Agency geleitet. Im Allgemeinen dauert dieser Prozess relativ lang und ist auch sehr kostspielig.

10.10 Quantitative Angaben

Anzahl der gemeinnützigen Organisationen aufgeteilt nach Rechtsform:

- Anzahl der Gesellschaften mit öffentlichem Interesse (*Koeki hojin*): 30.397 (Ende 2002)
- Anzahl der spezifischen kleinen Non-Profit-Gesellschaften (*Tokutei hojin*): 7.700 (Ende 2002)
- Anzahl der Gesellschaften für soziale Wohlfahrt (*Shakaifukushi hojin*): 12.000 (Ende 1993)
- Anzahl der nicht registrierten gemeinnützigen Einrichtungen (*Jinkaku naki shadan*): 556.000 (Ende 1983)
- Anzahl der Wohltätigkeitstrusts (*Keki shintaku*): 344 (März 1991)

11. LETTLAND¹

11.1 Formen, Arten und Anerkennungsprinzipien von gemeinnützigen Organisationen

In Lettland werden seit dem 1. April 2004 entsprechend dem Gesetz über Vereine und Stiftungen und dem dazugehörigen Durchführungsgesetz Vereine und Stiftungen reformiert. Diese Reform sieht vor, dass alle öffentlichen Organisationen in Vereine und Stiftungen eingeteilt werden. Darüber hinaus müssen bis zum 31. Dezember 2005 alle öffentlichen Organisationen in das Vereins- und Stiftungsregister eingetragen werden. Solange öffentliche Organisationen noch nicht in das Vereins- und Stiftungsregister eingetragen worden sind, wird deren Tätigkeit gemäß dem Gesetz über öffentliche Organisationen und Verbände geregelt.

Die Vereins- und Stiftungsreform beinhaltet eine wesentliche Neuerung: Gemeinnützige Organisationen werden definiert und können nun auch gegründet werden. Das Gesetz wurde erst am 17. Juni 2004 verabschiedet und trat am 1. Oktober 2004 in Kraft, wobei sich die Gesetzgebung bezüglich gemeinnütziger Organisationen noch in der Entwicklung befindet. Vor dem Inkrafttreten dieses Gesetzes war im lettischen Gesetz Gemeinnützigkeit nicht definiert und es erfolgte auch keine deutliche Einteilung der öffentlichen Organisationen in Organisationen, die die Ziele ihrer Mitglieder und in solche, die gemeinnützige Zwecke verfolgen.

Eine gemeinnützige Organisation kann gemäß diesem Gesetz entweder ein Verein oder eine Stiftung sein, der/die den in der Satzung (Verfassung oder Ordnung) festgelegten gemeinnützigen Zweck verfolgt. Zudem werden auch religiöse Organisationen, die einem gemeinnützigen Ziel dienen, als gemeinnützige Organisationen betrachtet. Voraussetzung für den Status einer gemeinnützigen Organisation ist letztendlich, dass ein gemeinnütziger Zweck verfolgt wird. Dieser Status wird durch einen entsprechenden Beschluss des Finanzministeriums verliehen. Gemeinnützig ist eine Aktivität dann, wenn sie das Ge-

¹ Die folgende Ausarbeitung stützt sich auf Ausführungen von Zane Bule, Universität Lettlands.

meinwohl fördert, wobei insbesondere die folgenden Bereiche im Vordergrund stehen:

- Wohltätigkeit,
- Schutz der Menschenrechte,
- Förderung von Bildung, Wissenschaft und Kultur,
- Krankheitsprophylaxe,
- Sportförderung,
- Naturschutz,
- Katastrophen- und Notstandshilfe und
- Wohlstandsverbesserung der Gesellschaft, insbesondere der bedürftigen Menschen.

Im Folgenden steht die Behandlung des gemeinnützigen Vereins im Vordergrund.¹

Ein gemeinnütziger Verein darf sein Vermögen und seine Finanzmittel ausschließlich für satzungsmäßige Zwecke verwenden. Übersteigt die Gesamtsumme der von einem gemeinnützigen Verein eingenommenen Spenden in einem Kalenderjahr 12 Minimallöhne (960 LVL, das entspricht rund 1.380 €)², ist der gemeinnützige Verein verpflichtet, mindestens 75 % von dieser Gesamtsumme nur für diejenige gemeinnützige Tätigkeit zu verwenden, die in dem Finanzministeriumsbeschluss über die Zuweisung des Status einer gemeinnützigen Organisation angezeigt ist.

Das Gesetz über gemeinnützige Organisationen besagt, dass ein gemeinnütziger Verein für administrative Kosten nicht mehr als 25 % der allgemeinen Spenden verwenden darf. Gemäß den Verordnungen des Ministerkabinetts über die administrativen Kosten der gemeinnützigen Organisationen versteht man unter administrativen Kosten die Organisationsführungskosten, Werbungskosten, die damit zusammenhängenden Steuern, Mietkosten, Heizungskosten usw.

¹ Angemerkt werden sollte hier, dass die im Folgenden dargestellten Regelungen ganz allgemein für gemeinnützige Organisationen gelten und nicht auf den gemeinnützigen Verein beschränkt sind.

² Für die Umrechnungen in € wurde hier und im Folgenden der Referenzkurs der EZB vom 2.3.05 verwendet. <http://www.ecb.int/stats/exchange/eurofxref/html/index.en.html>.

Für die Gründung sind mindestens zwei Personen erforderlich.

11.2 Abgrenzung zu Stiftungen, Trusts und steuerbefreiten Körperschaften

Wie bereits erwähnt sind gemeinnützige Organisationen Vereine und Stiftungen, in deren Satzung gemeinnützige Ziele fixiert sind, und religiöse Organisationen, die gemeinnützige Tätigkeiten ausüben.

Gemäß dem Gesetz über Vereine und Stiftungen sind Vereine und Stiftungen juristische Personen. Während ein Verein eine Vereinigung ist, zu der sich natürliche oder juristische Personen und rechtsfähige Personalgesellschaften zu einem gemeinsamen, in der Satzung festgelegten Zweck freiwillig zusammengeschlossen haben, ist eine Stiftung eine Vermögensmasse, die der Zweckerreichung des Stifters gewidmet ist. Der Zweck soll einen nicht-wirtschaftlichen Charakter haben. Eine Stiftung kann auch von einem Gründer gegründet werden.

Die religiösen Organisationen sind gemäß dem Gesetz über religiöse Organisationen registrierte Gemeinden und Kirchen. Die religiösen Organisationen sind juristische Personen.

Trusts und steuerbefreite Körperschaften werden in der lettischen Gesetzgebung nicht explizit definiert.

11.3 Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe/Zweckbetriebe

Einem gemeinnützigen Verein ist es erlaubt, als Nebentätigkeit eine wirtschaftliche Tätigkeit auszuüben. Die Ausübung einer solchen Nebentätigkeit soll mit der Instandhaltung oder Nutzung der Immobilien, die dem Verein gehören, zusammenhängen. Gemeinnützige Vereine dürfen auch eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben, um die Vereinsziele zu erreichen. Die Einkünfte des Vereins sollen nur für die Vereinsziele verwendet werden. Den aus der wirtschaftlichen Tätigkeit des gemeinnützigen Vereins erzielten Gewinn dürfen die Mitglieder des Vereins nicht unter sich teilen. Mittel des Vereins dürfen also nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Wenn diese Mittel nicht im glei-

chen Jahr satzungsgemäß verwendet werden können, darf eine steuerfreie Übertragung auf das nächste Rechnungsjahr erfolgen. Sofern der Umsatz im gewerblichen Bereich allerdings 10.000 LVL (rund 14.400 €) übersteigt, ist auch ein gemeinnütziger Verein in diesem Bereich steuerpflichtig.

Gemäß dem Gesetz über religiöse Organisationen können die religiösen Organisationen eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben.

11.4 Besteuerung der laufenden Erträge

Körperschaftsteuer

Gemäß dem Gesetz über die Körperschaftsteuer sind gemeinnützige Vereine automatisch von der Körperschaftsteuer befreit, soweit sie im Rahmen ihrer satzungsmäßigen Ziele tätig sind.¹

Exkurs

Immobiliensteuer

Grundsätzlich sind gemeinnützige Organisationen nicht von der Immobiliensteuer befreit. Das Gesetz über die Immobiliensteuer sieht aber einige Ausnahmen vor. So sind z. B. die religiösen Organisationen von der Immobiliensteuer völlig befreit, auch wenn die Immobilien zur Ausübung der wirtschaftlichen Tätigkeit verwendet werden.

Laut dem Gesetz über die Immobiliensteuer ist das Ministerkabinett bevollmächtigt, bestimmte gemeinnützige Organisationen von der Immobiliensteuer zu befreien. Zurzeit sind insgesamt 22 Stiftungen und Vereine, darunter z. B. die Kinderstiftung Lettlands, die Kulturstiftung Lettlands und die Künstlerstiftung Lettlands von der Immobiliensteuer befreit.

Es besteht auch die Möglichkeit, eine Reduzierung der jährlichen Immobiliensteuer bei der zuständigen Gemeinde (in Lettland ist die Immobiliensteuer eine Gemeindesteuer) zu beantragen, was in der Praxis sehr häufig vorkommt.

¹ Einnahmen, die z. B. eine religiöse Organisation durch ihre wirtschaftliche Tätigkeit erzielt, unterliegen der Körperschaftsteuer. Der Steuersatz beträgt 15 %.

11.5 Spenden und Mitgliederbeiträge

Spenden sind freiwillige (ohne Gegenleistung), unentgeltliche Gaben, die in Form von Vermögen oder Finanzmittel an einen gemeinnützigen Verein gegeben werden. Der gemeinnützige Verein darf die Spenden nicht zur Deckung der Verluste, die aus seiner wirtschaftlichen Tätigkeit entstanden sind, verwenden.

Spenden natürliche Personen an registrierte gemeinnützige Vereine, so wird die Spende gemäß dem Gesetz über die Einkommensteuer von der Besteuerungsgrundlage des Spenders abgezogen. Der Gesamtbetrag der Abzüge darf dabei aber nicht mehr als 20 % des steuerpflichtigen Einkommens betragen.

Juristische Personen, die an registrierte gemeinnützige Vereine spenden, sind berechtigt, gemäß dem Gesetz über die Körperschaftsteuer dadurch die Körperschaftsteuer um 85 % der Spendensumme zu vermindern. Die gesamte Steuerermäßigung darf aber nicht mehr als 20 % der gesamten Steuersumme betragen.

Die gemeinnützigen Vereine sind verpflichtet, bis zum 31. März einen öffentlichen Bericht sowohl über die Spender und die von ihnen gespendeten Geldsummen als auch über die Verwendung der Spenden zu erstellen.

Diese Steuerermäßigungen werden nicht angewendet, wenn das Spendenziel einen mittelbaren oder unmittelbaren Verweis auf einen konkreten Spendenempfänger hat.

Vor dem Inkrafttreten des Gesetzes über gemeinnützige Organisationen waren nur bestimmte öffentliche Organisationen mit der Genehmigung des Finanzministeriums berechtigt, Spenden zu empfangen (die Gültigkeitsdauer der Genehmigung betrug ein Jahr). Nach dem Inkrafttreten dieses Gesetzes werden solche Genehmigungen nur an gemeinnützige Vereine und Stiftungen erteilt (verlängert), die in das Vereins- und Stiftungsregister eingetragen sind. Diese Genehmigungen sind bis zum 31. März 2005 in Kraft, d. h. die Personen, die bis zu diesem Datum an diese Vereine und Stiftungen Spenden leisten, können die oben beschriebenen Steuerermäßigungen bekommen.¹

¹ Vgl. dazu auch Punkt 11.9.

Mitgliederbeiträge existieren nur in den Mitgliederorganisationen, d. h. in den Vereinen. Auf Seiten des Vereins sind diese Einnahmen steuerfrei.

11.6 Erbschafts- und Schenkungsteuer

In Lettland gibt es keine Erbschaft- und Schenkungsteuer.

11.7 Umsatzsteuerlich relevante Regelungen

Die gemeinnützigen Vereine sind mit ihrer Haupttätigkeit von der Umsatzsteuer befreit. Darüber hinaus genießen sie keine weiteren Privilegien. Das Umsatzsteuergesetz ist an die Vorgaben der 6. EG-Richtlinie angepasst worden.¹

Sofern der Umsatz im gewerblichen Bereich 10.000 LVL (rund 14.400 €) übersteigt, ist auch ein gemeinnütziger Verein in diesem Bereich Mehrwertsteuerpflichtig. Der Mehrwertsteuersatz beträgt derzeit 18 %. Allerdings unterliegen bestimmte Güter und Dienstleistungen im Allgemeinen nicht der Umsatzsteuer. Das Mehrwertsteuergesetz enthält noch Übergangsregelungen, die bis zum 31. 12. 2007 beibehalten werden können.

11.8 Haftungsfragen

Haben Vorstandsmitglieder und Mitglieder anderer Organe ihre Pflichten gegenüber dem gemeinnützigen Verein verletzt, so sind sie gemäß dem Gesetz über Vereine und Stiftungen als Gesamtschuldner dem Verein zum Ersatz des daraus entstehenden Schadens verpflichtet. Es gilt die allgemeine Sorgfaltspflicht, d. h., dass die für den gemeinnützigen Verein handelnde Person die Sorgfalt an den Tag zu legen hat, die eine gewissenhafte und ihrer Aufgabe gewachsene Person anzuwenden pflegt. Sofern die Vereinsführung durch den Vorstand ordentlich war, haftet dieser nicht für die Verbindlichkeiten des gemeinnützigen Vereins. Dafür steht der gemeinnützige Verein mit seinem Vermögen ein.

¹ Anhang H der 6. EG-Richtlinie Nr. 14 ist nach International Bureau of Fiscal Documentation nicht umgesetzt worden.

Die Haftungsfragen in steuerlichen Angelegenheiten werden im lettischen Recht sowohl im *Strafgesetz* (nur auf natürliche Personen anwendbar) als auch im *Gesetz über Verwaltungsverstöße* (auf natürliche und juristische Personen anwendbar) geregelt. Beide Gesetze sehen u. a. Sanktionen für folgende Verstöße vor: die Verletzung der Buchführungsvorschriften, Nichtangeben von steuerpflichtigen Einnahmen, Nichteinreichung oder verspätete Einreichung des Jahresberichts an die zuständigen Staatsbehörden.

11.9 Administration

Gemeinnützige Vereine stehen unter der Aufsicht des Finanzministeriums. Dieses führt auch das Register für gemeinnützige Organisationen. Die Kommission der Gemeinnützigkeit ist eine beratende Institution, die begutachten soll, ob die Tätigkeit eines Vereins, einer Stiftung oder einer religiösen Organisation der Tätigkeit einer gemeinnützigen Organisation entspricht und ob das Vermögen und die Finanzmittel der Organisation gesetzmäßig verwendet werden. Die Kommission soll ihre Gutachten dem Finanzministerium einreichen. Die Kommission besteht aus zwölf Mitgliedern.¹ Da diese Kommission erst gebildet wurde, befindet sich die Registrierung der gemeinnützigen Organisationen erst in den Anfängen. Das Vereins- und Stiftungsregister wird von dem Unternehmensregister geführt, das unter Aufsicht des Justizministeriums steht.

Der Vorstand eines gemeinnützigen Vereins ist verpflichtet, einen Jahresbericht zu erstellen. Der Jahresbericht setzt sich aus vier Teilen zusammen: der Bilanz, dem Einnahmen- und Ausgabenbericht, dem Bericht über Spenden und Schenkungen und dem allgemeinen Bericht. Der Jahresbericht wird von dem Revisionsorgan des Vereins oder von einem vereidigten Revisor geprüft. Der Jahresbericht muss bis zum 31. März sowohl beim Amt für Staatseinnahmen als beim Unternehmensregister eingereicht werden.

Ferner sind gemeinnützige Vereine verpflichtet, bis zum 31. März dem Finanzministerium ihren Tätigkeitsbericht für das vorangegangene Jahr sowohl schrift-

¹ Sechs von ihnen werden von folgenden Staatsbehörden eingesetzt: vom Finanzministerium, vom Wohlstandsministerium, vom Ministerium für Bildung und Wissenschaft, vom Kulturministerium, vom Sekretariat des Ministers für besondere Aufgaben in Sachen der Gesellschaftsintegration und vom Ministerium für Kinder und Familien; die restlichen sechs Mitglieder werden aus dem Kreis der von den Stiftungen und Vereinen aufgestellten Kandidaten bestimmt.

lich als auch elektronisch einzureichen. Dem Tätigkeitsbericht müssen der Jahresbericht und eine Bescheinigung der entsprechenden Steueradministration über die Steuerzahlung beigelegt sein. Der Tätigkeitsbericht wird im Internet unter <http://www.fm.gov.lv> veröffentlicht.

Vordrucke für Mustersatzungen, für Formulare, die für Anmeldung einer gemeinnützigen Organisation notwendig sind, sind unter <http://www.ur.gov.lv> abrufbar. Weitere Vordrucke sind unter <http://www.nvo.org.lv> zu finden.

11.10 Quantitative Angaben

Obwohl das Gesetz über gemeinnützige Organisationen besagt, dass das Register der gemeinnützigen Organisationen vom Finanzministerium geführt wird, gibt es noch die erwähnten Probleme mit der Registrierung. Deshalb ist zurzeit noch keine einzige gemeinnützige Organisation offiziell registriert.

Wie schon oben erwähnt, konnten bestimmte öffentliche Organisationen vor dem Inkrafttreten des Gesetzes über gemeinnützige Organisationen mit der Genehmigung des Finanzministeriums Spenden empfangen (die Gültigkeitsdauer der Genehmigung betrug ein Jahr). Da diese öffentlichen Organisationen Spenden empfangen durften, sind sie in dieser Hinsicht den gemeinnützigen Organisationen ähnlich. Nach dem Inkrafttreten des Gesetzes über gemeinnützige Organisationen sind nur im Vereins- und Stiftungsregister eingetragene Stiftungen und Vereine berechtigt, Spenden zu empfangen. Die an öffentliche Organisationen früher erteilten Genehmigungen bleiben nach der Umregistrierung der öffentlichen Organisation in das Vereins- und Stiftungsgesetz in Kraft. Gemäß Information des Finanzministeriums wurden im Jahr 2004 nur 298 neue Genehmigungen erteilt, 469 Genehmigungen wurden verlängert. Das Finanzministerium besitzt keine Information darüber, wie viele von diesen Genehmigungsinhabern in das Vereins- und Stiftungsregister nach dem Inkrafttreten des Gesetzes über gemeinnützige Organisationen eingetragen sind.

12. LITAUEN¹

12.1 Formen, Arten und Anerkennungsprinzipien von gemeinnützigen Organisationen

Der juristische Status, die administrative Form (Organe, Organisation), administrative Vorschriften, Kompetenzen, Rechnungswesen sowie die wirtschaftlichen Aktivitäten der Non-Profit-Organisationen werden in Litauen in verschiedenen Gesetzen reguliert, wie dem

- Vereinsgesetz (2004),
- Gesetz über öffentliche Organisationen (1996),
- Gesetz über Wohltätigkeits- und Sponsoringfonds (1996),
- Gesetz über Wohltätigkeit und Sponsoring (1993) und
- Gesetz über die Gewinnsteuer (2001).²

Weitere Gesetze und Spezialvorschriften, wie z. B. das Zoll-, das Immobiliensteuer- oder das Mehrwertsteuergesetz, regulieren die Wirtschaftsaktivitäten von Non-Profit-Organisationen und die Vorschriften bezüglich der Rechnungslegung.

Bei Non-Profit-Organisationen handelt es sich in Litauen um registrierte juristische Personen, die unabhängig von der Regierung und deren Institutionen handeln. Sie verwalten sich selbst, und die Entscheidungsfindung erfolgt demokratisch. Dabei werden ausschließlich öffentliche (gemeinnützige Ziele) und nicht private Ziele verfolgt. Die erwirtschafteten Gewinne dürfen nur zur Finanzierung der in den Statuten festgelegten Ziele dienen und weder für die Gründer, Mitglieder noch Partner zur Verfügung stehen (Prinzip der Nichtausschüt-

¹ Die folgende Ausarbeitung stützt sich auf Ausführungen von Kristina Sinkuniene, Vytautas Magnus Universität Kaunas.

² Andere spezielle Vorschriften sind z. B. das Gesetz über die Gesundheitsaufsicht, das Gesetz über die Bildung, das Gesetz über Künstler und ihre Organisationen, das Gesetz über die Genossenschaften vom 1.1.2002, das Gesetz über die Religionsgemeinschaften, das Gesetz über die Industrie- und Handelskammern, das Gesetz über die Landwirtschaftskammern, das Gesetz über die Wohngemeinschaften, das Kleingärtnergesetz, das Gesetz über die Spezialfonds zur Unterstützung des Außenhandels, das Gesetz über das Rechnungswesen.

tung von Gewinnen). Des Weiteren erfolgt die Entscheidung über eine Mitgliedschaft sowie Spenden auf freiwilliger Basis.

Folgende Aufgaben werden von Non-Profit-Organisationen ausgeführt:

- verschiedene Arten von Dienstleistungen, wie die Sozialhilfe, Gesundheitspflege, Rehabilitation, Beratung, Schulung und das Sponsoring,
- die aktive Vertretung von Interessen verschiedener Personengruppen,
- die Förderung unterschiedlicher gesellschaftlicher Aktivitäten von Bürgern und
- eigene Koordinationsaufgaben.

Non-Profit-Organisationen sind entsprechend dem Gesetz über die Gewinnsteuer (2001)¹ Organisationen, deren Zweck nicht in der Gewinnerzielung, sondern der Verfolgung der in der Satzung festgelegten Ziele liegt. Zudem dürfen erwirtschaftete Gewinne nicht an die Gründer bzw. Mitglieder ausgeschüttet werden, sondern ausschließlich der Erfüllung der Satzungsziele dienen. Nur im Falle der Auflösung ist es erlaubt, die einbezahlten Beiträge an die Spender zurückzuführen.

Man unterscheidet bei Non-Profit-Organisationen typischerweise zwei Gruppen: zum einen Organisationen, die durch Mitglieder ins Leben gerufen wurden, und zum anderen Organisationen, die aufgrund einer Vermögensübertragung entstanden sind. Zur ersten Gruppe gehören die sich vor allem in letzter Zeit in Litauen verbreitenden Vereine, und zur zweiten Gruppe die Wohltätigkeits- und Sponsoringfonds sowie die so genannten öffentlichen Organisationen.² Diese drei Organisationsformen, bei denen es sich um juristische Personen des privaten Rechts handelt, sind in Litauen am häufigsten vertreten. Gegründet werden Vereine sowie Wohltätigkeits- und Sponsoringfonds sowohl von juristischen wie auch natürlichen Personen oder von beiden. Dagegen können öffentliche Organisationen entweder von einer natürlichen oder einer juristischen Person ins Leben gerufen werden, wobei auch verschiedene Ebenen der öffentlichen Ver-

¹ Es mag zunächst überraschend erscheinen, dass die Non-Profit-Organisation im Gesetz über die Gewinnsteuer definiert wird. Grund dafür ist, dass ihr Status sehr eng mit Steuervorteilen verknüpft ist, was in den nächsten Abschnitten deutlich werden wird.

² Darüber hinaus gibt es in Litauen noch weitere Arten von Non-Profit-Organisationen, wie z. B. Einrichtungen für die Gesundheitspflege, Bildungseinrichtungen, Künstlervereinigungen, Genossenschaften, Religionsgemeinschaften, Industrie- und Handelskammern, Landwirtschaftskammern, Wohngemeinschaften oder Spezialfonds zur Unterstützung des Außenhandels. Für diese kommen die zu Beginn genannten Gesetze zur Anwendung.

waltung, wie z. B. die Kommunen, als Gründer in Frage kommen. Für alle drei Organisationsformen gilt, dass ihr ständiger Sitz in Litauen sein muss.

Die Organe der Vereine sowie der Wohltätigkeits- und Spendenfonds sind der Einmannvorstand und/oder die Generalversammlung ihrer Mitglieder. Die so genannten öffentlichen Organisationen müssen beide Organe aufweisen.

Nach der Wiedergewinnung der Unabhängigkeit Litauens war die öffentliche Organisation die häufigste Organisationsform. Nach dem Inkrafttreten des neuen Vereinsgesetzes im Jahre 2004 trat das bisherige Gesetz über die öffentlichen Organisationen außer Kraft. Laut neuem Vereinsgesetz hat jede öffentliche Organisation den Vereinsstatus. Die Vereine können dabei unterschiedliche Bezeichnungen tragen, wie z. B. Verein, öffentliche Organisation, Union, Konföderation, Verbund, Verband usw. Alle bisherigen öffentlichen Organisationen wurden automatisch in Vereine umgewandelt.

12.2 Abgrenzung zu Stiftungen, Trusts und steuerbefreiten Körperschaften

Gemäß dem Gesetz über Wohltätigkeits- und Sponsoringfonds können sowohl natürliche als auch juristische Personen Wohltätigkeits- und Sponsoringorganisationen gründen und betreiben. Ausgenommen sind politische Parteien, politische Organisationen, staatliche und kommunale öffentliche Unternehmen, staatliche und kommunale öffentliche Verwaltungen sowie die Litauische Zentralbank. Auch natürliche und juristische Personen, die ihren Sitz im Ausland haben, können Wohltätigkeits- und Sponsoringfonds gründen. Die Tätigkeit dieser Fonds erstreckt sich auf die Bereiche Wissenschaft, Kultur, Bildung, Kunst, Religion, Sport, Gesundheitsförderung, Sozialhilfe, Umweltschutz und andere Bereiche des Gesellschaftslebens.

Der ständige Sitz der Wohltätigkeits- und Sponsoringfonds (nicht ihrer Gründer) soll in Litauen sein. Die Tätigkeit dieser Organisationen unterliegt ferner folgenden Beschränkungen:

1. Die Mittel der Fonds dürfen nicht unentgeltlich übertragen werden.
2. Aus diesen Fondsmitteln dürfen keine Kredite oder Hypotheken gewährt werden.

3. Kredite von Fondsgründern, Anteilseignern bzw. anderen Personen dürfen nicht aufgenommen werden, wenn dafür Zinszahlungen gefordert werden.
4. Weder dürfen Produkte noch Dienstleistungen zu Preisen gekauft werden, die offensichtlich überhöht sind, noch Ressourcen der Fonds offensichtlich zu billig verkauft werden; ausgenommen für Wohltätigkeitsaktivitäten.
5. Administrative Funktionen der Zentral- und Lokalverwaltung, ihrer Organe, Institutionen und Angestellten, der Religionsgemeinschaften, der Kreditgenossenschaften und anderer juristischen Personen dürfen nicht ausgeübt werden.
6. Politische Aktivitäten sind verboten; das Sponsoring politischer Parteien und Organisationen ist ebenfalls untersagt.

Alle Non-Profit-Organisationen, also auch Wohltätigkeits- und Sponsoringfonds, waren gemäß dem Gesetz über die Gewinnsteuer bis Ende 2004 von der Gewinnsteuer befreit. Seit Anfang 2005 sind sie verpflichtet, ihre Gewinne – unter Berücksichtigung einiger Privilegien – zu versteuern.

12.3 Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe/Zweckbetriebe

Bis zum Jahr 2004 war es nur den öffentlichen Organisationen erlaubt, kommerziell ökonomische Aktivitäten auszuüben. Die Abgrenzung zwischen ökonomischen Aktivitäten und den Einnahmen aus Schenkungen war in der Praxis problematisch. Im Zuge der Demokratisierung und der Entwicklung des Landes kamen jedoch immer weniger Finanzmittel für Non-Profit-Organisationen aus dem westlichen Ausland. Es wurde entschieden, dass die gesetzliche Basis für die Ausübung der Wohltätigkeitsaktivitäten von Non-Profit-Organisationen ausreichend ist. Die Institutionen sollten aber mehr Möglichkeiten erhalten, ihre Aktivitäten auszudehnen. Darum wurde mit der Einführung der neuen Vorschriften allen drei Formen von Non-Profit-Organisationen erlaubt, kommerziell ökonomische Aktivitäten auszuüben, die nicht im Widerspruch zu ihren öffentlichen Zielen, d. h. den Satzungszielen, stehen.

Non-Profit-Organisationen ist es erlaubt, andere Organisationen, die zur Erfüllung ihrer Satzungsziele beitragen sollen, zu errichten. So dürfen sie auch wirtschaftliche Geschäftsbetriebe betreiben – vorausgesetzt, ihre Gewinne werden in voller Höhe für die Erfüllung ihrer Ziele eingesetzt. Jede Non-Profit-Organisation, die eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, muss als mehrwertsteu-

erpflichtig registriert werden, wenn der Wert der Güter oder Dienstleistungen in den letzten zwölf Monaten über 100.000 LTL lag (knapp 29.000 €)¹.

Dieser Einschränkung stehen keine Steuerbegünstigungen gegenüber, d. h. die wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe von Non-Profit-Organisationen erfahren keinerlei Steuervorteile. Seit 2005 sind die Non-Profit-Organisationen verpflichtet, ihre Gewinne und Verluste kaufmännisch zu ermitteln und deren Höhe den zuständigen Finanzämtern zu melden.

12.4 Besteuerung der laufenden Erträge

Gemäß dem Gesetz über die Gewinnsteuer (§ 3 Abs. 2) waren die Non-Profit-Organisationen bis einschließlich 2004 vollständig von der Gewinnsteuer befreit. Seit 2005 sind lediglich die eigentlichen zweckorientierten Aktivitäten steuerfrei, kommerzielle Aktivitäten sind hingegen steuerpflichtig. Für Non-Profit-Organisationen, deren Jahreseinkünfte nicht über 1 Mio. LTL (rund 290.000 €) liegen, gibt es einen steuerlichen Freibetrag von 25.000 LTL (rund 7.240 €). Die restlichen Einkünfte unterliegen einem Steuersatz von 15 %. Überschreiten die Einkünfte die Summe von 1 Mio. LTL (rund 290.000 €), dann kommt für den gesamten Betrag ein Steuersatz von 15 % zur Anwendung. Zu diesen ökonomischen Aktivitäten zählen auch die Miet- und Pachterträge sowie Veräußerungsgewinne und Kapitalerträge.

Non-Profit-Organisationen dürfen ebenfalls Organisationen mit beschränkter Haftung gründen (nicht aber mit unbeschränkter Haftung), um ihre Aktivitäten dadurch zu unterstützen. Der Gewinn muss allerdings für ihre gemeinnützigen Zwecke verwendet werden. Verbunden damit ist jedoch Organisationsaufwand, da z. B. Bücher zu führen sind und andere Verpflichtungen entstehen. Zudem unterliegt der Gewinn eines solchen Unternehmens der Gewinnsteuer, da er nicht als gemeinnützig angesehen wird. Diese neuen Organisationen besitzen keine Steuerprivilegien. Sie werden wie jede andere haftungsbeschränkte oder unbegrenzt haftende Organisation behandelt.

¹ Für die Umrechnungen in € wurde hier und im Folgenden der Referenzkurs der EZB vom 2.3.05 verwendet. <http://www.ecb.int/stats/exchange/eurofxref/html/index.en.html>.

12.5 Spenden und Mitgliedsbeiträge

Die Bestimmungen bezüglich Wohltätigkeit und Sponsoring sind im Gesetz über Wohltätigkeit und Sponsoring (1993) und dessen Ergänzungen (2000) und im Gesetz über Wohltätigkeits- und Sponsoringfonds (1996) dargelegt. Reguliert werden dabei die Zuteilung und der Empfang von Wohltätigkeitsspenden und die Buchführung. Entsprechend dem Gesetz über Wohltätigkeit und Sponsoring sollen Spenden vor allem an Personen, die am Rande des Existenzminimums leben, gerichtet sein und deren Grundbedürfnisse sowie die Gesundheitsvorsorge sichern. Darüber hinaus können Spenden für die Bekämpfung von Kriegsfolgen, Natur- oder Umweltkatastrophen, Bränden und Epidemien eingesetzt werden. Dabei müssen Spenden gemäß der in § 3 dieses Gesetzes aufgelisteten sozialen und gesellschaftlichen Ziele ausgerichtet sein oder an öffentliche Einrichtungen gehen, die derartige Ziele verfolgen.

Erst im Jahr 2000 wurde präzisiert, wie Wohltätigkeit und Sponsoring abgegrenzt werden. Der Hauptunterschied besteht darin, dass der Empfänger einer Wohltätigkeit eine natürliche Person und beim Sponsoring eine Non-Profit-Organisation, die über den entsprechenden Sponsoring-Status verfügt, oder eine öffentliche Einrichtung ist (§§ 2 und 5). Um den Sponsoring-Status zu erhalten, muss eine Non-Profit-Organisation seit dem 1. Juli 2004 einen Antrag bei der Leitung des Zentralregisters für juristische Personen stellen.

Das Gesetz legt fest, dass der Empfänger eines Sponsoring dazu verpflichtet werden kann, den Zuwendenden bekannt zu geben, wobei die daraus entstehenden Kosten nicht mehr als 10 % der Sponsoring-Summe betragen dürfen. Bei Überschreitung dieses Betrags wird beim Begünstigten die Zuwendung als Einkommen betrachtet und entsprechend besteuert. Zudem ist der Empfänger verpflichtet, dem Zuwendenden einen Bericht über die Nutzung der Zuwendung zukommen zu lassen. Mit diesen Regelungen soll gewährleistet werden, dass das Sponsoring nicht nur als Werbemittel aufgefasst wird, sondern vielmehr zur Entwicklung und Förderung von Non-Profit-Organisationen beiträgt. Als Sponsoring werden auch solche Zuwendungen anerkannt, bei denen der Zuwendende anonym bleiben will oder eine genaue Zuteilung der Zuwendung an eine bestimmte Person unmöglich ist.

Die Regelungen bezüglich der steuerlichen Behandlung von Wohltätigkeit und Sponsoring finden sich in den einzelnen Steuergesetzen. Das Einkommensteu-

ergesetz, das im Jahre 2002 novelliert wurde und mit dem 1. Januar 2003 in Kraft trat, erlaubt natürlichen Personen, die in Litauen einkommensteuerpflichtig sind, bis zu 2 % ihres Einkommens (§ 34 Abs. 3) an Non-Profit-Organisationen steuerlich begünstigt abzuführen. Bis zum 1. Mai des darauf folgenden Steuerjahres kann ein entsprechender Antrag bei der zuständigen Steuerbehörde gestellt werden.

Bei juristischen Personen wird gemäß dem Gewinnsteuergesetz (§ 11, 12) die Summe der Zuwendungen vom Einkommen abgezogen. Der Zuwendende darf die Summe seiner Leistung doppelt von seinem zu versteuernden Einkommen abziehen, wobei maximal 40 % des zu versteuernden Einkommens abzugsfähig sind.

Zuwendungen an ausländische gemeinnützige Organisationen sind nur dann steuerlich begünstigt, wenn die Zuwendung an eine Organisation der litauischen Minderheit im Ausland oder an eine international gemeinnützige Organisation fließt, die als solche auch in Litauen anerkannt ist, d. h. sie muss in die Liste der gemeinnützigen Organisationen eingetragen sein.

Sachzuwendungen und Dienstleistungen werden zu ihren jeweiligen Beschaffungspreisen bewertet.

Vereine sind dazu berechtigt, die Höhe ihrer Mitgliedsbeiträge selbst festzusetzen. Offizielle Statistiken über die durchschnittliche Höhe der Mitgliedsbeiträge werden in Litauen nicht geführt. Mitgliedsbeiträge können steuerlich geltend gemacht werden. Dies gilt auch für Mitgliedsbeiträge an ausländische Organisationen.

12.6 Erbschaft- und Schenkungsteuer

Non-Profit-Organisationen können Erbschaften und Schenkungen erhalten. Ihre Besteuerung ist aber davon abhängig, wie diese Leistungen in ihrer Buchhaltung erfasst werden. Wenn sie als Wohltätigkeits- oder Sponsoringleistungen gebucht werden, sind sie innerhalb der vorgegebenen Grenzen von der Steuer befreit, d. h. es gelten für sie die gleichen Vorschriften wie bei Wohltätigkeit und Sponsoring.

Ansonsten müssen gemäß dem Einkommensteuergesetz Schenkungen besteuert werden, wenn:

- der Wert der Schenkung und Gewinnsummen höher als der doppelte so genannte nicht zu besteuende Einkommensbetrag (non-taxable income amount – NTIA; rund 580 LTL, also rund 170 €) ist. Der Begünstigte darf nicht mit dem Zuwendenden in einem Arbeitsverhältnis stehen.
- Diese Schenkungen und Gewinnsummen dürfen nicht öfter als sechsmal im gleichen Jahr von der gleichen Person erhalten werden. Die Schenkungen verstehen sich als Geldsummen oder Sachleistungen. Berücksichtigt werden Sachleistungen, wenn der Begünstigte in keinem Arbeitsverhältnis mit dem Zuwendenden steht und der Wert dieser Güter höher als 250 LTL (rund 72 €) ist. Dieser Wert wird bei der Berechnung des nicht zu besteuenden Einkommensbetrags (NTIA) berücksichtigt.

Wenn der Wert der Schenkung höher als der doppelte NTIA (rund 170 €) ist, wird die Einkommensteuer vom Gesamtwert berechnet. Alle weiteren Zuwendungen von der gleichen Person im gleichen (Kalender-)Jahr, deren Wert den Betrag von 250 LTL (rund 72 €) übersteigen, werden mit dem Einkommensteuersatz von 33 % besteuert.

Wenn einer Non-Profit-Organisation eine Immobilie zugewendet wird, muss ein Schenkungsvertrag unterschrieben werden, der notariell beglaubigt werden muss.

Wird eine Immobilie im Zuge der "Wohltätigkeit und des Sponsorings" zugewendet, ist der Wert dieser Schenkung mit dem Restwert der Immobilie anzusetzen. Die mobilen Eigentumsgegenstände werden mit ihren Anschaffungskosten bewertet. Dienstleistungen werden zu ihren Kosten bewertet. Diese Regeln gelten für juristische Personen. Für natürliche Personen gilt immer der Marktwert der Zuwendung.

Wenn eine Erbschaft oder eine Schenkung aus dem Ausland im Zuge der Wohltätigkeit oder des Sponsoring erfolgt, finden die gleichen Vorschriften wie bei der Wohltätigkeit und dem Sponsoring (siehe oben) Anwendung.

Erbschaften und Schenkungen an ausländische gemeinnützige Organisationen werden wie an inländische gemeinnützige Organisationen behandelt. Sie bleiben ebenfalls steuerfrei, wenn die ausländischen gemeinnützigen Organisationen bei der Ausübung ihrer Satzungstätigkeit nach dem Gesetz über Wohltätigkeit und Sponsoring von der Erbschafts- und Schenkungsteuer befreit sind.

12.7 Umsatzsteuerlich relevante Regelungen

Verfolgt eine Non-Profit-Organisation eine wirtschaftliche Tätigkeit, so muss sie sich als mehrwertsteuerpflichtig registrieren lassen, wenn der Wert ihrer Waren und Dienstleistungen in den letzten zwölf Monaten über 100.000 LTL (knapp 29.000 €) lag.

Gemäß dem Mehrwertsteuergesetz¹ sind folgende Waren und Dienstleistungen der Non-Profit-Organisationen von der Mehrwertsteuerpflicht befreit:

- Schulungen zur Verbesserung der Qualifizierung und Umschulungen,
- Sozialeinrichtungen, wie z. B. Häuser für Sozialschwache und Obdachlose, Krisenzentren, Sozialzentren und Wohltätigkeitszentren,
- Kultur- und Freizeiteinrichtungen, wie z. B. Museen, Zoos, Botanische Gärten, Zirkusse, alle Arten von Kultur- und Kunstveranstaltungen, Filmproduktion und Bibliotheken,
- Sporteinrichtungen (gilt nicht für Tickets für Sport-Events),
- die Aufgabenerfüllung der politischen Parteien und anderer Organisationen (Vereine), wenn deren einzige Einnahmenquelle Mitgliedsbeiträge sind,
- die Tätigkeit der Religionsgemeinschaften, wenn deren einzige Einnahmequelle Spenden sind und
- andere wohltätige Aktivitäten, wie z. B. der Schutz von Kinderrechten.

Gemäß dem Mehrwertsteuergesetz sind von der Mehrwertsteuer die Leistungen von Non-Profit-Organisationen an ihre Mitglieder nur dann befreit, wenn die Mitgliedsbeiträge die einzige Einnahmequelle der Organisation bilden. Organisiert z. B. ein Verein Freizeitaktivitäten für seine Mitglieder, obwohl die Tätigkeit

¹ Das Mehrwertsteuergesetz enthält keine besonderen Übergangsregelungen. Anhang H der 6. EG-Richtlinie Nr. 14 ist nach International Bureau of Fiscal Documentation nicht umgesetzt worden.

nicht in der Satzung vorgesehen ist bzw. die Non-Profit-Organisation diese Leistungen normalerweise nur gegen Bezahlung anbietet, ist eine solche Tätigkeit mehrwertsteuerpflichtig.

Im Mehrwertsteuergesetz gibt es weitere Bestimmungen für Non-Profit-Organisationen: So darf entsprechend § 5 der Transfer von Waren und Dienstleistungen an eine Non-Profit-Organisation nichts enthalten, was privat von den Mitgliedern genutzt werden kann. Ausgenommen davon sind kleine Geschenke, deren Höchstwert vom zuständigen Minister bestimmt wird. Zudem sind die Einkünfte, die Non-Profit-Organisationen aufgrund von Wohltätigkeitsaktionen (inklusive dem Verkauf von Tickets für diese Aktionen) erwirtschaften, von der Mehrwertsteuer befreit, wenn diese Einkünfte, nach der Deckung der im Zuge der Wohltätigkeitsaktion entstandenen Kosten, komplett für gemeinnützige Zwecke verwendet werden (§ 21-24). Organisiert eine Non-Profit-Organisation mehr als zwölf dieser Veranstaltungen innerhalb eines Jahres, kommt diese Vorschrift nicht zur Anwendung.¹

12.8 Haftungsfragen

Der gemeinnützige Verein als juristische Person haftet gegenüber den Ansprüchen von Gläubigern grundsätzlich mit seinem Vermögen. Lediglich bei grob fahrlässiger Vereinsführung oder falschen Bestätigungen haftet der Vorstand persönlich.

12.9 Administration

Die zuständigen Finanzämter und Zollämter kontrollieren sowohl die Zuwendenden als auch die Begünstigten von Wohltätigkeit und Sponsoring sowie die Verwendung der gespendeten Gelder und Waren, wenn dabei Steuervergünstigungen in Anspruch genommen werden. Im Falle von Verstößen gegen Vorschriften werden Sanktionen eingeleitet und z. B. erhaltene Steuerprivilegien aberkannt. Die Erklärungen über geleistete und erhaltene Zuwendungen, d. h.

¹ Damit eine Veranstaltung (Konzert, Theaterstück usw.) von der Mehrwertsteuer befreit wird, muss auf der Einladung bzw. auf dem Ticket ausdrücklich formuliert werden, dass es sich hier um eine Wohltätigkeitsaktion handelt und alle Einkünfte wohltätigen Zwecken zu Gute kommen.

über ihre Art und ihren Wert, sind bei dem zuständigen Finanzamt bis zum 1. Mai des folgenden Jahres einzureichen. Ohne die Vorlage dieser Erklärung bei der zuständigen Behörde wird eine Zuwendung nicht offiziell anerkannt.

Die Begünstigten müssen darüber hinaus Rechenschaft bezüglich der Verwendung der gespendeten Güter für sozial und gesellschaftlich nützliche Zwecke ablegen. Die jährlich zu erstellende Erklärung der Begünstigten besteht aus einem öffentlichen und einem nicht öffentlichen Teil.

Solange die Non-Profit-Organisationen von der Gewinnsteuer befreit waren, unterlagen sie nicht der Buchführungspflicht und mussten keine Steuererklärungen an die Finanzämter einreichen. Diese Pflicht wurde erst ab 10. Januar 2005 eingeführt (§ 3 Gewinnsteuergesetz).

Die Buchführungsvorschriften für Non-Profit-Organisationen sind im Gesetz über das Rechnungswesen fixiert. Sie gleichen jenen Vorschriften, die für GmbHs gelten. Derzeit bestehen viele Sonderrechte für gemeinnützige Organisationen. Gemäß dem Gesetz über die Gewinnsteuer gelten für Non-Profit-Organisationen folgende Buchführungsvorschriften:

- die Aufzeichnungen, auf deren Grundlage die Steuerlast berechnet wird, müssen komplett sein und den Gesetzesvorschriften entsprechen und
- den Unterlagen müssen genaue Verzeichnisse der Lieferanten und Abnehmer der Waren und Dienstleistungen beiliegen.

Spender sind gemäß § 12 des Gesetzes über Wohltätigkeit und Sponsoring verpflichtet, jede Spende zu registrieren, d. h. den Begünstigten sowie Informationen über die Art und den Wert der Spende zu melden. Sie haben jährlich eine Erklärung über ihre Spendenaktivitäten bei dem zuständigen Finanzamt einzureichen. Die begünstigten juristischen Personen sind nach § 7 des Gesetzes über Wohltätigkeit und Sponsoring verpflichtet, eine genaue Liste über die Art, Höhe und Verwendung der erhaltenen Zuwendungen mit den genauen Namen der Spender (wenn sie bekannt sind) zu führen. Sie müssen jährlich einen Bericht über Höhe, Art und Verwendung der erhaltenen Zuwendungen verfassen.

Ihre Steuererklärung (sofern erforderlich) müssen Non-Profit-Organisationen bis spätestens zum 15. des Folgemonats bei der zuständigen Finanzbehörde abgeben.

12.10 Quantitative Angaben

Insbesondere seit der Wiedergewinnung der Unabhängigkeit im Jahr 1991 entwickelten sich in Litauen die Aktivitäten der nicht-gewinnbringenden Organisationen. Derzeit gibt es in Litauen rund 12.000 offiziell registrierte nicht-gewinnbringende Organisationen. Allein in den letzten vier Jahren ist ihre Anzahl um rund 4.000 gestiegen. Außer diesen offiziell als nicht-gewinnbringend registrierten und anerkannten Organisationen gibt es noch rund 7.500 Organisationen, deren Non-Profit-Status umstritten ist.

Im Jahr 2000 wurde vom Institut für Non-Profit-Organisationen und Sponsoring eine Studie über den Non-Profit-Sektor durchgeführt. Laut dieser Studie waren im Jahr 2000 in Litauen 9.626 Non-Profit-Organisationen registriert, wovon 62 % öffentliche Verwaltung und 17 % so genannte öffentliche Institutionen waren.

Gemäß dieser Studie waren weniger als 20 % der Non-Profit-Organisationen faktisch nicht tätig. Die meisten Non-Profit-Organisationen befanden sich in den zwei größten litauischen Städten – Vilnius und Kaunas. Ein großer Teil der Non-Profit-Organisationen hatte lediglich lokalen und regionalen Charakter. Ein Drittel aller Organisationen beschäftigte mehr als eine Person (entgeltlich). Insgesamt stellten Non-Profit-Organisationen 0,58 % aller Arbeitsplätze in Litauen bereit. Die Organisationen mit dem größten Vermögen stellten Jäger- und Fischervereine, Vereine zur Kinder- und Jugendlichenbetreuung sowie Frauenorganisationen dar. Die meisten Non-Profit-Organisationen waren im Bereich des Sports sowie der Kultur tätig. Die so genannten öffentlichen Institutionen erledigten hauptsächlich Aufgaben im Gesundheitswesen sowie Beratertätigkeiten. Wohltätigkeits- und Sponsoringfonds engagieren sich meistens im Sektor der Kinderhilfe und der Kultur.

Durch das Inkrafttreten des neuen Vereinsgesetzes im Jahr 2004 sind fast alle Non-Profit-Organisationen in Vereine umgewandelt worden, so dass nun der Verein die häufigste Form der Non-Profit-Organisationen ist. Abbildung 1 gibt

einen Überblick über die bis 2003 vorherrschenden unterschiedlichen Rechtsformen der Non-Profit-Organisationen in Litauen.

Tabelle 12.1: Anzahl der Non-Profit-Organisationen nach der Rechtsform von 2000 bis 2003

	2000	2001	2002	2003
Vereine	385	452	508	574
Wohltätigkeits- und Sponsoringfonds	578	613	773	829
öffentliche Institutionen	1636	1838	2135	2486
andere Spezialorganisationen	1059	4313	6344	7574
öffentliche Verwaltungen	5968	6364	7135	8150
Gesamt	9626	13580	16895	19613

Quelle: Statistisches Amt Litauens.

13. LUXEMBURG

13.1 Formen, Arten und Anerkennungsprinzipien von gemeinnützigen Organisationen

Rechtlicher Rahmen

Die Vereinigungsfreiheit ist gesetzlich anerkannt gemäß Art. 26 der Verfassung vom 17. Oktober 1868 in der zuletzt geänderten Fassung, Gesetz vom 21. April 1928 über Vereine und Stiftungen ohne Erwerbszweck in der zuletzt geänderten Fassung, Gesetz vom 11. Mai 1936 über die Vereinigungsfreiheit.¹

Im Art. 1 des Gesetzes vom 21. April 1928 heißt es, dass ein Verein ohne Erwerbszweck dadurch gekennzeichnet ist, dass er keine gewerblichen oder kommerziellen Tätigkeiten ausübt bzw. nicht bestrebt ist, seinen Mitgliedern materiellen Gewinn zu verschaffen. Die Mindestanzahl von Gründern beträgt drei. Anforderungen hinsichtlich der Staatsangehörigkeit der Mitglieder bestehen nicht.

Es gibt zwei Arten von Vereinigungen:

- Der Verein ohne Erwerbszweck (Association sans but lucratif - ASBL)
- Der faktische Verein².

Der Erwerb der Rechtspersönlichkeit erfolgt mit der Veröffentlichung der Satzung im Amtsblatt. Die Form der Satzung ist vorgeschrieben, zumal eine öffentliche oder privatschriftliche Urkunde benötigt wird. Eine Eintragungspflicht besteht insofern, da der Gründungsakt registriert werden muss. Die Satzung, eine Aufstellung der Vorstandsmitglieder unter Angabe von Namen, Vornamen, Beruf und Anschrift sowie der Vereinssitz sind beim Handels- und Gesellschaftsregister zu hinterlegen. Jede Satzungsänderung ist ebenfalls zu hinterlegen. Ein alphabetisches Mitgliederverzeichnis ist innerhalb eines Monats nach der Veröffentlichung der Satzung in der Geschäftsstelle des für den Vereinssitz zuständigen Zivilgerichts einzureichen. Die Unterlagen sind jährlich zu aktualisieren.

¹ <http://www.eurocom.org/Cox/gemein/europa/lux.htm>.

² http://europa.eu.int/comm/enterprise/library/lib-social_economy/orgfd_de.pdf.

Ein Verein ohne Erwerbszweck kann als Eigentümer oder anderweitig nur über die für seine satzungsgemäßen Ziele erforderlichen Immobilien verfügen. Für bewegliche Güter bestehen keine Einschränkungen. Im Falle einer Auflösung des Vereins obliegt die Entscheidung über die Verteilung des verbliebenen Vermögens der Mitgliederversammlung, wenn die Satzung keine diesbezügliche Bestimmung enthält. Kann die Mitgliederversammlung keinen Beschluss fassen, so entscheiden die Liquidatoren über eine dem Vereinszweck möglichst nahe kommende Verwendung.¹

Vereine ohne Gewinnerzielungsabsicht, die einen Zweck von allgemeinem Interesse mildtätiger, kirchlicher, wissenschaftlicher, künstlerischer, erzieherischer, sozialer, sportlicher oder touristischer Art verfolgen, können als gemeinnützig anerkannt werden. Die Antragstellung hat beim Ministerium der Justiz zu erfolgen, der Verein darf keine Gewinnerzielungsabsicht haben und muss zudem eine satzungsgemäße Förderung von als gemeinnützig anerkannten Zwecken verfolgen. Mit einem nach Stellungnahme des Staatsrates ergehenden großherzoglichen Erlass wird der entsprechende Status verliehen. Steuervergünstigungen werden dann nach den gesetzlichen Vorschriften gewährt.

Ausländische Vereine, die in ihrem Land mit ihren Statuten als gemeinnützig anerkannt bzw. registriert sind, werden auch in Luxemburg mit ihren vollen Rechten anerkannt. Vorausgesetzt ist, dass ihre Aktivitäten nicht gegen die öffentliche Sicherheit in Luxemburg gerichtet sind, oder nicht die Beziehungen zu einem anderen Staat bzw. die Aufrechterhaltung des Friedens oder der internationalen Sicherheit gefährden. Unter diesen Bedingungen können sie ihren satzungsgemäßen Sitz nach Luxemburg verlegen und trotzdem die gesetzlichen Bedingungen ihres Herkunftslandes beachten. Dieser Transfer beinhaltet die Anwendung der Luxemburger Gesetze, ohne dass eine neue juristische Person geschaffen werden muss. Gleichermäßen können gemeinnützige Vereine aus Luxemburg ihren satzungsgemäßen Sitz in ein anderes Land verlagern, ohne dass sie dadurch den Charakter einer juristischen Person verlieren. Vorausgesetzt ist freilich, dass der Staat ihres neuen satzungsmäßigen Sitzes die Fortsetzung der juristischen Person anerkennt.

¹ <http://www.eurocom.org/Cox/gemein/europa/lux.htm>.

13.2 Abgrenzung zu Stiftungen, Trusts und steuerbefreiten Körperschaften

Die Errichtung einer **Stiftung** erfolgt durch eine Vermögenszuwendung, die öffentlich zu beurkunden ist, oder durch Testament und eine anschließende Genehmigung durch großherzoglichen Erlass. Der Stiftungsbereich ist vom Gesetz eingeschränkt, da nur die Einrichtungen als Stiftungen gelten, die im Wesentlichen mittels der Einkünfte aus dem zu ihrer Errichtung zugewendeten oder seitdem erhaltenen Vermögen sowie ohne jede Gewinnerzielungsabsicht einen philanthropischen, kirchlichen, wissenschaftlichen, pädagogischen, sozialen, touristischen oder sportlichen Zweck verfolgen.

Die Besteuerung ist wie bei Vereinen. Art. 40 des Gesetzes von 1928 legt fest, dass das Justizministerium die Aufsicht darüber führt, dass das Vermögen einer Stiftung für den Zweck verwendet wird, für den die Einrichtung gegründet wurde.

13.3 Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe/Zweckbetriebe

In Art. 161 der Abgabenordnung ist die Befreiung von der Körperschaftsteuer für gemeinnützige Vereine festgelegt, die unmittelbar und ausschließlich kulturelle, mildtätige oder gemeinnützige Zwecke verfolgen. Eine Erwerbstätigkeit ist diesen gemeinnützigen Vereinen indes nicht untersagt. Sie darf jedoch im Verhältnis zur Haupttätigkeit nur als Nebentätigkeit erfolgen.¹ Für eine von ihnen ausgeübte gewerbliche oder kommerzielle Tätigkeit sind sie allerdings weiterhin steuerpflichtig. Lediglich uneigennützige Aktivitäten von Vereinen ohne Erwerbszweck sind steuerfrei, nicht aber eventuelle zusätzliche oder gelegentliche Erwerbstätigkeiten.

Diese Regelung gilt ebenfalls für die Mehrwertsteuer. Allerdings kommt hier keine präzise Abgrenzung zur Anwendung wie in manchen anderen EU-Ländern. Vielmehr ist dies eine Ermessensfrage der Verwaltung. Wenn ein gemeinnütziger Verein neben seinen gemeinnützigen Aktivitäten auch noch erwerbswirtschaftlich tätig wird, dann ist er mit dieser Tätigkeit normal mehrwertsteuerpflichtig.

¹ <http://www.eurocom.org/Cox/gemein/europa/lux.htm>.

13.4 Besteuerung der laufenden Erträge

Körperschaftsteuer

Nach der allgemeinen Rechtslage sind gemäß Art. 159 der luxemburgischen Abgabenordnung Vereine körperschaftsteuerpflichtig (von allen Körperschaftsteuerpflichtigen wird auch Vermögensteuer erhoben). Allerdings sind Vereine, die unmittelbar und ausschließlich kulturelle, mildtätige oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, nach Art. 161 der Abgabenordnung von der Körperschaftsteuer befreit. Dies gilt u. a. für Miet- und Pächterträge sowie Veräußerungsgewinne und Kapitalerträge (Kapitalertragsteuer müssen in Luxemburg nur natürliche Personen entrichten¹). Da lediglich diese uneigennützigen Aktivitäten von gemeinnützigen Vereinen ohne Erwerbzweck steuerfrei sind, fallen die sonstigen von ihnen ausgeübten gewerblichen oder kommerziellen Tätigkeiten unter die normale Steuerpflicht.

Gewerbesteuer

Die Befreiung von der Gewerbesteuer, die von der staatlichen Steuerverwaltung erhoben und an die Kommunen verteilt wird, ist analog zur Körperschaftsteuer geregelt.²

13.5 Spenden und Mitgliedsbeiträge

Größere Zuwendungen müssen stets durch großherzoglichen Erlass bewilligt werden; Spenden mit einem Wert von bis zu 12.500 € sind allerdings davon ausgenommen.³

Spenden von Privatpersonen von insgesamt mehr als rund 124 € pro Jahr sind bis zu 10 % des Nettogesamteinkommens bzw. rund 247.900 € absetzbar. Die Spenden müssen anerkannten gemeinnützigen Körperschaften bzw. anderen gesetzlich anerkannten Körperschaften zukommen. Für Spenden von Unter-

¹ Europäische Kommission (2000), S. 303.

² Mennel (o.J.), Art. 285 ff.

³ <http://www.eurocom.org/Cox/gemein/europa/lux.htm>.

nehmen, die in Luxemburg niedergelassen sind, gelten dieselben Vorschriften.¹ Sachspenden werden mit dem Buchwert angesetzt.

Um die Genehmigung zum Empfang von Spenden zu erhalten, sind vom Verein die Jahresabschlüsse seit Gründung oder mindestens der letzten zehn Jahre in der Geschäftsstelle des zuständigen Zivilgerichts zu hinterlegen.

Mitgliedsbeiträge an gemeinnützige Vereine sind bei den Mitgliedern nicht steuerlich absetzbar.

Spenden an gemeinnützige Organisationen im Ausland sind ebenfalls nicht steuerlich begünstigt, es sei denn, der Verein hat in Luxemburg einen Antrag gestellt und verfolgt als gemeinnützig anerkannte Zwecke.

13.6 Erbschaft- und Schenkungsteuer

Art. 25 des Gesetzes vom 29. Dezember 1971 sieht Eintragungsgebühren sowie Nachlass- und Erbanfallsteuern bei Erwerb von Todes wegen vor. Es wird unterschieden zwischen Erbschaftsteuer und Nachlasssteuer.

Der Erbschaftsteuer unterliegen Erben eines Erblassers, der im Zeitpunkt seines Todes seinen Wohnsitz in Luxemburg hatte. Andernfalls ist Nachlasssteuer fällig, die sich aber im betrachteten Falle nicht von der Erbschaftsteuer unterscheidet.² Für gemeinnützige Vereine beträgt der Steuersatz bei Schenkungen bzw. Erbschaften 6 %.³ Im Falle von gemeinnützigen Vereinen fällt auf der Ebene des Gebers keine Schenkung- oder Erbschaftsteuer an. Allerdings dürfen gemeinnützige Vereine größere Spenden als Erbschaften oder Schenkungen von beweglichen Gütern nur dann annehmen, wenn sie durch einen großherzoglichen Erlass dazu ermächtigt sind (siehe auch unter 13.5).

¹ <http://www.eurocom.org/Cox/gemein/europa/lux.htm>.

² Mennel (o.J.), Art. 305ff.

³ Tarif des droits de successions et des droits d'enregistrement.

Loi 29.12.1971, art. 25: Les droits d'enregistrement, les droits de succession et de mutation par décès dus sur les libéralités entre vifs et testamentaires faites au profit des personnes morales ci-après sont fixés comme suit :

4 % si ces libéralités sont faites en faveur des communes, des établissements publics, des hospices et bureaux de bienfaisance,

6 % si ces libéralités sont acquises à des associations sans but lucratif, des établissements d'utilité publique, l'évêché, des consistoires, des synagogues et des fabriques d'église.

Treten bei übergewendenden Sachvermögen und Rechten Bewertungsfragen auf, so z. B. bei Immobilien und Möbeln, finden Schätzungen durch die Parteien statt. Im Zweifelsfall entscheidet ein gerichtliches Gutachten.

Auch hier ist bei Erb- oder Schenkungsfällen mit gemeinnützigen Vereinen im Ausland zu beachten, dass grundsätzlich keine Begünstigung greift. Nur wenn der ausländische Verein den Status eines gemeinnützigen Vereins durch einen nach Stellungnahme des Staatsrates ergehenden großherzoglichen Erlass gewährt bekommen hat, kann er auch von der steuerlichen Begünstigung im Falle der Erbschaft- und Schenkungsteuer profitieren.

13.7 Umsatzsteuerlich relevante Regelungen

Art. 13 der 6. EG-Richtlinie ist in Luxemburg umgesetzt.¹ Das bedeutet, dass gemeinnützige Organisationen von der Umsatzsteuer² befreit sind.³

Weitere spezielle Steuerbefreiungen betreffen die von öffentlichen oder privaten Einrichtungen durchgeführten Tätigkeiten zu schulischen Ausbildungs- und Erziehungszwecken, Tätigkeiten von Jugendherbergen und Organisatoren von Sportveranstaltungen oder wissenschaftlichen, kulturellen sowie wirtschaftlichen oder beruflichen Bildungsveranstaltungen. Sie sind steuerbefreit, wenn die

¹ Anhang H der 6. EG-Richtlinie Nr. 14 ist nach International Bureau of Fiscal Documentation nicht umgesetzt worden.

² Art. 44

Sont exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée dans les limites et sous les conditions à déterminer par règlement grand-ducal:

- t) les prestations de services étroitement liées à la pratique du sport ou à l'éducation physique, effectuées par des organismes sans but lucratif aux personnes qui pratiquent le sport ou l'éducation physique ainsi que les prestations de services effectuées à l'occasion de manifestations sportives par les organisateurs;
- u) les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectuées par des organismes sans but lucratif à leurs membres, dans l'intérêt collectif de ces derniers et moyennant une cotisation fixée conformément aux statuts, lorsque ces organismes poursuivent des objectifs de nature politique, syndicale, religieuse, patriotique, philosophique, philanthropique et civique ou lorsque leur activité consiste dans la gestion d'une antenne collective;
- v) les livraisons de biens et les prestations de services effectuées, lors de manifestations occasionnelles destinées à leur apporter un soutien financier, par des organismes sans but lucratif, qui poursuivent des objectifs d'intérêt collectif ou général et qui n'ont pas la qualité d'assujetti en raison de leur activité principale, ou par des organismes dont les opérations sont exonérées conformément aux dispositions prévues sous m), o), p), q), s), t) et u) ci-dessus;

³ http://www.europa.eu.int/comm/enterprise/library/lib-social_economy/orgfd_de.pdf.

Einnahmen hauptsächlich zur Deckung der Veranstaltungskosten wie Theateraufführungen, Konferenzen, medizinische und pflegerische Leistungen bestimmt sind, vorausgesetzt, die genannten Steuerbefreiungen bewirken keine Wettbewerbsverzerrungen.¹

13.8 Haftungsfragen

Der Verein ist eine juristische Person. Dies beinhaltet, dass der Verein gemäß der normalen gesetzlichen Regeln für das übliche Handeln seiner Organe selbst, d. h. mit seinem Vermögen, haftet. Die Verantwortung der Organe beschränkt sich auf die Ausübung des erhaltenen Mandats und der Fehler, die sie im Rahmen der Ausübung ihres Mandats unter Umständen begehen. Lediglich in den Fällen, in denen die Vereinsvertreter schwere Fehler begehen, also z. B. grob fahrlässig handeln oder gegen Gesetze verstoßen, tragen sie auch die persönliche Verantwortung für dieses Handeln.

13.9 Administration

Damit der gemeinnützige Verein Steuervergünstigungen nach den gesetzlichen Vorschriften erhalten kann, muss er einen Antrag beim Ministerium der Justiz stellen. Voraussetzung ist zudem, dass der Verein keine Gewinnerzielungsabsicht haben darf und eine satzungsgemäße Förderung von als gemeinnützig anerkannten Zwecken verfolgt. Mit einem nach Stellungnahme des Staatsrates ergehenden großherzoglichen Erlass wird dann der entsprechende Status verliehen.

Die Vereine müssen eine normale Buchführung haben. Um die Genehmigung zum Empfang von Spenden zu erhalten, sind die Jahresabschlüsse seit Gründung des Vereins oder mindestens der letzten zehn Jahre in der Geschäftsstelle des zuständigen Zivilgerichts zu hinterlegen.²

¹ <http://www.eurocom.org/Cox/gemein/europa/lux.htm>.

² http://europa.eu.int/comm/enterprise/library/lib-social_economy/orgfd_de.pdf.

13.10 Quantitative Angaben

Keine Angaben

14. MALTA

14.1 Formen, Arten und Anerkennungsprinzipien von gemeinnützigen Organisationen

In Malta haben Non-Profit-Organisationen bis jetzt keine Rechtspersönlichkeit. Es existiert kein spezifisches Steuerrechtssystem in diesem Land, dessen Regeln weitgehend nur für solche Organisationen anwendbar sind. Diese nicht-gewinnorientierten Einrichtungen sind freiwillig gegründete und über eine Selbstverwaltung verfügende Organisationen, die zu dem in ihrer Satzung festgelegten ideellen Zweck gebildet werden. Dazu sind sie verpflichtet, kein Vermögen oder andere materielle Werte an die Mitglieder auszuschütten. Sie sind hauptsächlich in den Bereichen soziale Wohlfahrt, Gesundheit, Religion und Ausbildung sowie Kultur und Wissenschaft tätig.

Die Vereine verfügen über eine registrierte Mitgliedschaft und organisieren die Tätigkeit ihrer Mitglieder zum Erreichen ihrer Ziele. Bei Auflösung der Einrichtung muss das Vermögen an andere gemeinnützige Organisationen abgetreten bzw. für das Allgemeinwohl verwendet werden.

14.2 Abgrenzung zu Stiftungen, Trusts und steuerbefreiten Körperschaften

Bei Stiftungen steht das Vermögen im Vordergrund. Durch die Satzung wird ein Vermögen einem bestimmten ideellen, nicht-gewinnorientierten Zweck unterworfen.

14.3 Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe/Zweckbetriebe

In Malta können gemeinnützige Vereine und andere Typen von Organisationen gewinnorientierte Aktivitäten ausüben, falls sie mit ihren eigenen institutionellen Aktivitäten und Zielsetzungen direkt verbunden bzw. vereinbar sind.

14.4 Besteuerung der laufenden Erträge

Nach dem Einkommensteuergesetz (Kapitel 123 des Gesetzes von Malta) sind einige bestimmte anerkannte Organisationen mit ideellen Zwecken (einschließlich Verein, Trust, Stiftung, usw.) von der Einkommensteuer befreit. Für die anderen Typen von Non-Profit-Organisationen gilt diese Regelung nicht mehr, wenn die Bruttoeinnahmen aus Mitgliedsbeiträgen weniger als die Hälfte der gesamten Einnahmen dieser Einrichtungen ausmachen. In diesem Fall werden ihre Gesamteinkünfte (d. h. Einnahmen aus Spenden und Mitgliedsbeiträgen sowie gewerbliche Einkommen plus Kapitalerträge aus aller Welt) normal besteuert. In Malta existiert keine gesonderte Körperschaftsteuer. Ausländische Einrichtungen sind normal steuerpflichtig nur für die Einkommen, die in Malta entstanden sind.

Die Besteuerung der gemeinnützigen Organisationen, die ihren Hauptsitz in Malta haben, aber steuerlich nicht befreit sind, erfolgt nach den folgenden Stufen:

- Einkommensteil bis zu 1.000 MTL (rund 2.320 €)¹ mit dem Steuersatz von 15 %
- Einkommensteil zwischen 1.001 MTL (rund 2.321 €) und 2.000 MTL (rund 4.640 €) mit 20 %
- Einkommensteil zwischen 2.001 MTL (rund 4.641 €) und 3.500 MTL (rund 8.130 €) mit 30 %
- Einkommensteil über 3.501 MTL (also über rund 8.130 €) mit 35 %.

Für religiöse Non-Profit-Organisationen (inkl. Stiftungen, Trust, Vereine usw.) gilt der Steuersatz von 20 % für alle Einkommensklassen.

14.5 Spenden und Mitgliedsbeiträge

Wie bereits angesprochen sind Einkünfte einer gemeinnützigen Organisation aus Mitgliedsbeiträgen einkommensteuerpflichtig, wenn der Anteil dieser Einkommensart am gesamten Einkommen kleiner als 50 % ist. Für die bestimmten

¹ Für die Umrechnungen in € wurde hier und im Folgenden der Referenzkurs der EZB vom 2.3.05 verwendet. <http://www.ecb.int/stats/exchange/eurofxref/html/index.en.html>.

anerkannten gemeinnützigen Einrichtungen bleiben die Gesamteinkommen steuerfrei, unabhängig davon, woher sie stammen.

Grundsätzlich werden freiwillige Zahlungen und Ausgaben einer natürlichen bzw. juristischen Person nicht von der Steuerbemessungsgrundlage abgezogen. Spenden aller Art (d. h. sowohl Geld- als auch Sachspenden) an anerkannte gemeinnützige Organisationen sind aber von der Einkommensteuer befreit.

14.6 Erbschaft- und Schenkungsteuer

Es gibt keine Erbschaft- und Schenkungsteuer in Malta.

14.7 Umsatzsteuerlich relevante Regelungen

Nach dem VAT Act 1998 sind Dienstleistungen von gemeinnützigen Vereinen und anderen Non-Profit-Organisationen, die zur Erfüllung der institutionellen Zwecke für ihre Mitglieder dienen, von der Mehrwertsteuer befreit (ohne Vorsteuerabzug). Das Mehrwertsteuergesetz enthält noch Übergangsregelungen, die bis zum 31. 12. 2009 beibehalten werden können.¹

14.8 Haftungsfragen

Keine Angaben.

14.9 Administration

Für die Gesamtheit der Tätigkeiten (institutionelle Tätigkeiten und damit zusammenhängende gewerbliche Tätigkeiten) der gemeinnützigen Organisationen sind chronologische und systematische Aufzeichnungen zu führen. Dazu muss ein Jahresabschluss erstellt werden.

¹ Anhang H der 6. EG-Richtlinie Nr. 14 ist nach International Bureau of Fiscal Documentation nicht umgesetzt worden.

14.10 Quantitative Angaben

Keine Angaben.

15. NIEDERLANDE

15.1 Formen, Arten und Anerkennungsprinzipien von gemeinnützigen Organisationen

In den Niederlanden ist verfassungsgemäß die Vereinigungsfreiheit für jede auf dem Staatsgebiet ansässige Person gewährleistet (Art. 1 und 8 der Verfassung).

Nach der niederländischen Definition ist ein Verein eine aus mindestens zwei Mitgliedern bestehende juristische Person, die zu einem bestimmten Zweck – außer den Genossenschaften und Garantieverbänden auf Gegenseitigkeit (welche in den Niederlanden eine Unterart der Vereine sind) vorbehaltenen Zwecken – gegründet wird. Er darf, wenn er gemeinnützig ist, keine Gewinne an seine Mitglieder ausschütten.¹

Hinsichtlich der Staatsangehörigkeit der Mitglieder des Vereins bestehen keine Bedingungen.

Arten von Vereinen:

- privaturkundlicher Verein (Vereniging),
- notariell beurkundeter Verein (Stichting),
- Verein ohne Staatszugehörigkeit (internationaler Verein ohne genau festgelegte juristische Zugehörigkeit, zwar nicht im Gesetz vorgesehen, aber doch von der Rechtsprechung anerkannt).

Vereine, die lediglich durch eine private Urkunde, also ohne notarielle Beurkundung begründet wurden, können eine Eintragung ins Register der Handelskammer beantragen. Der Vorteil einer solchen Eintragung liegt für den Verein mit beschränkter Rechtspersönlichkeit darin, dass dadurch die Haftung der Vorstandsmitglieder eingeschränkt wird. Die Haftung beschränkt sich in diesem Fall grundsätzlich auf das Vereinsvermögen. Ohne eine Eintragung würden die Gläubiger des Vereins bei Zahlungsproblemen des Vereins auf die Vorstands-

¹ http://europa.eu.int/comm/enterprise/library/lib-social_economy/orgfd_de.pdf.

mitglieder zurückgreifen können. Vereine ohne notarielle Beurkundung, also mit beschränkter Rechtsfähigkeit, können keine eingetragenen Güter (Immobilien) erwerben und keine Erbschaften annehmen.

Ist der Verein notariell beurkundet, so besitzt er volle Rechtsfähigkeit. Die Beurkundung der Satzung kann auch während des Bestehens des Vereins erfolgen. Ein notarieller Verein bedarf einer Eintragung in das Vereinsregister. Die Eintragung in das Vereinsregister hat zur Folge, dass die Haftung der Vorstandsmitglieder grundsätzlich eingeschränkt wird. Der Verein kann uneingeschränkt Verpflichtungen eingehen, Schenkungen oder Vermächtnisse erhalten und Immobilien erwerben.¹

In den einschlägigen Gesetzen ist Gemeinnützigkeit nicht definiert. Laut Rechtsprechung steht die Gemeinnützigkeit dem Interesse eines einzelnen oder einer begrenzten Gruppe gegenüber. Der Verein darf zwar wirtschaftlich tätig werden, darf jedoch keine Ausschüttung der Gewinne an die Mitglieder vornehmen. Ebenso darf der Zweck nicht ausschließlich zur Gewinnerzielung und dessen Ausschüttung an die Mitglieder gerichtet sein.²

Voraussetzung für Gemeinnützigkeit:

- keine Gewinnausschüttung,
- unabhängig insbesondere von staatlichen Behörden,
- sie sollen „uneigennützig“ geführt werden (nicht zum Zwecke der persönlichen Bereicherung) und
- müssen in gewissem Grade in der Öffentlichkeit tätig sein und dem Gemeinwohl dienen.

In der Satzung eines durch öffentlichen Akt gebildeten Vereins muss der Verwendungszweck des restlichen Vereinsvermögens bei Liquidation festgelegt sein. Sollte nach Befriedigung der Gläubiger noch ein Restvermögen vorhanden sein, ist dieses unter den satzungsgemäß festgelegten Anspruchsberechtigten zu verteilen. Nur dann, wenn es an Anspruchsberechtigten fehlt, fällt es an den Staat. Dieser sollte es einem anderen Verein zuleiten, der eine adäquate Verwendung verspricht.

¹ http://europa.eu.int/comm/enterprise/library/lib-social_economy/orgfd_de.pdf.

² http://europa.eu.int/comm/enterprise/library/lib-social_economy/orgfd_de.pdf.

Ausländische Vereine können in den Niederlanden anerkannt werden. Dabei ist zu beachten, dass die Niederlande in diesem Zusammenhang das Herkunftsprinzip vertreten. Das beinhaltet, dass dieser Verein grundsätzlich weiterhin dem anwendbaren ausländischen Recht unterliegt. Von diesem hängt es auch ab, ob die Rechtspersönlichkeit gewährt werden kann.¹ In den Niederlanden anerkannte ausländische Vereine werden bezüglich der Möglichkeiten von Steuerbegünstigungen in einer Liste beim Finanzministerium geführt.

15.2 Abgrenzung zu Stiftungen, Trusts und steuerbefreiten Körperschaften

Zur Abgrenzung der **Stiftungen (Stichtingen)** von Vereinen ist anzumerken, dass Stiftungen rechtlich eine homogenere Gruppe bilden als gemeinnützige Vereine. Stiftungen gliedern sich in Privatstiftungen und Stiftungen für einen öffentlichen Zweck. Diese öffentlichen Stiftungen sind Organisationen, welche eigene finanzielle Mittel haben, die nach eigenem Ermessen für dem Gemeinwohl dienende Vorhaben oder Tätigkeiten verwendet werden. Auch sie sind unabhängig von Stellen und Behörden und werden von eigenständigen Vorständen oder Treuhändern geführt.²

Stiftungen werden durch einen öffentlich beurkundeten Stiftungsakt erschaffen, in dem die Satzung enthalten ist. Die Satzung wird in der Industrie- und Handelskammer des jeweiligen Ortes hinterlegt. Eine Stiftung in den Niederlanden ist eine durch Rechtsgeschäft geschaffene juristische Person ohne Mitglieder, deren Gegenstand in der Verfolgung des satzungsmäßigen Zwecks unter Verwendung des dazu übertragenen Vermögens besteht. Sie haben volle Rechtsfähigkeit, wobei diese durch notarielle Urkunde erworben wird.³ Der Sitz der Stiftung muss in den Niederlanden sein. Zweigstellen im Ausland sind allerdings erlaubt. In der Satzung müssen die Modalitäten hinsichtlich einer Auflösung der Stiftung ausgeführt sein. Falls dabei kein Anspruchsberechtigter bereits festgelegt ist, an den das Vermögen zu fallen hat, gehen die restlichen Vermögenswerte auf den Staat über. Dieser hat dann dafür zu sorgen, dass sie einer

¹ http://europa.eu.int/comm/enterprise/library/lib-social_economy/orgfd_de.pdf.

² http://europa.eu.int/comm/enterprise/library/lib-social_economy/orgfd_de.pdf.

³ <http://www.eurocom.org/Cox/gemein/europa/nl.htm>.

weiteren Zweckbestimmung zugeführt werden, die dem der ursprünglichen Stiftung möglichst nahe kommt.

Die Besteuerung der Stiftung läuft komplett kongruent zu der Besteuerung der Vereine ab. Der Vorstand einer Stiftung muss innerhalb von 6 Monaten nach Abschluss des Geschäftsjahres die Bilanz sowie die Gewinn- und Verlustrechnung aufstellen und sie 10 Jahre lang aufbewahren. Die Aufsicht der Stiftungen wird intern durch die Satzung geregelt; extern kann die Staatsanwaltschaft vom Vorstand der Stiftung Auskunft verlangen.

Neben den Stiftungen gibt es u. a. auch noch Genossenschaften und Garantieverbände auf Gegenseitigkeit.

15.3 Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe/Zweckbetriebe

Auch Vereine als juristische Personen unterliegen dem allgemeinen Steuerrecht, wenn sie neben ihrem eigentlichen gemeinnützigen Bereich, in dem sie steuerbefreit sind, noch erwerbswirtschaftlich tätig werden (vgl. hierzu im nächsten Abschnitt). Sofern sie allerdings als Tätigkeiten die im Umsatzsteuergesetz unter Art. 11 Abs. 1 Buchst. e, f und t aufgeführten Lieferungen und Dienstleistungen haben, sind sie noch von der Umsatzsteuer befreit. Die unter diese Regelung fallenden Stiftungen, gemeinnützigen Vereine und sonstigen Einrichtungen sind in den Ausführungen zur Umsatzbesteuerung unter Beilage B aufgeführt. Es handelt sich dabei vor allem um Vereine oder Stiftungen mit akademischen, kirchlichen, wohltätigen, kulturellen oder gemeinnützigen Zwecken (einschließlich Parteien) mit Sitz in den Niederlanden, deren Wirken im öffentlichen Interesse liegt.

Vorausgesetzt ist dabei, dass die Lieferungen von Gütern im Jahr nicht mehr als 68.067 € und die Erbringung von Dienstleistungen im Jahr nicht mehr als 22.689 € betragen. Durch diese Freistellung darf es auch nicht zu einer Störung der Wettbewerbsverhältnisse kommen.

15.4 Besteuerung der laufenden Erträge

Grundsätzlich unterliegen Vereine dem allgemeinen Steuerrecht. Es gibt keine besondere Steuer für Vereine (juristische Personen).

Körperschaftsteuer

Ein gemeinnütziger Verein ist vollkommen von der Körperschaftsteuer befreit, wenn der Jahresgewinn unter 7.500 € oder der Gesamtgewinn der letzten 4 Jahre unter 37.500 € liegt, unter der Voraussetzung, dass kein Geschäftsbetrieb vorliegt bzw. dieser von untergeordneter Bedeutung ist und Gewinne ausdrücklich nur für gemeinnützige Zwecke verwendet werden (Art. 5 Körperschaftsteuergesetz sowie Erlass vom 20.8.1971). Einnahmen durch Spenden und Mitgliedsbeiträge, aber auch Geldanlagen sind nicht Gegenstand der Besteuerung.

Vollständig befreit sind Wohltätigkeitseinrichtungen, Bibliotheken, Rentenkasse, Körperschaften zur Bodenerhaltung und -bewirtschaftung im Rahmen des Naturschutzes sowie andere bestimmte in spezifischen Bereichen gemeinnützig tätige Vereine.¹ Diese begünstigten Vereinigungen, die nicht der Körperschaftsteuer unterworfen sind, haben mindestens 25 Mitglieder.

Kapitalertragssteuer

Nicht körperschaftsteuerpflichtige Vereine, welche in den Niederlanden ansässig sind und/oder als juristische Person (oder Stiftung) einen Anspruch auf Sonderregelungen für Investmentfonds² haben, können die Rückerstattung des Steuervorwegabzugs auf Dividenden beantragen.

¹ http://europa.eu.int/comm/enterprise/library/lib-social_economy/orgfd_de.pdf.

² Unter der Voraussetzung, dass das gesamte laufende Einkommen an die Anteilseigner ausgeschüttet wird sowie eine Reihe anderer Bedingungen erfüllt werden, hat eine Investmentgesellschaft bzw. ein Investmentfond Anspruch auf Hinzurechnung von Kapitalgewinnen aus Wertpapieren und Immobilien zu einer Reinvestitionsrücklage sowie auf einen Steuersatz von 0 % für den verbleibenden Gewinn.

15.5 Spenden und Mitgliedsbeiträge

Im Zusammenhang mit Spenden und deren steuerlicher Berücksichtigung sind in den Niederlanden verschiedene Definitionen und Abgrenzungen zu beachten:

Spenden sind grundsätzlich freiwillige Zuwendungen, aber auch Pflichtbeiträge, denen allerdings keine direkten Gegenleistungen zuzurechnen sind. Die begünstigten Einrichtungen sind kirchlicher, weltanschaulicher, karitativer, kultureller und wissenschaftlicher sowie gemeinnütziger Art. Die begünstigten Vereinigungen sind nicht der Körperschaftsteuer unterworfen und haben mindestens 25 Mitglieder.¹

Dabei können die zum Steuerabzug berechtigenden Spenden regelmäßig wiederkehrender oder periodischer Art sein, die an in den Niederlanden sitzende Einrichtungen oder Vereinigungen fließen. Diese periodischen Spenden von Privatpersonen aufgrund eines notariell beurkundeten Vertrags für mindestens fünf Jahre sind in voller Höhe absetzbar, wenn es sich um Zuwendungen in Form von regelmäßig wiederkehrenden Zahlungen an einen niederländischen Verein handelt und der Verein voll rechtsfähig und von der Körperschaftsteuer befreit ist.

Es ist aber auch möglich, andere steuerlich begünstigte Spenden Einrichtungen zukommen zu lassen, die in den Niederlanden ihren Sitz haben. Diese anderen Spenden von Privatpersonen an anerkannte niederländische Vereine sind vom Spender absetzbar, wenn sie 60 € pro Jahr überschreiten und innerhalb einer Spanne von mindestens 1 % bis höchstens 10 % des steuerpflichtigen Einkommens liegen (Gesetz vom 11.5.2000 Wet inkomstenbelasting 2001, WIB, Stb. 215). Daneben bedarf es einer schriftlichen Bestätigung für diesen Spendenabzug. Bei zusammen lebenden Paaren gilt der gemeinsame Einkommensbetrag.

Eine weitere Spendenart, die steuerlich absetzbar ist, sind die Autokosten, die ein ehrenamtlich Tätiger im Rahmen seiner Aufgaben für den Verein hat. Hier können pro km Wegstrecke, die für den Verein mit dem Privatwagen gefahren wurde, 0,18 € angesetzt werden.

¹ Afdeling 6.9. Art. 6.33, Wet inkomstenbelasting 2001.

Spenden von Unternehmen an Vereine oder Stiftungen mit akademischen, kirchlichen, wohltätigen, kulturellen oder gemeinnützigen Zwecken (einschließlich Parteien) mit Sitz in den Niederlanden sind absetzbar, soweit sie 227 € überschreiten, aber nur bis maximal 6 % des steuerpflichtigen Gewinns (Gesetz vom 8.10.1969 Stb. 445 mit späteren Änderungen). Auch hier ist wieder zu beachten, dass diese Spenden freiwilliger Natur sein müssen, ohne eine irgendwie geartete Gegenleistung zu begründen.

Pflichtbeiträge sind nur absetzbar, wenn ihnen keine direkten Gegenleistungen gegenüber stehen.

Spenden von Privathaushalten an nicht in den Niederlanden sitzende Einrichtungen werden nur dann als steuerlich berücksichtigungsfähig angesehen, wenn das niederländische Finanzministerium diesen Verein anerkannt hat.

Unternehmen können ebenfalls an nicht in den Niederlanden sitzende gemeinnützige Einrichtungen steuerbegünstigte Spenden gewähren, sofern diese Organisationen wiederum in der vom Finanzministerium festgelegten Liste erwähnt werden.

15.6 Erbschaft- und Schenkungsteuer

Von der Erbschaftssteuer sind niederländische juristische Personen, deren Wirken im öffentlichen Interesse liegt und die anerkannt sind (vgl. hierzu Art. 24 des Erbschaftsteuergesetzes), bis zu einem bestimmten Betrag freigestellt. Bei darüber liegenden Erbschaften kommt in 2005 der ermäßigte Satz von 8 % (vorher 11 %) zur Anwendung. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass unter Umständen eine zu enge Zweckbindung eines Vermächtnisses oder einer Schenkung dem erforderlichen gemeinnützigen Charakter der Zuwendung widerspricht und deshalb der normale Tarif zur Anwendung kommen kann.

Für normale Organisationen ohne erwerbswirtschaftliche Ausrichtung, d. h. Organisationen, die nicht als gemeinnützige Organisationen, deren Wirken im öffentlichen Interesse liegt, anerkannt sind, gilt auf alle Fälle der normale Tarif. Dieser sieht Belastungen von 41 bis in der Spitze 68 % vor (Art. 24 Erbschaftsteuergesetz).

Um als begünstigte Organisation, deren Wirken im öffentlichen Interesse liegt, eingestuft zu werden, hat der für die Erbschaft- und Schenkungsteuer zuständige „belastingsdienst“ Kriterien aufgestellt, die von den Organisationen erfüllt werden müssen. Zudem müssen noch verschiedene Dokumente vorgelegt werden wie eine Kopie der notariellen Beurkundung der Gründung des Vereins mit den Statuten, eine Abschrift des letzten Jahresberichts, eine Abschrift von der Eintragung in der Handelskammer und – soweit möglich – Informationen über die Tätigkeiten.

Folgende Kriterien sind relevant:

- die Einrichtung muss ihren Sitz in den Niederlanden haben,
- es darf keine erwerbswirtschaftliche Ausrichtung vorliegen,
- der Vorstand muss aus mindestens drei Personen bestehen,
- die tatsächliche Zusammensetzung des Vorstands muss so sein, dass eventuell bestehende Beziehungen zwischen Vorstandsmitgliedern immer eine Minderheit darstellen. Unter Beziehungen wird in diesem Fall verstanden: Verwandte bis zum 4. Grad, Verheiratete und Zusammenlebende,
- die Stimmen der einzelnen Vorstandsmitglieder müssen gleichgewichtet sein,
- die Vorstandsmitglieder dürfen kein Entgelt erhalten, es sei denn eine akzeptable Unkostenvergütung,
- ein eventuelles Vermögen bei der Auflösung des Vereins muss einem anderen gemeinnützigen Verein übertragen werden, der eine entsprechende Ausrichtung hat wie der aufgelöste gemeinnützige Verein,
- bei Änderungen der Statuten oder bei Änderung der Zusammensetzung des Vorstands ist vorab der zuständige Steuerinspekteur zu Rate zu ziehen,
- jährlich sind der Finanzinspektion, die kontrolliert, ob die tatsächlichen Tätigkeiten mit den satzungsgemäßen Zielen übereinstimmen, Berichte vorzulegen.

Bewertet wird grundsätzlich mit dem Marktwert, wie er sich zum Zeitpunkt des Übergangs ergibt, abzüglich etwaiger Schulden.¹ Im Falle von Immobilien können auch die Einheitswerte zum Ansatz kommen.

¹ Müssener (2004).

Bei der Erbschaftsteuer ist für das erworbene Vermögen in 2005 ein Betrag von 8.602 € freigestellt (Art. 32 Abs. 1 des Erbschaftsteuergesetzes: für die Jahre 2003/4 waren es noch 8.284 €).

Im Falle von Schenkungen sieht die Freistellung in 2005 einen Betrag von 4.303 € vor (Art. 33 Abs. 1 des Erbschaftsteuergesetzes: für die Jahre 2003/4 waren es noch 4.143 €).

Ausländische Vereine können in den Niederlanden anerkannt werden, um die gleichen steuerlichen Vorteile zu genießen wie inländische gemeinnützige Vereine. Dabei soll hier nochmals erwähnt werden, dass die Niederlande in diesem Zusammenhang das Herkunftsprinzip vertreten. Das beinhaltet, dass dieser Verein grundsätzlich weiterhin dem anwendbaren ausländischem Recht unterliegt. Von diesem hängt es auch ab, ob die Rechtspersönlichkeit gewährt werden kann.¹ In den Niederlanden anerkannte ausländische Vereine werden bezüglich der Möglichkeiten von Steuerbegünstigungen in einer Liste beim Finanzministerium geführt.

Um Doppelbesteuerungen zu vermeiden, wird ausländische Erbschaft- und Schenkungsteuer, die auf Auslandsvermögen entfällt, auf die niederländische Steuer angerechnet, allerdings nur bis zu deren Höhe. Sollte diese Methode nicht zur Anwendung kommen können, wird ein Abzug von der Bemessungsgrundlage zugelassen.²

Mit verschiedenen Staaten bestehen Doppelbesteuerungsabkommen, so mit Frankreich (noch nicht ratifiziert), Israel, Niederländische Antillen und Aruba, Schweden (nur Erbschaften), der Schweiz (nur Erbschaften), dem Vereinigten Königreich und den USA (nur Erbschaften).

15.7 Umsatzsteuerlich relevante Regelungen

Die in Art. 13. der 6. EG-Richtlinie angeführten Steuerbefreiungen für Vereine kommen in den Niederlanden alle zur Anwendung.³ Das bedeutet, dass Aktivitäten von Jugendorganisationen, Sportvereinen, sozialen oder kulturellen Ein-

¹ http://europa.eu.int/comm/enterprise/library/lib-social_economy/orgfd_de.pdf.

² Müssener (2004).

³ Anhang H der 6. EG-Richtlinie Nr. 14 ist nach International Bureau of Fiscal Documentation nicht umgesetzt worden.

richtungen ohne Erwerbscharakter, (den meisten) Bildungseinrichtungen, Komponisten und Schriftstellern von der Umsatzsteuer befreit sind.¹ Daneben bestehen noch Vergünstigungen für von Vereinen gelieferte Waren und erbrachte Dienstleistungen. Zudem können die Vereine steuerlich begünstigt an ihre Mitglieder wiederum Dienstleistungen erbringen und in Zusammenhang damit Waren liefern. Wichtig sind dabei auch die Wettbewerbsverhältnisse in diesen Bereichen. Es darf durch die Freistellungen zu keinen Verzerrungen der bestehenden Konkurrenzsituation kommen, also insbesondere nicht zu Beeinträchtigungen der normalsteuerpflichtigen Unternehmen in diesem Bereich durch die Tätigkeiten der gemeinnützigen steuerbefreiten Vereine. Weiterhin darf mit den freigestellten Lieferungen und Leistungen kein Gewinn angestrebt werden. Auch dürfen anfallende Gewinne nicht an die Vereinsmitglieder verteilt werden.

Sofern gemeinnützige Vereine als juristische Personen neben diesen Tätigkeiten, in denen sie steuerbefreit sind, noch erwerbswirtschaftlich tätig werden, unterliegen sie mit diesen Einkünften der allgemeinen Steuerpflicht.

15.8 Haftungsfragen

Bei der Haftung ist zwischen den beiden Vereinsformen zu unterscheiden. Gemeinnützige Vereine, die privatrechtlich begründet sind, stellen unter Haftungsaspekten für den Vereinsvorstand ein Problem dar. In diesen Fällen haftet der Vorstand nämlich für die Schulden des Vereins. Da der Verein vom Vorstand in der Regel kollektiv geführt wird, dürfte dann auch eine kollektive Haftung des Vorstands gegeben sein. Durch eine Eintragung im Register der Handelskammer kann diese Haftung beschränkt werden. Aber erst durch die Umwandlung in eine juristische Person kann sich der Vorstand aus der Haftung für die Schulden des Vereins befreien.

Gemeinnützige Vereine als juristische Personen haften für ihre Verbindlichkeiten mit ihrem Vermögen. Wichtig ist in diesem Zusammenhang, dass der gemeinnützige Verein im Register der Handelskammer eingetragen ist, denn nur dann haftet der Verein mit seinem Vermögen für die Tätigkeiten, die vom Vorstand des Vereins in seinem Namen durchgeführt werden. Dabei wird unterstellt, dass der Vorstand seine Tätigkeiten ordentlich erledigt.

¹ Art. 11, Buchst. f,t,u,v. des niederländischen Umsatzsteuergesetzes.

Lediglich dann, wenn die übliche Sorgfaltspflicht durch die handelnden Personen verletzt wird, kann der Vorstand unter Umständen persönlich zur Rechenschaft gezogen werden. Im Falle einer Zahlungsunfähigkeit mit anschließendem Konkurs des Vereins kann der Konkursverwalter die Vorstandsmitglieder haftbar machen, wenn sie vorweg wissen konnten, dass der Verein den Verpflichtungen nicht nachkommen konnte.

Jedes Jahr muss die Mitgliederversammlung den Jahresbericht und die Amtsführung genehmigen.

15.9 Administration

Entsprechend den vorgeschriebenen Formalitäten aus dem Bereich Rechnungslegung hat der Vorstand innerhalb von 6 Monaten der Mitgliederversammlung einen Jahresbericht über die Lage des Vereins und seine Geschäftsführung vorzulegen. Dazu gehören auch die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung mit einer Stellungnahme zur Bestätigung.

Was die interne Aufsicht betrifft, so kann in der Satzung festgelegt werden, dass der Verein ein Abschlussprüferkollegium bestellt. In Ermangelung eines derartigen Kollegiums und eines Buchhalters, der die Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltungsunterlagen bestätigt, ernennt die Versammlung jedes Jahr eine aus mindestens zwei Mitgliedern bestehende Kommission. (Diese Mitglieder dürfen nicht dem Vorstand angehören.)¹

Es bedarf allerdings auch einer externen Überprüfung, die durch die Erklärung eines Buchprüfers, mit der die Ordnungsmäßigkeit der Unterlagen bestätigt, als erfüllt angesehen wird. Es besteht keine Pflicht zur Veröffentlichung.

15.10 Quantitative Angaben

In einer Untersuchung von 1999 wurde noch von rund 130.000 Stiftungen² und rund 100.000 Vereinen¹ ausgegangen. Die neuesten Informationen von der

¹ http://europa.eu.int/comm/enterprise/library/lib-social_economy/orgfd_de.pdf.

² International Fiscal Association (1999), p. 622.

„donateursvereniging“ gehen von insgesamt 250.000 Stiftungen und Vereinen aus.² Dies würde einen Zuwachs von knapp 9 % für den Zeitraum von vier Jahren bedeuten, der zwischen den beiden Untersuchungen bzw. Informationen liegt. Allerdings werden hier auch Vereinigungen und Stiftungen erfasst, die nicht unbedingt am Gemeinwohl orientiert sind. Die Schätzungen hinsichtlich des Umsatzes in diesem Bereich bewegen sich in einer breiten Spanne, nämlich zwischen 4 bis 20 Milliarden €.

Die „donateursvereniging“ nimmt an, dass rund 30.000 davon als „goede doelen“, d. h. als Einrichtungen mit gemeinnütziger Ausrichtung eingestuft werden können, die in der Handelskammer eingeschrieben sind. Die eben genannte Zahl von 30.000 teilt sich auf in rund 16.000 gemeinnützige Vereine (erfasst nach Art. 24 des Erbschaftsrechts durch den „belastingsdienst“, der die Freistellungen nach den weiter oben erwähnten Kriterien gewährt) und gut 14.000 Stiftungen. Da aber grundsätzlich eine genaue Definition für „goede doele“ fehlt, fällt auch hier die Abgrenzung schwer.

¹ International Fiscal Association (1999), p. 622.

² <http://www.donateursvereniging.nl/index.php?id=161>.

16. ÖSTERREICH

16.1 Formen, Arten und Anerkennungsprinzipien von gemeinnützigen Organisationen

Neben den Vereinen nach dem Vereinsgesetz, auf die sich die folgenden Ausführungen beschränken werden, zählen in Österreich zu den nicht-gewinnorientierten Organisationen (NGO) Bundes-, Landes- und Privatstiftungen und gemeinnützige Genossenschaften. NGO gibt es insbesondere in folgenden Bereichen:

- Gesundheitspflege,
- Kinder-, Jugend- und Familienfürsorge,
- Fürsorge für alte, kranke oder mit körperlichen Gebrechen behaftete Personen,
- Körpersport,
- Aus- und Weiterbildung und
- Natur-, Umwelt- und Tierschutz, auch wenn von der Tätigkeit des Rechtsträgers politische Wirkungen ausgehen.

Die §§ 34 bis 47 Bundesabgabenordnung (BAO) regeln, unter welchen Voraussetzungen Körperschaften steuerlich begünstigt werden. Im Sinne des Vereinsgesetzes ist ein Verein ein freiwilliger, auf Dauer angelegter, aufgrund von Statuten organisierter Zusammenschluss mindestens zweier Personen zur Verfolgung eines bestimmten gemeinsamen ideellen Zwecks.¹ Derzeit sind über 100.000 Vereine offiziell registriert.² Laut § 1 Abs. 1 VerG 2002 genießt ein Verein Rechtspersönlichkeit und darf entsprechend § 1 Abs. 2 VerG 2002 nicht auf Gewinn ausgerichtet sein. Die Voraussetzungen für eine steuerliche Begünstigung eines Vereins benennt § 34 Abs. 1 BAO. Danach muss ein Verein

¹ Ausgenommen vom Vereinsgesetz sind neben wirtschaftlich ausgerichteten Vereinigungen auch Einrichtungen und Vereine für Bank- und Kreditgeschäfte, für Sparkassen und Pfandleihanstalten, für Genossenschaften und Unterstützungskassen der Gewerbetreibenden, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, für geistliche Orden und Kongregationen und die gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften. <http://www.ngo.at/recht/gemeinnutz.htm>.

² Bundesministerium für Finanzen (2002).

1. gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen,
2. der ausschließlichen und unmittelbaren Förderung dieser Zwecke dienen,
3. diese Grundsätze in der Rechtsgrundlage des Vereins vollständig verankern und
4. diese Grundsätze im Rahmen der tatsächlichen Geschäftsführung einhalten.

Einen **gemeinnützigen**¹ Zweck verfolgt ein Verein dann, wenn eine Förderung der Allgemeinheit vorliegt (§ 35 Abs. 1 BAO). Dies ist dann anzunehmen, wenn der Verein das Gemeinwohl auf geistigem, kulturellem, sittlichem oder materiellem Gebiet fördert (§ 35 Abs. 2 BAO). Begrenzen allerdings die Statuten den geförderten Personenkreis von vornherein eng, so liegt laut § 36 Abs. 1 BAO keine Gemeinnützigkeit des Vereins vor. Ist dagegen der geförderte Personenkreis lediglich durch den Gegenstand der Förderung begrenzt, wird dadurch die Förderung gemeinnütziger Zwecke nicht ausgeschlossen. Für Österreich kann folglich festgestellt werden, dass Gemeinnützigkeit einen rein steuerlichen Begriff darstellt. In der Regel gestaltet es sich für einen Verein äußerst schwierig, in diesen Status aufgenommen zu werden, so dass es derzeit nur rund 200 gemeinnützige Vereine gibt.²

Die **ausschließliche** Förderung (§ 39 BAO) begünstigter Zwecke liegt dann vor, wenn der Verein zum einen keine anderen als begünstigte Zwecke verfolgt.³ Zum anderen darf kein Gewinn angestrebt werden und die Vereinsmitglieder dürfen weder am Erfolg noch am Vermögen des Vereins beteiligt sein. Des Weiteren ist es dem Verein nicht erlaubt, zweckfremde Verwaltungsaufgaben durchzuführen bzw. unverhältnismäßig hohe Vergütungen an Mitglieder oder andere Personen auszuzahlen. Dagegen ist aber die Auszahlung von angemessenen Tätigkeitsvergütungen und Fahrtkosten unschädlich. Zudem muss im Falle der Auflösung des Vereins das Vereinsvermögen weiterhin begünstigten Zwecken vorbehalten bleiben.

Entsprechend § 40 BAO werden begünstigte Zwecke dann **unmittelbar** gefördert, wenn diese von begünstigten Vereinen selbst verwirklicht werden. Dem-

¹ Vgl. zu den mildtätigen und kirchlichen Zwecken §§ 37 und 38 BAO.

² <http://www.ngo.at/recht/gemeinnutz.htm>.

³ Es dürfen jedoch völlig untergeordnete Nebenzwecke bis zu 10 % der gesamten Vereinstätigkeit verfolgt werden.

nach ist die Förderung von anderen Vereinen oder sonstigen Rechtsträgern, die begünstigte Zwecke verfolgen, nicht begünstigt.

Gemäß § 41 BAO muss die Rechtsgrundlage, d. h. die **Statuten**, des Vereins so abgefasst werden, dass die Voraussetzungen für abgabenrechtliche Begünstigungen klar und eindeutig überprüfbar sind. Nicht in den Statuten erscheinende neue Aktivitäten können zwar diese Begünstigung vernichten, es steht jedoch dem Verein frei, die Statuten zu ändern, was an die zuständige Behörde (Bundespolizeidirektion bzw. Bundesverwaltungsbehörde) gemeldet werden muss.¹ Zudem muss die tatsächliche Geschäftsführung des Vereins den Vereinssatzungen entsprechen und danach handeln (§ 42 BAO).

Bei der Anerkennung der **Gemeinnützigkeit** muss in den **Statuten** enthalten sein, dass der Verein ausdrücklich gemeinnützige Zwecke verfolgt, nicht auf Gewinn ausgerichtet und für die Allgemeinheit offen ist. Ebenso muss die Verwendung der Mittel sowie die Behandlung des Vereinsvermögens nach Auflösung des Vereins klar in den Statuten geregelt sein, wobei das Vermögen nur ausschließlich gemeinnützigen Zwecken gewidmet werden darf. Eine Ausschüttung an die Mitglieder würde der Gemeinnützigkeit widersprechen.

Grundsätzlich werden auch gemeinnützige Vereine abgabenrechtlich begünstigt, die weder ihre Geschäftsleitung (§ 27 BAO) noch ihren Sitz in Österreich haben. Dabei ist eine überwiegende Inlandsförderung nur für Vereine erforderlich, deren Geschäftsleitung oder Sitz sich außerhalb des übrigen Gemeinschaftsgebietes der EU befindet.²

16.2 Abgrenzung zu Stiftungen, Trusts und steuerbefreiten Körperschaften

Stiftungen – derzeit gibt es in Österreich rund 3.200 – sind allgemein definiert als „Widmungen einer Vermögensmasse für einen bestimmten Zweck durch den Willensakt des Stifters/der Stifterin“.³ Seit 1993 sind neben den **Bundes-**

¹ <http://www.ngo.at/recht/gemeinnutz.htm>.

² Demnach ist beispielsweise ein deutscher Verein mit hauptsächlichem Förderungsziel in Deutschland begünstigt, aber ein amerikanischer Verein mit hauptsächlichem Förderungsziel in den USA nicht. Bundesministerium für Finanzen (2001).

³ <http://www.ngo.at/recht/stift.htm>.

und **Landesstiftungen** auch **Privatstiftungen** gesetzlich erlaubt. Bundes- und Landesstiftungen sind Rechtsträger, deren Vermögen durch den privatrechtlichen Widmungsakt des Stifters zur Erfüllung **gemeinnütziger** oder **mildtätiger** Aufgaben bestimmt ist. Somit wird diesen Stiftungen der gemeinnützige Status per Gesetz festgeschrieben. Dagegen sind **Privatstiftungen** eigentümer- und mitgliederlose Rechtsträger, denen vom Stifter Vermögen gewidmet wird, um durch dessen Nutzung, Verwaltung und Verwertung einem vom Stifter gesetzlich erlaubten Zweck zu dienen, d. h. sie dürfen auch kommerzielle Zwecke verfolgen. Insgesamt liegt der Anteil an gemeinnützigen Stiftungen im privaten Bereich unter 10 %.¹

Die Rechtsform "**Trust**" ist in Österreich nicht bekannt.

Allgemein können **Körperschaften** Vereine nach dem Vereinsgesetz, Stiftungen, Anstalten, Kapitalgesellschaften (AG, GmbH), Genossenschaften und Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts sein. **Steuerbefreit** ist eine Körperschaft, wenn die in §§ 34 bis 47 BAO geregelten Voraussetzungen erfüllt sind. Demnach ist eine Steuerbefreiung nicht an die Rechtsform des gemeinnützigen Vereins gebunden und kann auch bei der Verfolgung eines mildtätigen oder kirchlichen Zwecks zum Tragen kommen.

16.3 Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe/Zweckbetriebe

Ein **wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb** liegt bei einer selbstständigen, nachhaltigen, ohne Gewinnerzielungsabsicht unternommenen Betätigung vor, sofern dadurch Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile entstehen und die Betätigung über die Vermögensverwaltung hinausgeht. Unterschieden werden hier der **unentbehrliche**, der **entbehrliche Hilfsbetrieb** und der **begünstigungsschädliche wirtschaftliche Geschäftsbetrieb**.

Es besteht ein **unentbehrlicher Hilfsbetrieb**, wenn ein Betrieb insgesamt auf die Erfüllung begünstigter Zwecke eingestellt ist, die betreffende Betätigung für die Erreichung des Vereinszwecks in ideeller Hinsicht unentbehrlich ist und zu abgabepflichtigen Betrieben nicht in größerem Ausmaß in direkten Wettbewerb getreten wird (§ 45 Abs. 2 BAO). Dieser ist weder körperschaftsteuer- noch um-

¹ <http://www.ngo.at/recht/stift.htm>.

satzsteuerpflichtig, da hier die Liebhabereivermutung gilt. Ein solcher gemeinnütziger Verein kann allerdings auch keinen Vorsteuerabzug geltend machen.

Dagegen ist ein **entbehrlicher Hilfsbetrieb** teilweise abgabepflichtig. Dieser liegt dann vor, wenn der Geschäftsbetrieb für die Erfüllung des Vereinszwecks nicht unentbehrlich ist, aber doch mit ihm im Zusammenhang steht (§ 45 Abs. 1 BAO). Während für Zufallsüberschüsse die Körperschaftsteuer zu entrichten ist, gilt auch hier bei der Umsatzsteuer die Liebhabereivermutung (§ 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994).

Begünstigungsschädliche wirtschaftliche Geschäftsbetriebe sind Betriebe, die keine Hilfsbetriebe mehr sind (§ 45 Abs. 3 BAO). Sie sind voll steuerpflichtig und unterliegen sowohl der Körperschaft- wie auch der Umsatzsteuer. Daher muss der gemeinnützige Verein bei Umsätzen über 40.000 € aus diesem Bereich um eine Ausnahmegenehmigung bei der zuständigen Finanzlandesdirektion ansuchen (§ 45a BAO). Die Folge wäre, dass der Umsatz eventuell steuerpflichtig wird, der eigentliche Vereinsbetrieb hingegen steuerbegünstigt bleibt. Wird hingegen keine Ausnahmegenehmigung beantragt, verliert der Verein alle abgaberechtlichen Begünstigungen.

In vollem Umfang steuerpflichtig sind gemeinnützige Vereine, die einen **Gewinnbetrieb**, d. h. einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb oder einen Gewerbebetrieb (§ 44 Abs. 1 BAO) führen. Liegen die Umsätze aus diesem Betrieb zusammen mit dem begünstigungsschädlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb über 40.000 €, so muss der gemeinnützige Verein eine Ausnahmegenehmigung anfordern.

Ein **Mischbetrieb** liegt dann vor, wenn zwar ein einheitlicher Betrieb geführt wird, dieser aber in Teilbereichen unterschiedlichen Betriebsformen zuzuordnen ist. Betragen die Umsätze des schädigenden Bereichs maximal 25 % des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, so bleibt der Charakter als unentbehrlicher Hilfsbetrieb erhalten. Von einem entbehrlichen Hilfsbetrieb wird dann gesprochen, wenn die Umsätze des schädigenden Bereichs zwischen 25 und 50 % des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs liegen. Bei Umsätzen oberhalb von 50 % des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs liegt ein begünstigungsschädlicher Betrieb vor.

16.4 Besteuerung der laufenden Erträge

Das österreichische Besteuerungsrecht unterscheidet zwischen betrieblichen und nichtbetrieblichen Einkünften.

Zu den nichtbetrieblichen Einkünften zählen Einkünfte aus der Verwaltung von Vermögen (Einkünfte aus Kapitalvermögen, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) sowie sonstige Einkünfte, insbesondere aus der Veräußerung von nichtbetrieblichen Wirtschaftsgütern innerhalb bestimmter Fristen und bestimmte Beteiligungen an Kapitalgesellschaften.¹ Nichtbetriebliche Einkünfte aus der Vermögensverwaltung lösen grundsätzlich keine Steuerpflicht aus. Steuerpflicht besteht jedoch hier für Einnahmen, die dem Kapitalertragsteuerabzug (KESt) unterliegen (so genannte beschränkte Steuerpflicht).² Betätigungen, die über die Vermögensverwaltung hinausgehen, oder selbstständige nachhaltige Betätigungen werden als Gewerbebetriebe oder wirtschaftliche Geschäftsbetriebe bezeichnet.¹

Körperschaftsteuer

Soweit sich gemeinnützige (oder mildtätige bzw. kirchliche) Vereine zur Verwirklichung ihrer begünstigten Zwecke nicht wirtschaftlich betätigen und nur Mitgliedsbeiträge und Spenden vereinnahmen, Unterstützungsleistungen erbringen, Informationen oder Dienstleistungen kostenlos abgeben usw., besteht keine Steuerpflicht. Sie sind darüber hinaus insoweit steuerfrei, als sie Einkünfte aus der Vermögensverwaltung beziehen. Dies sind Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27 EStG 1988 (mit Ausnahme der Einkünfte, die der beschränkten Steuerpflicht unterliegen), Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG 1988) sowie die sonstigen Einkünfte im Sinne des § 29 EStG 1988 (Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen, aus Spekulationsgeschäften, aus der Veräußerung bestimmter Beteiligungen sowie Einkünfte im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988).

Steuerfrei sind insbesondere echte Mitgliedsbeiträge, echte Spenden, öffentliche Zuschüsse, Schenkungen, letztwillige Schenkungen (in Form von Sach- und Geldwerten) sowie Einnahmen der Körperschaft im Rahmen von „Bau-

¹ International Fiscal Association (1999), p. 261.

² International Fiscal Association (1999), p. 262.

steinaktionen“ und Sammelaktionen. Verluste, die in diesem Bereich entstehen, können mit positiven Einkünften aus den steuerpflichtigen Betrieben nicht ausgeglichen werden.² Betriebsausgaben sind nach § 4 Abs. 4 EStG 1988 nur dann abzugsfähig, wenn sie mit steuerpflichtigen Einkünften in unmittelbarem Zusammenhang stehen (§ 12 KStG). Aufwendungen für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke und andere freiwillige Zuwendungen sind nicht als Betriebsausgabe zu definieren.³

In § 23 KStG 1988 ist eine eigene Tarifbegünstigung für begünstigte Rechtsträger hinsichtlich des steuerpflichtigen Bereiches unabhängig davon vorgesehen, ob es sich um entbehrliche Hilfsbetriebe oder begünstigungsschädliche Betriebe handelt. Danach wird vor Anwendung der Körperschaftsteuersätze ein Betrag in Höhe des Einkommens, höchstens jedoch ein Betrag von 7.300 € abgezogen. Diese Tarifbegünstigung wirkt nur im Falle der Veranlagung der Körperschaftsteuer, nicht aber im Falle der Steuerabgeltung.⁴ Der allgemeine Steuersatz betrug bisher 34 %, wurde aber mit Beginn des Jahres 2005 auf 25 % gesenkt (§ 22 Abs. 1 KStG 1988).

Kapitalertragsteuer

Der Kapitalertragsteuer (KESt) – der Steuersatz beträgt 25 % – unterliegen grundsätzlich Einkünfte aus Kapitalvermögen. Die KESt wird bei der Veranlagung auf die Körperschaftsteuer angerechnet, wenn die Einkünfte aus Kapitalvermögen zu einem steuerpflichtigen Betriebsvermögen zählen. Ein (gemeinnütziger) Verein kann jedoch eine formlose Befreiungserklärung bei Kapitalerträgen aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten und aus Forderungswertpapieren beim Kreditinstitut abgeben, wenn die Zinsen, für die diese Befreiungserklärung gilt, zu den Betriebseinnahmen eines „Betriebes“ gezählt werden (§ 94 Z 5 EStG 1988).⁵ Dagegen kann keine Befreiungserklärung für Zinsen abgegeben werden, wenn diese im Rahmen der Vermögensverwaltung oder des Vereinsbereiches erzielt werden.

¹ Weitere Ausführungen dazu befinden sich unter Punkt 16.8.

² Bundesministerium für Finanzen (2002).

³ Bundesministerium für Finanzen (2002).

⁴ Bundesministerium für Finanzen (2002).

⁵ Bundesministerium für Finanzen (2002).

Kommunalsteuer

Ein gemeinnütziger Verein ist von der Kommunalsteuer befreit, da er ausschließlich und unmittelbar begünstigte Zwecke im Sinne der §§ 34 ff BAO verfolgt. Liegen mehrere begünstigte Zwecke vor, erstreckt sich die Befreiung nur auf die in § 8 Z 2 KommStG genannten Zwecke. Dabei wird unterteilt in mildtätige und gemeinnützige Zwecke, wobei mindestens einer dieser Zwecke vorliegen muss. Was unter mildtätigen Zwecken zu verstehen ist, richtet sich nach § 37 BAO. Was unter gemeinnützigen Zwecken auf dem Gebiet der Gesundheitspflege, Kinder-, Jugend-, Familien-, Kranken-, Behinderten-, Blinden- und Altenfürsorge zu verstehen ist, richtet sich nach § 35 Abs. 2 BAO. Für die Abgrenzung der begünstigten Fürsorgezwecke können die Sozialgesetze der einzelnen Länder hilfsweise herangezogen werden.

Einkommensteuer

In Österreich gibt es keine spezielle einkommensteuerlich relevante Regelung für gemeinnützige Vereine, sondern lediglich Pauschalisierungen von Fahrtkosten oder Verpflegungsaufwand sowie von Betriebsausgaben.

16.5 Spenden und Mitgliedsbeiträge

Bei Zuwendungen an einen Verein, der ausschließlich **wissenschaftliche Zwecke** verfolgt, hat ein **Spender** die Möglichkeit, Spenden bis zu 10 % des Vorjahresgewinnes als Betriebsausgaben bzw. darüber hinaus bis zu 10 % der Vorjahreseinkünfte als Sonderausgaben abzuziehen (§§ 4 Abs. 4 Z 5 und 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988). Dabei werden sowohl Geld- wie auch Sachzuwendungen begünstigt, wobei aber der Übergang des Eigentums die Voraussetzung ist – die ausschließliche Verwahrung reicht nicht aus. Unter Zuwendungen sind nur freigebige Leistungen zu verstehen, die zu einer endgültigen wirtschaftlichen Belastung des Gebers führen.

Gleiches gilt auch für Spenden an einen Verein, der sich im übrigen Gemeinschaftsgebiet der EU befindet und weder seinen Sitz noch seine Geschäftsleitung in Österreich hat. Auch eine überwiegende Inlandsförderung ist für die Begünstigung nicht erforderlich. Handelt es jedoch um einen Verein, der sich au-

Berhalb der EU befindet, so ist für die Abzugsfähigkeit einer Spende eine überwiegende Inlandsförderung Voraussetzung.

Dagegen sind Aufwendungen bzw. Ausgaben, die zu einer Gegenleistung des Empfängers führen („**unechte Mitgliedsbeiträge**“), sowie „**echte**“ **Mitgliedsbeiträge** nicht begünstigt. Als echte Mitgliedsbeiträge werden Beiträge betrachtet, welche die Mitglieder eines Vereins nicht als Gegenleistungen für konkrete Leistungen, sondern für die Erfüllung des Gemeinschaftszwecks zu entrichten haben. Der Spender muss sich für eine begünstigte Absetzung der Zuwendung vom Spendenempfänger eine Bestätigung ausstellen lassen, die die Höhe der Geldzuwendung bzw. die genaue Bezeichnung der Sachzuwendung, den Zeitpunkt und den Verwendungszweck der Spende enthält.

Eine **Sachspende** muss für den Spendenabzug mit dem gemeinen Wert des zugewendeten Wirtschaftsgutes bewertet werden, wobei hier verschiedene Anhaltspunkte in Betracht kommen (zum Beispiel Kaufpreis, Versicherungswert, Schätzgutachten). Der Restbuchwert kann nicht als zusätzliche Betriebsausgaben abgesetzt werden.

16.6 Erbschaft- und Schenkungsteuer

Zum einen unterliegen dem Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz Erwerbe von Todes wegen (zum Beispiel durch Erbanfall oder Vermächtnis), zum anderen Schenkungen und andere Zuwendungen unter Lebenden, wobei die unentgeltliche Bereicherung des Erwerbers erfasst wird. Entscheidend für die Höhe der Erbschafts- und Schenkungssteuer ist die familienrechtliche Nahbeziehung zwischen dem Zuwendenden und dem Bedachten. Da bei einem Erwerb durch einen Verein wie auch von einem Verein kein verwandtschaftliches Verhältnis besteht, liegt hier ein Erwerb in der Steuerklasse V vor, was je nach Höhe der Zuwendung einem Steuersatz zwischen 14 % und 60 % entspricht (§ 8 Abs. 1 ErbStG). Allerdings kommt bei einem inländischen gemeinnützigen (oder kirchlichen oder mildtätigen) Verein bei unentgeltlichem Erwerben durch den Verein ohne Rücksicht auf die Höhe der Zuwendung ein linearer Steuersatz von 2,5 % zur Anwendung (§ 8 Abs. 3 lit. A ErbStG). Dabei spielt es keine Rolle, ob der begünstigte Zweck im In- oder Ausland verfolgt wird. Der lineare Steuersatz kann allerdings bei einem ausländischen Rechtsträger nicht zum Tragen kommen. Grundsätzlich von der Erbschaftsteuer befreit bleiben 110 € für jeden Er-

werb (§ 14 Abs. 1 Z 3 ErbStG). Des Weiteren sind Zuwendungen von öffentlich-rechtlichen Körperschaften (zum Beispiel Gebietskörperschaften, Kammern, gesetzlich anerkannten Religionsgemeinschaften usw.) gänzlich steuerfrei (§ 15 Abs. 1 Z 15 ErbStG). Zudem ist der Erwerb von so genanntem „endbesteuertem Vermögen“ (zum Beispiel Sparbücher, bestimmte Wertpapiere) und von Anteilen an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften, wenn der Erblasser zum Zeitpunkt seines Todes unter 1 % am gesamten Nennkapital der Gesellschaft beteiligt ist, steuerfrei (§ 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG).

Werden einem inländischen gemeinnützigen Verein unter Lebenden körperliche bewegliche Sachen oder Geldforderungen (z. B. Spenden) zugewendet, ist die Zuwendung zur Gänze steuerfrei, sofern die Verwendung zu dem begünstigten Zweck gesichert ist. Diese gänzliche Befreiung von der Schenkungsteuer kommt, soweit Gegenseitigkeit (i. R. d. Doppelbesteuerungsabkommens) besteht, auch ausländischen gemeinnützigen Vereinen zu (§ 15 Abs. 1 Z 14a und d ErbStG). Sowohl für Zuwendungen von Vereinsmitgliedern wie auch für Zuwendungen von dritten Personen besteht diese Befreiung. Auf Erwerbe von Todes wegen kann diese Bestimmung allerdings nicht angewendet werden.

Bei unentgeltlich übertragenen inländischen Grundstücken erhöht sich die Steuer um 3,5 % vom dreifachen Einheitswert (§ 8 Abs. 3 oder Abs. 1 ErbStG), sofern nicht nachgewiesen wird, dass der gemeine Wert des Grundstücks niedriger als der dreifache Einheitswert ist (§ 19 Abs. 2 ErbStG).

Eine gemischte Schenkung liegt vor, wenn mit der Übertragung von Liegenschaften auch Belastungen – wie beispielsweise Pfandrechte – übernommen werden. Die übernommenen Verbindlichkeiten unterliegen in diesem Fall der Grunderwerbsteuer und es ist nur vom Differenzbetrag zum dreifachen Einheitswert Schenkungssteuer zu entrichten.

Das erworbene Vermögen wird in der Regel mit dem gemeinen Wert, also mit dem Verkehrswert, bewertet.¹ In einem eigenen Feststellungsverfahren wird für bestimmte Vermögenswerte, wie zum Beispiel Grundstücke oder gewerbliche Betriebe, für einen längeren Zeitraum ein steuerlich maßgebender Wert (Einheitswert) ermittelt. Dabei beträgt der so ermittelte Wert normalerweise einen Bruchteil des Verkehrswerts.

¹ Vgl. dazu und im Folgenden Leitner (2004).

Das Erbschaftsteuergesetz sieht in bestimmten Fällen Maßnahmen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung vor, wenn Zuwendungen unter Lebenden und von Todes wegen im In- und Ausland der Schenkung- bzw. der Erbschaftsteuer unterliegen.¹ Auf Antrag wird die ausländische Steuer abgezogen (Verminderung der Bemessungsgrundlage), wenn die im Ausland entrichtete Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer im Ausland befindliche Grundstücke, Sachen, Forderungen gegenüber ausländische Schuldner oder Rechte, deren Übertragung an eine Eintragung in ausländische Bücher geknüpft ist, betrifft. Liegt Gegenseitigkeit vor, so ist stattdessen die ausländische Steuer auf die inländische Steuer anzurechnen (Verminderung der Steuerschuld). Der Bundesminister der Finanzen kann zudem das Ausscheiden bestimmter Gegenstände aus der Abgabepflicht oder die Anrechnung der ausländischen Steuer auf die inländische Steuer zulassen, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden.

Seit 1954 besteht zwischen Österreich und Deutschland ein Erbschaftsteuerdoppelbesteuerungsabkommen.

16.7 Umsatzsteuerlich relevante Regelungen

Bei Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 34 bis 38 BAO), kann davon ausgegangen werden, dass die im Rahmen von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben nach § 45 Abs. 1 und 2 BAO ausgeübten Tätigkeiten unter die Regelung der „Liebhaberei“ fallen (§ 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994). Daher unterliegen gemeinnützige Vereine mangels Gewinnerzielungsabsicht nicht der Umsatzsteuerpflicht. Allerdings kann der Verein die Liebhabereivermutung widerlegen, wenn er nachweisen kann, dass der betreffende Betrieb einen Mindestumsatz von 2.900 € pro Jahr aufweist und entweder kostendeckend geführt wird oder der Verlust (zumindest zu 90 %) durch Subventionen abgedeckt wird. Ist dies der Fall oder übersteigen die Umsätze aus den begünstigungsschädlichen Betrieben die Umsatzgrenze von 7.500 €, so liegt eine Umsatzsteuerpflicht vor.

Umsatzsteuerbare Lieferungen und sonstige Leistungen können gemäß § 6 UStG 1994 von der Umsatzsteuer befreit sein. Dabei unterscheidet man zwischen **echten Steuerbefreiungen** (mit der Möglichkeit des Vorsteuerabzuges)

¹ Leitner (2004).

und **unechten Steuerbefreiungen**, die den Verlust des Vorsteuerabzuges bewirken. Die speziell Vereine betreffenden Umsatzsteuerbefreiungen sind unechte Steuerbefreiungen. Dazu zählen Grundstücks- und Glückspielumsätze, Umsätze von Volksbildungsvereinen, gemeinnützigen Sportvereinigungen, aus Vermietung und Verpachtung von Grundstücken oder Umsätze von Kranken- und Pflegeanstalten, Alters-, Blinden- und Siechenheimen sowie Kureinrichtungen, wenn sie von einer gemeinnützigen Körperschaft betrieben werden. Indem für die Steuerpflicht optiert wird, kann jedoch auf diese Steuerbefreiung verzichtet werden. Dazu muss die Liebhabereivermutung widerlegt werden, der Umsatz des betreffenden Betriebes mehr als 2.900 € pro Jahr betragen und eine diesbezügliche Erklärung beim zuständigen Finanzamt oder ein Bescheid des Bundesministeriums für Finanzen abgegeben werden.

Zu unterscheiden sind des Weiteren nicht-unternehmerische und unternehmerische Tätigkeit des Vereins. Nicht unternehmerisch tätig sind Vereine, wenn sie nur in Erfüllung ihrer satzungsgemäßen Gemeinschaftsaufgaben tätig werden, ohne Einzelleistungen an die Mitglieder (oder Dritte) zu erbringen (VwGH 3. 11. 1986, 86/15/0003). Der betriebliche (unternehmerische) Bereich eines Vereines umfasst alle im Rahmen eines Leistungsaustausches nachhaltig ausgeübten Tätigkeiten, während der außerbetriebliche (nicht-unternehmerische) Bereich alle jene Tätigkeiten umfasst, die ein Verein in Erfüllung seiner satzungsgemäßen Gemeinschaftsaufgaben zur Wahrnehmung der Gesamtbelange seiner Mitglieder bewirkt. Hilfsgeschäfte, wie zum Beispiel der Verkauf von Vermögensgegenständen, sind dann dem unternehmerischen Bereich zuzurechnen, wenn die Gegenstände zuletzt im unternehmerischen Bereich Verwendung gefunden hatten. Die Vereinseinnahmen sind dahingehend zu untersuchen, ob sie mit dem unternehmerischen oder dem nicht-unternehmerischen Bereich im Zusammenhang stehen. Mit dem nicht-unternehmerischen Bereich zusammenhängende Einnahmen sind zum Beispiel echte Mitgliedsbeiträge, Spenden, Schenkungen, Erbschaften und Subventionen zur allgemeinen Förderung des Vereines, welche nicht umsatzsteuerpflichtig sind (§ 1 Abs. 1 UStG 1994).

Werden dagegen unechte Mitgliedsbeiträge erhoben, d. h. Beiträge eines Mitglieds, denen eine konkrete Gegenleistung des Vereins gegenübersteht, so sind die Leistungen des Vereins, die für diese Beiträge erbracht werden, steuerbar. Besteht der Gemeinschaftszweck in der Erbringung besonderer Einzelleistungen gegenüber den einzelnen Mitgliedern, so sind diese Beiträge des Mitglieds unechte Mitgliedsbeiträge. „**Gemischte“ Mitgliedsbeiträge** sind im

Wege der Schätzung grundsätzlich in echte und unechte Komponenten aufzuteilen. Beispielsweise kann die Schätzung in der Weise erfolgen, dass der Teil des Mitgliedsbeitrags, der bei vergleichbaren Vereinen ohne konkrete Gegenleistung als allgemeiner Mitgliedsbeitrag verlangt wird, als echter Mitgliedsbeitrag angesetzt wird.

Ein Verein kann auch den Umweg über den Kleinunternehmer gehen. Kleinunternehmer – das sind inländische Unternehmer, deren Umsätze (Leistungsumsätze und der Eigenverbrauch) im Veranlagungszeitraum 22.000 € nicht überstiegen haben – sind gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 von der Umsatzsteuer unecht befreit. Hilfsgeschäfte, einschließlich der Geschäftsveräußerung im Ganzen bleiben aber außer Ansatz. Ein Kleinunternehmer darf keine Umsatzsteuer in Rechnung stellen und braucht keine Umsatzsteuer an das Finanzamt abführen. Er ist aber auch nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Bei der Berechnung der 22.000 €-Umsatzgrenze ist zunächst von der Besteuerung der Leistungen unter Außerachtlassung der unechten Steuerbefreiung auszugehen und die in den Einnahmen enthaltene Umsatzsteuer herauszurechnen.¹ Mit einer Option zur Steuerpflicht kann der Verein auf diese Befreiungsbestimmung verzichten (§ 6 Abs. 3 UStG).

Der **ermäßigte Steuersatz** gemäß § 10 Abs. 2 Z 7 UStG 1994 von 10 % wird dann für begünstigte Vereine angewendet, wenn die Liebhabereivermutung widerlegt wurde, für einen begünstigten Verein keine persönliche Steuerbefreiung besteht und bei Vorliegen einer sachlichen Steuerbefreiung zur Steuerpflicht optiert wurde.²

Zum Vorsteuerabzug berechtigt ist ein Verein, der der Umsatzsteuer unterliegt (§ 12 UStG 1994).

16.8 Haftungsfragen

Da Vereine juristische Personen sind, können sie nur durch ihre Organe handeln. Vertreten werden sie durch die in den Statuten genannten Vertretungsbe-

¹ Bundesministerium für Finanzen (2002).

² Anhang H der 6. EG-Richtlinie Nr. 14 ist nach International Bureau of Fiscal Documentation umgesetzt worden.

fugten. Entsprechend § 80 Abs.1 BAO müssen die zur Vertretung berufenen Personen alle Vereinspflichten, wie zum Beispiel die Führung von Büchern und Aufzeichnungen oder die (zeitgerechte) Einreichung von Abgabenerklärungen, erfüllen. Insbesondere haben sie für die Entrichtung der Abgaben aus den verwalteten Mitteln zu sorgen.

Nach § 9 BAO kann der Vertreter des Vereins zur Haftung herangezogen werden, wenn aufgrund einer vom Vertreter verursachten Pflichtverletzung die Abgabe beim Verein nicht eingebracht wird. Dabei ist es unerheblich, wer die Geschäfte des Vereins wirklich führt; entscheidend ist nur, wer in den Statuten zur außenwirksamen Vertretung berufen ist. Voraussetzung für die Haftung ist:

- die Stellung als Vertreter,
- das Bestehen einer Abgabeforderung gegen den Vertretenen,
- die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung,
- die Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten durch den Vertreter,
- das Verschulden des Vertreters und
- die Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit.

Da es sich um eine Ausfallhaftung handelt, wird die objektive Uneinbringlichkeit der Abgabenschuldigkeit im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftungspflichtigen vorausgesetzt. Diese liegt vor, wenn Einbringungsmaßnahmen erfolglos waren oder es voraussichtlich wären. Neben der Haftung können sich bei vorsätzlicher oder fahrlässiger Abgabenhinterziehung, Nichtabgabe von Erklärungen bzw. Nichtabfuhr von Abgaben auch finanzstrafrechtliche Konsequenzen ergeben.

Zuerst ist der Vertreter zur Haftung heranzuziehen, der mit den Aufgaben der Besorgung der Abgabenangelegenheiten betraut ist. Wenn mehrere Vertreter in Frage kommen, ist eine Ermessensentscheidung zu treffen. Der zeitliche Umfang der Haftung besteht insbesondere für Abgaben, die in der Zeit der Vertretertätigkeit fällig werden. Allerdings haftet der Vertreter auch für offene Verbindlichkeiten, die schon vor seiner Tätigkeit fällig waren und noch offen stehen. Ebenso bleibt die Haftung für seine Funktionsperiode mit Abgabe der Tätigkeit erhalten. Die Haftung kann auch noch nach Auflösung des Vereins, unter bestimmten Voraussetzungen, geltend gemacht werden.

16.9 Administration

Der Verein hat den Nachweis zu liefern, dass die Geschäftsführung der Satzung entspricht. Darüber hinaus müssen für steuerliche Belange ordnungsgemäße Aufzeichnungen über Einnahmen, Ausgaben und Vermögen geführt werden (z. B. Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen). Im Vereinsgesetz 2002 werden Rechnungslegungsvorschriften für **kleine, mittelgroße und große Vereine** und **Spendenvereine** unterschieden. **Kleine Vereine** (§ 21 VerG) müssen eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung führen sowie zum Ende des Rechnungsjahres binnen fünf Monaten eine Vermögensübersicht erstellen, die eine Aufstellung der Aktiva und Passiva beinhaltet. Dagegen sind **mittelgroße Vereine** (§ 22 Abs. 1 VerG) zur Buchführung und Aufstellung eines Jahresabschlusses (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung) verpflichtet, wenn in zwei aufeinander folgenden Rechnungsjahren die gewöhnlichen Einnahmen oder gewöhnliche Ausgaben jeweils höher als 1 Million € waren. Eine erweiterte Abschlusspflicht (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Anhang) und eine Rechnungsprüfung durch Abschlussprüfer ist für **große Vereine** und **Spendenvereine** (§ 22 Abs. 2 VerG) Pflicht, wenn in zwei aufeinander folgenden Jahren die gewöhnlichen Einnahmen oder gewöhnliche Ausgaben eines Vereins jeweils 3 Millionen € oder die Spendeneinnahmen jeweils 1 Million € überschritten haben. Allerdings entfällt die Verpflichtung zu einem Jahresabschluss bzw. die erweiterte Abschlusspflicht, sobald obige Schwellenwerte in zwei aufeinander folgenden Rechnungsjahren nicht mehr überschritten werden.

Ist jedoch ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb im Firmenbuch eingetragen oder wurden die Buchführungsgrenzen von 400.000 € von einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb überschritten (§ 125 BAO) oder besteht Buchführungspflicht nach dem Vereinsgesetz oder anderen Gesetzen oder werden freiwillig Bücher geführt, so ist ein Verein gemäß der BAO zur Buchführung verpflichtet.

Als **Vereinsbehörden** erster Instanz sind seit dem Vereinsgesetz 2002 die Bundespolizeidirektionen bzw. Bezirksverwaltungsbehörden für Fragen zur Vereinsgründung, Statutenänderung und Vereinsauflösung zuständig.¹ Bei steuerlichen Aspekten muss sich ein Verein an das jeweilige Finanzamt wenden.

¹ Vordrucke für Musterstatuten sind unter <http://www.bmf.gv.at> abrufbar.

16.10 Quantitative Angaben

In den Jahren 1996/1997 wurden von gemeinnützigen Organisationen rund 190.000 Arbeitsplätze bereitgestellt.¹ Derzeit sind über 100.000 Vereine offiziell registriert, wobei es nur rund 200 gemeinnützige Vereine gibt.²

¹ Europäisches Parlament und Europäische Kommission (2000).

² Bundesministerium für Finanzen (2002).

Anhang

Gemeinnützige Zwecke:

§ 35 BAO

(1) Gemeinnützig sind solche Zwecke, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird.

(2) Eine Förderung der Allgemeinheit liegt nur vor, wenn die Tätigkeit dem Gemeinwohl auf geistigem, kulturellem, sittlichem oder materiellem Gebiet nützt.

Dies gilt insbesondere für:

- die Förderung der Kunst und Wissenschaft,
- der Gesundheitspflege,
- der Kinder-, Jugend- und Familienfürsorge,
- der Fürsorge für alte, kranke oder mit körperlichen Gebrechen behaftete Personen,
- des Körpersports,
- des Volkswohnungswesens,
- der Schulbildung,
- der Erziehung,
- der Volksbildung,
- der Berufsausbildung,
- der Denkmalpflege,
- des Natur-, Tier- und Höhlenschutzes,
- der Heimatkunde,
- der Heimatpflege und
- der Bekämpfung von Elementarschäden.

Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe

§ 45 BAO

(1) Unterhält eine Körperschaft, die die Voraussetzungen einer Begünstigung auf abgabenrechtlichem Gebiet im Übrigen erfüllt, einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 31), so ist sie nur hinsichtlich dieses Betriebes abgabepflichtig, wenn er sich als Mittel zur Erreichung der gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke darstellt. Diese Voraussetzung ist gegeben, wenn durch den

wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eine Abweichung von den im Gesetz, in der Satzung, im Stiftungsbrief oder in der sonstigen Rechtsgrundlage der Körperschaft festgelegten Zwecken nicht eintritt und die durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erzielten Überschüsse der Körperschaft zur Förderung ihrer gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke dienen. Dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zugehöriges Vermögen gilt je nach der Art des Betriebes als Betriebsvermögen oder als land- und forstwirtschaftliches Vermögen, aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erzielte Einkünfte sind wie Einkünfte aus einem gleichartigen in Gewinnabsicht geführten Betrieb zu behandeln.

(2) Die Abgabepflicht hinsichtlich des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes entfällt, wenn dieser sich als ein zur Erreichung des begünstigten Zweckes unentbehrlicher Hilfsbetrieb darstellt. Dies trifft zu, wenn die folgenden drei Voraussetzungen erfüllt sind:

- a) Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb muss in seiner Gesamtrichtung auf Erfüllung der gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke eingestellt sein.
- b) Die genannten Zwecke dürfen nicht anders als durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erreichbar sein.
- c) Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb darf zu abgabepflichtigen Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb treten, als dies bei Erfüllung der Zwecke unvermeidbar ist.

(3) Unterhält eine Körperschaft einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, auf den weder die Voraussetzungen des Abs. 1 noch jene des Abs. 2 zutreffen, so findet § 44 Anwendung.

§ 45a BAO

Übersteigen Umsätze gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 des Umsatzsteuergesetzes 94, die von einer Körperschaft im Rahmen von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, Gewerbebetrieben und wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben gemäß § 45 Abs. 3 ausgeführt werden, im Veranlagungszeitraum insgesamt nicht den Betrag von 40 000 €, so gilt unbeschadet der Ermächtigung des § 44 Abs. 2 eine Bewilligung im Sinne der letztgenannten Bestimmung insoweit als erteilt, als die Abgabepflicht hinsichtlich dieser Betriebe zwar bestehen bleibt, die Begünstigungen der Körperschaft auf abgabenrechtlichem Gebiet jedoch nicht

berührt werden. Voraussetzung dafür ist, dass erzielte Überschüsse dieser Betriebe zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke der Körperschaft dienen.

17. POLEN¹

17.1 Formen, Arten und Anerkennungsprinzipien von gemeinnützigen Organisationen

In Einklang mit dem Subsidiaritätsprinzip der Europäischen Union sollen gemeinnützige Organisationen eine relevante Rolle im Gesellschaftsleben spielen. Dieses Gebot gilt auch für Polen. Im Zuge der Transformation sind gemeinnützige Organisationen erst nach 1989 entstanden und deren Rechtsverhältnis wurde schließlich im Jahr 2003 umfassend geregelt. Hier sind insbesondere zwei Gesetze von Bedeutung: Zum einen das Gesetz vom 24. April 2003 über die gemeinnützige Tätigkeit und das Volontariat und zum anderen das Durchführungsgesetz zum o. g. Gesetz (ebenfalls vom 24. April 2003).

In der polnischen Gesetzgebung wird unterschieden zwischen der **Nicht-Regierungsorganisation** (verbreitet auch *Non-Governmental Organization* NGO genannt), der **gemeinnützigen Tätigkeit** sowie der **gemeinnützigen Organisation**.

Eine **Nicht-Regierungsorganisation** kann jede Organisation werden (d. h. sowohl juristische als auch natürliche Personen), die nicht zum öffentlichen Sektor gehört und keine Gewinnerzielung anstrebt. Gemäß der Definition des öffentlichen Sektors handelt es sich bei allen Vereinen, Stiftungen, politischen Parteien, Gewerkschaften, Arbeitgeberverbände sowie Berufsselbstverwaltungen um Nicht-Regierungsorganisationen.²

¹ Die folgende Ausarbeitung stützt sich auf Ausführungen von Janusz A. Kosinski, Universität der Bundeswehr München.

² Zum öffentlichen Sektor werden alle Organe der öffentlichen Verwaltung, Organe der zentralstaatlichen Verwaltung, Organe der zentralstaatlichen Kontrolle und des Verfassungsschutzes, Gerichte und Tribunale, Organe der territorialen Selbstverwaltung sowie deren Verbände, Regiebetriebe, Eigenbetriebe sowie Sondervermögen der Regiebetriebe, Zweckfonds der Zentralregierung, öffentliche Hochschulen, öffentliche Forschungs- und Entwicklungszentren, Organisationseinheiten des öffentlichen Gesundheitswesens, öffentliche Kulturstätten, die Sozialversicherungsanstalt, die Sozialversicherungsanstalt für Landwirte sowie die zugehörigen Fonds, die Gesundheitsanstalt, die Polnische Akademie der Wissenschaften sowie zugehörige Organisationseinheiten und jene juristischen Personen des öffentlichen Rechts, die zwecks Erfüllung öffentlicher Aufgaben auf der Grundlage anderer Gesetze gegründet wurden, jedoch keine staatlichen und öffentlichen Unternehmen oder Banken darstellen, gezählt.

Vereine werden im Vereinsgesetz vom 7. April 1989 als freiwillige, sich selbst verwaltende, dauerhafte Vereinigungen mit nichterwerbstätigem Charakter bezeichnet. Die letzte Eigenschaft besagt, dass der Verein keine Bereicherung seiner Mitglieder als Ziel haben darf. Vereinen ist es zwar erlaubt, eine gewerbliche Tätigkeit auszuüben, die Erträge dürfen aber ausschließlich der Realisierung ihrer Satzungsziele dienen. Wird eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt, so unterliegen Vereine den gleichen Vorschriften wie alle anderen Unternehmen in Polen (Art. 34 des Gesetzes).

Entsprechend dem Gesetz vom 24. April 2003 werden als **gemeinnützige Tätigkeiten** diejenigen Tätigkeiten betrachtet, die in bestimmten öffentlichen Aufgabenbereichen von allen Arten gemeinnütziger Organisationen ausgeübt werden. Hierzu gehören

- Sozialhilfeleistungen, wie z. B. die Familienhilfe,
- karitative Tätigkeiten,
- die Pflege nationaler Traditionen,
- die Unterstützung der nationalen Minderheiten,
- der Gesundheitsschutz,
- die Behindertenhilfe,
- Arbeitslosenunterstützung und die Unterstützung der von Arbeitslosigkeit bedrohten Personen,
- die Durchsetzung von Frauenrechten sowie Aktivitäten zur Gleichstellung von Männern und Frauen,
- die Wirtschaftsförderung,
- die Unterstützung von lokalen Gemeinschaften,
- die Unterstützung von Wissenschaft, Bildung und Erziehung,
- die Pflege der Landeskunde sowie die Erholungshilfe für Kinder und Jugendliche,
- die Förderung von Kultur, Kunst sowie die Denkmalpflege,
- Sport- und Fitnessförderung,
- der Umweltschutz und der Tierschutz,
- Aktivitäten zur Aufrechterhaltung der öffentlichen Sicherheit und Ordnung sowie zur Bekämpfung von Gesellschaftspathologien,
- die Bewusstseinspflege und die Information über die nationale Sicherheit,
- die Stärkung der Menschen- und Bürgerrechte sowie die Unterstützung der Demokratie,

- der Zivilschutz,
- Katastrophenhilfe, Hilfe bei Naturkatastrophen, Kriegen und anderen Konflikten im In- und Ausland,
- die Stärkung der Verbraucherrechte,
- die Stärkung der europäischen Integration und die Förderung der Kontakte und Zusammenarbeit zwischen den Nationen,
- die Unterstützung und Organisation des Volontariats und
- die Unterstützung der gemeinnützigen Tätigkeit gemeinnütziger Organisationen und Kirchen.

Unterschieden wird dabei zwischen der

- unentgeltlich gemeinnützigen Tätigkeit und
- entgeltlich gemeinnützigen Tätigkeit (Zweckbetrieb).

Als **unentgeltlich** gemeinnützige Tätigkeit bezeichnet man die satzungsmäßige Tätigkeit einer Organisation. Für diese werden keinerlei Gebühren erhoben. Dagegen handelt es sich bei der **entgeltlich** gemeinnützigen Tätigkeit um die Ausübung von Funktionen in öffentlichen Aufgabenbereichen, für die Gebühren von den Personen einbehalten werden, die die Leistungen der Organisation unmittelbar erhalten. Die Höhe dieser Entgelte ist gesetzlich begrenzt und darf die direkten Kosten der Leistungserbringung nicht überschreiten. Das Gesetz vom 24. April 2003 legt fest, dass die Gewinne aus der entgeltlich gemeinnützigen Tätigkeit nur zur Realisierung gemeinnütziger Ziele, die in der Satzung der Organisation fixiert sind, eingesetzt werden dürfen. Diese Gewinne dürfen dann entstehen, wenn die tatsächlichen Kosten niedriger als die kalkulierten Kosten ausfallen. Die Einführung einer gemeinnützigen Tätigkeit gegen Bezahlung erlaubt einer Organisation letztendlich, unter gewissen Bedingungen für ihre Tätigkeit Gebühren zu erheben, ohne deshalb einen Gewerbebetrieb registrieren zu müssen.

Um den Status einer **gemeinnützigen Organisation** dürfen sich seit dem 1. Januar 2004 gemäß dem Gesetz vom 24. April 2003 die Nicht-Regierungsorganisationen sowie die kirchlichen Organisationen bewerben. Eine gemeinnützige Organisation muss der Allgemeinheit bzw. gewisser Gruppen dienen, die aufgrund ihrer schwierigen Lebens- oder Finanzlage hilfsbedürftig sind. Vereine dürfen sich auch für ihre Mitglieder einsetzen. Die Satzung sollte

sich auf die so genannten öffentlichen Aufgabenbereiche beschränken. Darüber hinaus muss die Satzung eine interne Kontrolle und eine vorschriftsmäßige Berichterstattung gewährleisten und die Transparenz bezüglich der wesentlichen finanziellen Aktivitäten ermöglichen. Eine Nicht-Regierungsorganisation, die einen gemeinnützigen Status erhalten will, muss außerdem folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie darf ausschließlich gemeinnützige Tätigkeiten ausüben, die genau in ihrer Satzung festgehalten sein müssen. Somit müssen alle Satzungsziele der Organisation mit Art. 4 des Gesetzes vom 24. April 2003 in Einklang stehen.
2. Sie darf keine gewerbliche Tätigkeit ausüben bzw. gewerblichen Tätigkeiten nur in einem solchen Umfang nachgehen, um die Realisierung der Satzungsziele zu ermöglichen.
3. Alle Gewinne müssen für gemeinnützige Tätigkeiten eingesetzt werden.
4. Sie muss ein – in ihrer Satzung bestimmtes – kollegiales Kontrollorgan besitzen. Bei Vereinen ist das Aufsichtsgremium die Revisionskommission.¹
5. Die Vorstandsmitglieder dürfen nicht gleichzeitig dem Vorstand und dem Kontrollorgan angehören.
6. In allen Organen der Organisation dürfen nur Personen, die nicht vorbestraft sind, tätig sein.
7. Die Mitglieder des Kontrollorgans dürfen nur eine maximale monatliche Aufwandsentschädigung in Höhe des Durchschnittsgehalts, das im vierten Quartal des Vorjahrs im Industriesektor gezahlt wurde, beziehen (im Jahr 2004 waren dies maximal 2.274,96 PLN, also rund 580 €²).

Den offiziellen Status einer gemeinnützigen Organisation erhält man nach der Eintragung in ein zentrales Landesgerichtsregister, das 51 Niederlassungen bei den Bezirksgerichten in ganz Polen unterhält. Laut dessen Verlautbarung gab es zum 28. Juli 2004 in Polen 943 Organisationen mit einem gemeinnützigen Status. Die meisten von ihnen sind in Form eines Vereins bzw. einer Stiftung organisiert. Zwar ist die Anzahl von gemeinnützigen Vereinen höher als die von gemeinnützigen Stiftungen, aber die Steuerfragen sind für alle gemeinnützigen Organisationen gleich.

¹ Bei Stiftungen gibt es den Stiftungsrat oder ein anderes Organ, das die Aufsichts- und Kontrollfunktionen übernimmt.

² Für die Umrechnungen in € wurde hier und im Folgenden der Referenzkurs der EZB vom 2.3.05 verwendet. <http://www.ecb.int/stats/exchange/eurofxref/html/index.en.html>.

17.2 Abgrenzung zu Stiftungen, Trusts und steuerbefreiten Körperschaften

Im polnischen Recht werden **Stiftungen** nicht explizit definiert. Im Gesetz über die Stiftungen vom 6. April 1984 (und späteren Änderungen) werden ihre wichtigsten Merkmale dargelegt. Gemäß Art. 1 gründet man eine Stiftung zur Erfüllung gesellschaftlich oder wirtschaftlich nützlicher Ziele, die insbesondere den Gesundheitsschutz, die Wirtschafts- und Wissenschaftsentwicklung, die Bildung und Erziehung, die Kultur und Kunst, die Sozialhilfe und den Umwelt- und Denkmalschutz betreffen. Es ist also möglich, eine Stiftung zu einem anderen als unter Punkt 17.1 genannten Zweck zu gründen, soweit dieses Ziel mit den Grundinteressen der Republik Polen vereinbar ist.

Stiftungen besitzen Rechtsfähigkeit und dürfen sowohl von natürlichen als auch juristischen Personen gegründet werden. Bis zum Jahr 1998 war es auch der öffentlichen Verwaltung erlaubt, Stiftungen zu gründen, was allerdings im neuen Gesetz über die öffentlichen Finanzen untersagt wurde. Bis dahin sind etwa 300 Stiftungen entstanden, deren Gründer bzw. Hauptstifter verschiedene öffentliche Verwaltungen, darunter auch territoriale Selbstverwaltungen, waren.¹

Eine gewerbliche Tätigkeit darf eine Stiftung lediglich zur Realisierung ihrer Satzungsziele verfolgen (Art. 5 Punkt 5 des Gesetzes über Stiftungen). Diese Regelung bewirkt eine spürbare Einschränkung der gewerblichen Tätigkeit von Stiftungen verglichen mit Vereinen. Ob das satzungsmäßige Ausmaß der gewerblichen Tätigkeit einer Stiftung überschritten wurde, entscheidet das Registergericht.

Trusts und **steuerbefreite Körperschaften** werden in der polnischen Gesetzgebung nicht definiert. Die Truststätigkeit wird unmittelbar im Teil VI des Bürgerlichen Gesetzbuchs bestimmt.

¹ Eine besondere Gruppe stellen die zur Unterstützung der öffentlichen Institutionen gegründeten Stiftungen dar. Hierzu gehören beispielsweise die Stiftungen der öffentlichen Krankenhäuser, mit deren Hilfe Gebühren, die als „freiwillige“ Spende bezeichnet werden, für die nach polnischer Verfassung entgeltfreie Gesundheitspflege legalisiert werden.

17.3 Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe/Zweckbetriebe

Nicht-Regierungsorganisationen (d. h. Vereinen und Stiftungen) und damit auch gemeinnützigen Organisationen ist es erlaubt, als Nebentätigkeit einen Gewerbebetrieb zu betreiben. Dies hat weder eine Aberkennung des gemeinnützigen Status zur Folge noch bildet ein Gewerbebetrieb ein Hindernis, einen solchen Status zu erwerben.

Die Aufnahme einer gewerblichen Tätigkeit einer gemeinnützigen Organisation muss beim zuständigen Finanzamt angemeldet werden.

Wie bereits erwähnt wurde, unterscheidet man bei der gemeinnützigen Tätigkeit zwischen der unentgeltlich und der entgeltlich gemeinnützigen Tätigkeit. Bei letzterer handelt es sich um einen Zweckbetrieb. Die entgeltlich gemeinnützige Tätigkeit erlaubt es einer Organisation, Gebühren für ihre Tätigkeiten zu erheben, ohne einen Gewerbebetrieb anmelden zu müssen. Darunter fällt der Verkauf von Waren bzw. Dienstleistungen, die von Personen erzeugt werden, die aus der gemeinnützigen Tätigkeit unmittelbar profitieren. Nicht auf Gewinnerzielung ausgerichtete Organisationen dürfen Waren bzw. Dienstleistungen produzieren und verkaufen, soweit diese von betreuten Personen hergestellt werden.

Als entgeltlich gemeinnützige Tätigkeit wird auch der Verkauf von Gütern, die den nicht gewinnorientierten Organisationen für gemeinnützige Zwecke geschenkt wurden, betrachtet. Bietet die gemeinnützige Organisation außerhalb dieses Bereichs Dienstleistungen an (z. B. Herausgebertätigkeit, Organisation von Konzerten), bleibt sie unter der Voraussetzung, dass die Einkünfte aus diesen nicht befreiten Tätigkeiten maximal 10.000 € pro Jahr betragen, weiterhin steuerlich begünstigt.

In der polnischen Gesetzgebung wurde keine Obergrenze bezüglich der Höhe der Umsätze aus einem Zweckbetrieb festgelegt, bei deren Überschreitung der gemeinnützige Status aberkannt werden würde. Die entgeltlich gemeinnützige Tätigkeit wird jedoch automatisch als gewinnorientierte gewerbliche Tätigkeit behandelt, wenn die durch die Organisation erhobenen Gebühren die kalkulierten Kosten für die Dienstleistung überschreiten. Das gleiche trifft zu, wenn die Einkünfte der Beschäftigten, die zur Erfüllung des satzungsmäßigen Zwecks eingesetzt werden, mehr als das 1,5fache eines monatlichen Durchschnittsgehalts im Industriesektor betragen. Die Höhe dieses Durchschnittsgehalts wird

durch das polnische Zentralamt für Statistik bekannt gegeben und betrug im August 2004 rund 3.600 PLN (rund 920 €) brutto.

Anzumerken ist, dass diese finanzielle Einschränkung nur die Ausübung der entgeltlich gemeinnützigen Tätigkeit betrifft. Sie ist für die Erteilung des gemeinnützigen Status für eine Organisation irrelevant. Eine Organisation kann einen Gemeinnützigkeitsstatus besitzen, unabhängig davon, wie hoch die Bezüge ihrer Mitarbeiter ausfallen.

Bezüglich der Buchführung und der Rechnungslegung besteht für Organisationen die Pflicht, eine klare Trennung der unentgeltlich und der entgeltlich gemeinnützigen Tätigkeit vorzunehmen, soweit sich die Umsätze und Kosten aus beiden Tätigkeitsbereichen trennen lassen.

Abgesehen von diesen Regelungen bezüglich der entgeltlich gemeinnützigen Tätigkeit dürfen Nicht-Regierungsorganisationen einen Gewerbebetrieb führen. Das Gesetz vom 24. April 2003 untersagt jedoch die gleichzeitige Ausübung einer entgeltlich gemeinnützigen Tätigkeit und einer gewerblichen Tätigkeit hinsichtlich einer gleichen Tätigkeitsart. Die Unterhaltung eines Gewerbebetriebes ist gemäß polnischer Gesetzgebung kein Hindernis für eine Nicht-Regierungsorganisation, einen gemeinnützigen Status zu erhalten, soweit die gewerblichen Tätigkeiten nur der Realisierung der Satzungsaufgaben (gemeinnützigen Aufgaben) dient.

17.4 Besteuerung der laufenden Erträge

Körperschaftsteuer

Seit dem 1. Januar 2004 sind gemeinnützige Organisationen grundsätzlich von der Körperschaftsteuer befreit. Dies betrifft aber lediglich die Einkünfte, die für die Finanzierung der durch die Satzung bestimmten Tätigkeiten notwendig sind. Nicht der Körperschaftsteuerpflicht unterliegen daneben Finanzmittel, die von einer gemeinnützigen Organisation in den Kauf von

- Staats- und Kommunalanleihen,
- anderen Wertpapieren, die von spezialisierten Investmentfonds angeboten werden und
- Teilnahmeberechtigungen in Investmentfonds selbst

investiert werden. Diese Befreiung greift, wenn die Einkünfte aus diesen Investitionen für die Realisierung der in Art. 17 Punkt 1 des Gesetzes über die Körperschaftsteuer aufgelisteten Zwecke eingesetzt werden. D. h. sie müssen den Zwecken der Wissenschaft, der Technik- und Technologieentwicklung, der Bildung, der Kultur, des Sportes, des Umweltschutzes, der Entwicklung des ländlichen Raumes, der Mildtätigkeit, der Gesundheit, der Sozialhilfe, der Unterstützung von behinderten Personen oder der Religionspflege dienen.

Für Miet- und Pächterträge sowie Veräußerungsgewinne gelten bei der Körperschaftsteuer die gleichen Vorschriften wie für die anderen Einkunftsarten. Folglich sind gemeinnützige Organisationen bei diesen Einkünften von der Körperschaftsteuer befreit, wenn sie ausschließlich der Erfüllung des satzungsmäßigen Zwecks dienen.

Von der Körperschaftsteuer befreit bleiben auch Mittel, die gemeinnützigen Organisationen aus Fonds der internationalen Hilfsorganisationen, der EU oder der NATO gewährt werden.

Exkurs

Immobiliensteuer

Grundsätzlich bleiben die gemeinnützigen Organisationen auch von der Immobiliensteuer befreit. Völlig steuerfrei sind Immobilien oder Immobilienanteile, die von den gemeinnützigen Organisationen zur Ausübung der unentgeltlich gemeinnützigen Tätigkeit benutzt werden. Bei der Ausübung entgeltlich gemeinnütziger Tätigkeit existiert eine Steuerhöchstgrenze, die Gemeinden von gemeinnützigen Organisationen erheben dürfen. Sie beträgt 0,30 PLN (rund 0,08 €) pro Quadratmeter Boden und 5,78 PLN (rund 1,48 €) pro Quadratmeter Nutzfläche bei den Gebäuden und ihren Teilen.¹

¹ Auch von der Stempelgebühr bleiben gemeinnützige Organisationen bei allen Transaktionen mit Behörden befreit, wenn sie die unentgeltlich gemeinnützige Tätigkeit betreffen. Gleiches gilt für die Gerichtsgebühr und für die Steuer auf zivilrechtliche Handlungen (Verkaufsverträge,

17.5 Spenden und Mitgliedsbeiträge

Grundsätzlich werden in Polen nur Spenden an natürliche Personen besteuert. Spenden an juristische Personen werden als Einnahmequelle im Rahmen der Körperschaftsteuer berücksichtigt.

Bei Spenden an eine Nicht-Regierungsorganisation und demnach an einen gemeinnützigen Verein, kann der Zuwendende die Spende von seiner Besteuerungsgrundlage abziehen.

Natürliche Personen konnten im Jahr 2004 maximal 350 PLN (rund 90 €) steuerlich geltend machen (Art. 26 des Gesetzes über die Einkommensteuer). Darüber hinaus ist es seit 2004 natürlichen Personen erlaubt, 1 % ihrer Steuerlast an eine beliebige gemeinnützige Organisation abzuführen (Art. 27 des Gesetzes über die Einkommensteuer).¹

Juristische Personen können maximal 10 % ihrer Gewinne steuerlich geltend machen (Art. 18 des Gesetzes über die Körperschaftsteuer).

Sachspenden und Dienstleistungen werden mit ihren jeweiligen Beschaffungspreisen bewertet.

Mitgliedsbeiträge existieren in den Mitgliedsorganisationen, d. h. in den Vereinen und Verbänden. Werden diese nicht für eine gewerbliche Tätigkeit eingesetzt, sind sie beim Empfänger von der Körperschaftsteuer befreit. Beim Zuwendenden sind Mitgliedsbeiträge allerdings nicht steuerlich berücksichtigungsfähig.

Spenden aus dem Ausland werden in Polen besteuert, wenn am Tag der Spendenleistung der Empfänger polnischer Staatsbürger bzw. sein ständiger Wohnsitz in Polen ist. Die Steuerpflicht liegt solidarisch beim Zuwendenden und beim Spendenempfänger. Eine mögliche Doppelbesteuerung wird durch spezielle Abkommen mit mehreren Staaten verhindert.

Umtauschverträge, Darlehensverträge, Spendenverträge, Heiratsverträge, Hypothekenverträge, Depositenverträge, Gesellschaftsverträge).

¹ Angaben, wie viele Einkommensteuerpflichtige dies in Anspruch genommen haben, gibt es derzeit noch nicht.

Steuerlich nicht absetzbar sind Spenden sowie Mitgliedsbeiträge von inländischen Steuerzahlern an ausländische gemeinnützige Organisationen. Steuerlich geltend gemacht werden können nur Spenden an inländische gemeinnützige Organisationen, die im zentralen Landesgerichtsregister eingetragen sind.

Exkurs

Weitere Begünstigungen:

Gemeinnützige Organisationen bekommen besondere Vergünstigungen bei der Nutzung von Gebäuden, die dem Zentralstaat bzw. den territorialen Selbstverwaltungen gehören. Hier gibt es folgende Vergünstigungen:

1. Der Finanzminister darf eine öffentliche Immobilie einer gemeinnützigen Organisation spenden. Wenn die Immobilie aber nicht für den vereinbarten Zweck benutzt wird oder die Organisation ihren gemeinnützigen Status verliert, wird die Spende zurückgenommen.
2. Die zuständige Verwaltung darf – im Einvernehmen mit dem Wojewoden, mit dem Wojewodschaftsrat bzw. dem Wojewodschaftstag der gemeinnützigen Organisation – einen Preisnachlass beim Verkauf öffentlicher Immobilien unter der Auflage gewähren, dass die Immobilien zur Ausübung öffentlicher Zwecke eingesetzt werden.
3. Die gemeinnützigen Organisationen haben Vorrang bei der Anmietung und Pachtung öffentlicher Immobilien, die ihnen zur Ausübung der gemeinnützigen Tätigkeit unerlässlich sind.

17.6 Erbschaft- und Schenkungsteuer

Nach polnischem Recht ist bei Erwerb von Todes wegen der Erwerber Steuerschuldner und bei Schenkungen sind Schenker und Beschenkter als Gesamtschuldner steuerpflichtig.

Gemeinnützige Organisationen sind in Polen – bei der Ausübung ihres satzungsmäßigen Zwecks – von der Erbschafts- und Schenkungssteuer befreit. Beim Zuwendenden werden Schenkungen an gemeinnützige Organisationen von der Besteuerungsgrundlage abgezogen. Natürliche Personen war es im Jahr 2004 erlaubt 350 PLN (rund 90 €) steuerlich geltend zu machen (Art. 26 des Gesetzes über die Einkommensteuer). Juristischen Personen können maximal 10 % ihrer Gewinne steuerlich geltend machen (Art. 18 des Gesetzes über die Körperschaftsteuer).

Die Bewertung der Sachgüter erfolgt zu ihrem Verkehrswert abzüglich von Schulden und anderen Lasten.

Auch ausländische gemeinnützige Organisationen sind von der polnischen Erbschaft- und Schenkungsteuer befreit. Sie werden bei der Ausübung ihrer gemeinnützigen Tätigkeit im Falle von Erbschaften oder Schenkungen wie inländische gemeinnützige Organisationen behandelt.

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass ein Doppelbesteuerungsabkommen nur mit Österreich, Tschechien und Ungarn besteht. Unbewegliches Vermögen unterliegt hierbei der Besteuerung im Belegenheitsstaat. Im Falle von beweglichem Vermögen hat grundsätzlich der Staat das Besteuerungsrecht, dessen Staatsbürgerschaft der Erblasser hat.¹

17.7 Umsatzsteuerlich relevante Regelungen

Gemeinnützige Organisationen sind nicht automatisch von der Mehrwertsteuer² befreit.³ Die Befreiung von der Mehrwertsteuer wird im Art. 7 Punkt 1 im Gesetz über die Steuer auf Waren und Dienstleistungen sowie in der Akzise vom 8. Januar 1993 geregelt. Danach ist unabhängig von der Höhe der Einkünfte der Verkauf von Waren in gewissen Fällen, die mit der Satzung der Organisation vereinbar sind, von der Steuer befreit. Dies betrifft Waren, die nach dem Gesetz über die öffentlichen Sammelaktionen vom 15. März 1933 im Zuge einer öffentlichen Sammelaktion der gemeinnützigen Organisation gespendet wurden, sowie die Finanzmittel, die eine gemeinnützige Organisation aus dem Verkauf von o. g. Waren gewonnen hat.

Wenn aber die gemeinnützige Organisation Dienstleistungen außerhalb dieses Bereichs verkauft (z. B. Herausgebertätigkeit, Organisation von Konzerten), bleibt sie nur dann von der Steuer befreit, wenn die Einkünfte aus diesen Tätigkeiten nicht höher als 10.000 € pro Jahr sind.

¹ Alberts (2004).

² Das Mehrwertsteuergesetz enthält noch Übergangsregelungen, die bis zum 30. 04. 2008 beibehalten werden können.

³ Anhang H der 6. EG-Richtlinie Nr. 14 ist nach International Bureau of Fiscal Documentation nicht umgesetzt worden.

Gemeinnützige Organisationen, die ausschließlich von der Mehrwertsteuer befreite Tätigkeiten verfolgen, sind nicht verpflichtet, sich als Mehrwertsteuerzahler registrieren lassen. Auf diese Befreiung kann aber verzichtet werden.

17.8 Haftungsfragen

Im Steuerstrafgesetz vom 26. Oktober 1971 werden die Haftungsfragen bezüglich steuerlicher Angelegenheiten geregelt, die für alle juristischen und natürlichen Personen und damit auch für gemeinnützige Organisationen gelten.

Gemeinnützige Organisationen sind juristische Personen und können daher nur durch ihre Organe handeln. Sie werden durch die in der Satzung vorgesehenen Vertretungsbefugten vertreten. Eine Haftung besteht für die Vertreter des Abgabepflichtigen, wenn Abgaben infolge schuldhafter Pflichtverletzung seitens der Vertretenden nicht aufgebracht werden können.

Der zeitliche Umfang der Haftung besteht vor allem für Abgaben, die in der Zeit der Vertretung fällig werden. Der Vertreter haftet jedoch auch für offene Verbindlichkeiten, die schon vor seiner Tätigkeit fällig waren und noch offen stehen. Ebenso erlischt seine Haftung nicht mit Ausscheiden aus dem Amt.

Bei vorsätzlicher oder fahrlässiger Abgabenhinterziehung, Nichtabgabe von Erklärungen, fehlender Entrichtung der Abgaben, unterlassener Deklaration von Spenden, die eine Abgabeminderung bewirken, kann es neben Geld- auch zu Freiheitsstrafen für den Haftenden kommen. Für besonders schwerwiegende Vergehen gibt es bis zu drei Jahren Haft und es wird ein Bußgeld in Höhe von 500.000 PLN (rund 128.000 €) verhängt.

17.9 Administration

Den offiziellen Status einer gemeinnützigen Organisation erhält eine Organisation erst durch die Eintragung in ein zentrales Register beim Landgericht.¹

¹ Über dieses Register, das 51 Niederlassungen bei den Bezirksgerichten hat, sind Informationen über gemeinnützige Organisationen zugänglich. Allgemeine Informationen wie der Name, die Registernummern sowie das Datum, ab wann der gemeinnützige Status gewährt wurde, sind auf den Internetseiten des Justizministeriums (<http://www.ms.gov.pl>) zu finden.

Die gemeinnützigen Organisationen sind verpflichtet, einen jährlichen Tätigkeitsbericht zu erstellen und zu veröffentlichen. Der Bericht setzt sich aus dem Sachbericht und dem Finanzbericht zusammen. Die Inhalte dieser Berichte sind in den Vorschriften zur Berichterstattung der Stiftungen geregelt (Art. 12 Gesetz über die Stiftungen). Der Sachbericht muss die Grundsätze, Formen und Bereiche der Satzungstätigkeit und die Beurteilung der Zielerreichung, die Beschreibung der wesentlichen Finanzvorhaben, Kopien der Vorstandsbeschlüsse, Informationen zur Höhe der Einkünfte und Aufteilung auf die einzelnen Quellen (Spenden, Schenkungen, Erben, Zuschüsse der öffentlichen Hand, darunter vom Zentralstaat und den Kommunen) und die Erträge aus der entgeltlich gemeinnützigen Tätigkeit mit Berücksichtigung ihrer Kosten beinhalten. Wird eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt, muss das Finanzergebnis und das prozentuale Verhältnis der Höhe der Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit gegenüber den Einkünften aus anderen Quellen errechnet werden. Der Finanzbericht muss Informationen über die Kosten der gemeinnützigen Tätigkeit, die Kosten der gewerblichen Tätigkeit, die Verwaltungskosten, die Anzahl der beschäftigten Personen, die Summe der gezahlten Löhne und Gehälter sowie den Wert der Aktiva und der Verbindlichkeiten der Organisation beinhalten (vgl. Verordnung des Finanzministers über die genauen Rechnungswesenvorschriften für Organisationen, die keine Handelsgesellschaften sind und keine gewerbliche Tätigkeit ausüben vom 15. November 2001). Zudem muss der Finanzbericht Auskunft über erworbene Immobilien sowie über die Realisierung der Aufgaben, mit denen die öffentliche Verwaltung die Organisation beauftragt hat, geben.

Ferner sind gemeinnützige Organisationen verpflichtet, ihren Tätigkeitsbericht öffentlich auszulegen. Dies kann beispielsweise durch das Auslegen am Organisationssitz oder die Veröffentlichung im Internet erfolgen. Der Tätigkeitsbericht muss darüber hinaus dem Sozialminister vorgelegt werden.

Für die Angelegenheiten der gemeinnützigen Organisationen ist das Sozialministerium in Warschau zuständig. Die Aufsicht seitens des Sozialministeriums schließt Zuständigkeiten anderer Verwaltungen – die sich aus anderen Gesetzen und Vorschriften ergeben – nicht aus.

Entsprechende Vordrucke für die Satzung oder Anmeldeformulare sind im Internet abrufbar.¹

17.10 Quantitative Angaben

Insgesamt gibt es 943 gemeinnützige Organisationen, 678 Vereine und Verbände und 265 Stiftungen.

¹ Vordrucke für Mustersatzungen gibt es unter <http://www.ngo.pl> und für Formulare, die für die Anmeldung notwendig sind, unter <http://www.ms.gov.pl>. Ausgefüllte Muster sind unter <http://www.ngo.pl> zu finden und weitere Vordrucke unter <http://www.mps.gov.pl>.

18. PORTUGAL

18.1 Formen, Arten und Anerkennungsprinzipien von gemeinnützigen Organisationen¹

In Portugal ist die Vereinigungsfreiheit gesetzlich anerkannt gemäß Art. 46 der Verfassung von 1976, dem Bürgerlichen Gesetzbuch Art. 158 bis 166 und 167 bis 184 und dem Gesetzesdekret Nr. 584/74 vom 7. November 1974. Nicht vorhanden ist eine gesetzliche Definition eines Vereins. Ein Verein ist nach Rechtsauffassung ein Zusammenschluss mehrerer Personen, die bestimmte Vermögenswerte oder Dienstleistungen zu einem Zweck zusammenführen, wobei der Zweck nicht auf die Erzielung eines persönlichen Gewinns ausgerichtet sein darf. Für die Zahl der Gründungsmitglieder ist keine Mindestanzahl festgelegt und auch Ausländer können – vorbehaltlich anders lautender Bestimmungen der Satzung – Mitglied eines Vereins sein. Seine Rechtspersönlichkeit erhält ein Verein unter der Voraussetzung, dass der Gründungsakt durch einen Notar beurkundet wird und der Inhalt Art. 167 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuches entspricht. Dritten gegenüber wird der Verein wirksam mit der Veröffentlichung von Auszügen aus dem Gründungsakt und der Satzung im Amtsblatt. Ein Verein hat in Portugal eine dem Zweckprinzip unterliegende Rechtsfähigkeit, d. h. einem Verein werden nicht nur die für ihn notwendigen, sondern auch die für die Erreichung seines Zwecks erforderlichen Rechte und Pflichten zuerkannt.² Die Form der Satzung ist vorgeschrieben und hier ist wie beim Gründungsakt eine öffentliche Beurkundung erforderlich. Des Weiteren muss die Satzung einen vorgegebenen Mindestinhalt vorweisen.

Man unterscheidet in Portugal folgende Vereinsarten:

- Private Vereine des allgemeinen Rechts,
- Private Vereine nach besonderem Recht (z. B. Genossenschaften und Wohlfahrtsvereine) und

¹ Vgl. dazu und im Folgenden <http://www.eurocom.org/COX> und http://europa.eu.int/comm/enterprise/library/lib-social_economy/orgfd_de.pdf.

² Hiervon ausgenommen sind lediglich die der menschlichen Person inhärenten Rechte und Pflichten. http://europa.eu.int/comm/enterprise/library/lib-social_economy/orgfd_de.pdf, S. 83.

- Vereine ohne Rechtspersönlichkeit (nicht anerkannte Vereine und spezielle Komitees).

Es besteht für Vereine in Portugal eine Eintragungspflicht, wobei für Vereine nach allgemeinem Recht die Eintragung nur eine Publizitätsfunktion gegenüber Dritten und keine konstitutive Wirkung hat.

Als gemeinnützig wird ein Verein dann betrachtet, wenn sein Zweck

- administrativ gemeinnützig oder
- einfach gemeinnützig ist oder
- es sich um eine private Einrichtung der sozialen Solidarität (*Instituições Particulares de Solidariedade Social IPSS*) oder eine durch das Gesetz gleichgestellte Einrichtung handelt.

Administrativ gemeinnützig (“*utilidad publica administrava*“) ist beispielsweise eine kirchliche Einrichtung oder ein freiwilliger Feuerwehrverein und wird durch das Gesetz als gemeinnützig erklärt. Einen **einfachen gemeinnützig** (“*utilidad publica*“) Zweck verfolgt ein Verein, der sich ausschließlich wissenschaftlichen, kulturellen oder wohltätigen Zwecken sowie Hilfszwecken widmet. Hierbei handelt es sich um die umfassendste Form der Gemeinnützigkeit, die durch den Ministerrat erteilt wird. Um als gemeinnützig anerkannt zu werden, muss ein administrativ bzw. einfach gemeinnütziger Verein mit den Verwaltungsdienststellen auf nationaler, regionaler oder örtlicher Ebene zusammenarbeiten. Dagegen müssen private Einrichtungen der sozialen Solidarität und ihnen gleichgestellte Einrichtungen bei der Regionalverwaltung für soziale Sicherheit eingetragen sein. Ist dies nicht der Fall, so wird die Gemeinnützigkeit nicht anerkannt. Insgesamt liegt die Entscheidung allerdings im freien Ermessen der jeweiligen zuständigen Verwaltungseinheit. Ein als gemeinnützig anerkannter Verein wird steuerbegünstigt, wobei der Umfang der Steuervergünstigung entsprechend der verfolgten Zwecke unterschiedlich sein kann. Während ein einfach gemeinnütziger Verein vollkommen steuerbefreit ist, erhält ein administrativ gemeinnütziger Verein steuerliche Einzelbefreiungen auf Antrag. Voraussetzung für eine Steuerbefreiung ist die Anerkennung durch die Finanzverwaltung in Form eines im Gesetzblatt (*Diário da República*) zu veröffentlichenden Erlasses.¹

¹ Stieb (2003).

Bei der Auflösung eines Vereins sind die Vermögenswerte, die der Verein durch Vermächtnis oder Schenkung mit Auflage oder Zweckbestimmung erhalten hat, mit derselben Auflage oder Zweckbestimmung einer anderen juristischen Person zu übertragen. Die Mitglieder haben entsprechend der Satzung oder durch einen Beschluss der Mitgliederversammlung über die Verwendung der übrigen Vermögenswerte zu entscheiden (Art. 162 Abs. 2 Bürgerliches Gesetzbuch).

18.2 Abgrenzung zu Stiftungen, Trusts und steuerbefreiten Körperschaften¹

Eine Stiftung wird in Portugal entsprechend des *Código Civil* von 1966 als eine Vermögensnutzung zur Verfolgung allgemeiner Interessen definiert. Errichtet wird eine Stiftung durch ein Rechtsgeschäft unter Lebenden oder durch ein Testament. Dabei ist die notarielle Beurkundung des Rechtsgeschäfts außer im Falle eines nicht öffentlichen Testaments erforderlich. Ihre Rechtspersönlichkeit erlangen Stiftungen durch eine Einzelanerkennung, für die die Verwaltungsbehörde zuständig ist. Wie Vereine haben Stiftungen in Portugal eine dem Zweckprinzip unterliegende Rechtsfähigkeit. Sowohl der Zweck der Stiftung wie auch das dafür bestimmte Vermögen müssen im Stiftungsakt genannt sein. Für das Stiftungskapital ist zwar keine Mindesthöhe festgelegt, aber eine Stiftung muss über das zur Erfüllung ihres satzungsmäßigen Zwecks erforderliche Vermögen verfügen und dieses bei ihrer Errichtung nachweisen. Grundsätzlich bedarf die Satzung einer Stiftung immer einer öffentlich beurkundeten Form. Wird eine Stiftung liquidiert, so ist das verbleibende Vermögen an eine Einrichtung mit gleichem Zweck zu übertragen.

Der Sitz einer Stiftung muss in Portugal sein und sie muss über ein Verwaltungs- und ein Aufsichtsorgan verfügen sowie einen Steuerberater haben. Beaufsichtigt wird eine Stiftung von der für ihre Anerkennung zuständigen Behörde, deren Zustimmung beispielsweise bei Satzungsänderungen eingeholt werden muss. Ist der Stiftungszweck erreicht oder ist seine Verwirklichung nicht mehr möglich, so kann eine Stiftung von dieser Behörde aufgelöst werden. Dies ist auch möglich, wenn die Stiftung unerlaubte Mittel verwendet, die öffentliche Ordnung stört oder der Stiftungszweck nicht dem der Satzung entspricht.

¹ <http://www.eurocom.org/COX>.

In Portugal unterliegen private Stiftungen grundsätzlich der Körperschaftsteuer, die derzeit 20 % beträgt. Wird eine Stiftung jedoch als gemeinnützig anerkannt, so wird diese steuerlich begünstigt. Gemeinnützig ist eine Stiftung, deren satzungsmäßiger Zweck im Bereich der Wissenschaft und Forschung, Kultur, Mildtätigkeit oder Umwelt liegt. Dem Antrag zur Anerkennung der Gemeinnützigkeit wird allerdings erst entsprochen, wenn die Stiftung eine entsprechende Aktivität von mindestens fünf Jahren vorweisen kann. Gemeinnützig anerkannte Stiftungen sind dazu verpflichtet, jährlich einen Tätigkeitsbericht und eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung an das Sekretariat des Premierministers zu senden. Stiftungen, deren Tätigkeit ausschließlich Ausländern zugute kommt, werden steuerlich nicht begünstigt. Von der Umsatzsteuer befreit sind Einnahmen aus der Vermögensverwaltung, wenn mindestens 50 % der Summe während der folgenden vier Jahre für satzungsmäßige Zwecke verbraucht wird. Ansonsten müssen diese Einnahmen versteuert werden.

18.3 Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe/Zweckbetriebe¹

Gemeinnützigen Vereinen ist es in Portugal erlaubt, einen wirtschaftlichen Zweck zu haben. Dies darf auch zu Vermögensvorteilen seitens der Mitglieder des Vereins führen. Allerdings darf es sich hier nicht um eine reine erwerbswirtschaftlich ausgerichtete Tätigkeit handeln.

18.4 Besteuerung der laufenden Erträge²

Ein als einfach oder administrativ gemeinnützig anerkannter Verein sowie private Einrichtungen der sozialen Solidarität oder durch das Gesetz gleichgestellte Einrichtungen werden in Portugal steuerlich begünstigt. Dies muss allerdings beim Finanzminister beantragt werden.

Körperschaft- und Einkommensteuer

Die Körperschaftsteuer ist unter Abzug bestimmter Aufwendungen für das Gesamteinkommen zu entrichten, wobei der Steuersatz 20 % für das allgemeine

¹ http://europa.eu.int/comm/enterprise/library/lib-social_economy/orgfd_de.pdf, S. 83.

² http://europa.eu.int/comm/enterprise/library/lib-social_economy/orgfd_de.pdf, S. 83.

Einkommen inländischer Vereinigungen, deren Haupttätigkeit nicht kommerzieller, industrieller oder landwirtschaftlicher Art ist, beträgt.¹ Nicht als Einkommen gelten Mitgliedsbeiträge sowie die zur Finanzierung des Vereinszwecks bestimmten Zuschüsse.

Ausgenommen von der Körperschaftsteuerpflicht sind Vereine von administrativer und einfacher Gemeinnützigkeit sowie die privaten Einrichtungen der sozialen Solidarität (IPSS) und diesen gleichgestellte Einrichtungen, die im Bereich der Wissenschaft, Kulturförderung und Wohltätigkeit tätig sind.² Eine Steuerbefreiung setzt die Anerkennung durch die Finanzverwaltung in Form eines im Gesetzblatt zu veröffentlichenden Erlasses voraus. Auch bei IPSS, die durch Gesetz als gemeinnützig erklärt sind, muss die Befreiung von der Körperschaftsteuer bei dem Finanzminister beantragt werden. Steuerbefreit sind auch Einkünfte von Vereinigungen aus dem Betrieb von kulturellen und der Erholung dienenden Aktivitäten. Voraussetzung hierfür ist, dass Bücher geführt, keine Bezüge an Mitglieder gezahlt werden und die Einnahmen höchstens 7481,97 € betragen.

Unter die Körperschaftsteuerbefreiung fallen auch Sportvereine, soweit diese eine Buchhaltung haben, keine Überschüsse an deren Mitglieder verteilen und die Vorstandsmitglieder nicht über eine direkte oder indirekte Beteiligung an dem erwirtschafteten Ergebnis verfügen. Die Einkünfte sind nur dann steuerbefreit, wenn sie nicht aus gewerblicher, industrieller Tätigkeit oder aus Land- und Forstwirtschaft stammen oder im Zusammenhang stehen mit Einnahmen aus Werbung, der Übertragung von Rechten, Immobilien oder Einnahmen aus Bingo-Spielen und Finanzanlagen. Sportvereine, die über letztgenannte Einnahmen verfügen und damit nicht die volle Steuerbefreiung in Anspruch nehmen können, haben einen Freibetrag in Höhe von 7481,97 €. In jedem Fall können von den steuerpflichtigen Einkünften der Sportvereine bis zu einer Höhe von maximal 90 % die Beträge abgezogen werden, die in neue Infrastrukturen von Sportanlagen investiert werden und nicht anderweitig subventioniert worden sind.

¹ Europäische Kommission (2000), S. 396.

² Vgl. dazu und im Folgenden Stieb (2003).

Kapitalerträge

Die Steuer auf Einkünfte aus Kapitalvermögen wurde durch die Verordnungen Nr. 442-A/88 und Nr. 442-B/88 vom 30. November 1988 ab dem 1. Januar 1989 mit Inkrafttreten der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer aufgehoben.¹

Exkurs

Gemeindesteuer

Eine Gewerbesteuer existiert in Portugal nicht. Als gemeinnützig anerkannte und von der Körperschaftsteuer befreite Vereine sind auch vom kommunalen Zuschlag auf die Körperschaftsteuer (10 %) befreit.

18.5 Spenden und Mitgliedsbeiträge²

Zuwendungen in Form von Geld- oder Sachspenden an den Staat, Gebietskörperschaften oder Behörden können in unterschiedlicher Höhe von der zu entrichtenden Steuer abgezogen werden. Im *Estatuto do Mecenato* ist die steuerliche Anerkennungsfähigkeit von Spenden für kulturelle und soziale Veranstaltungen geregelt.

Spenden (Geld- oder Sachspenden) von **natürlichen Personen** an Organisationen, die der sozialen Unterstützung dienen, sowie an Organisationen mit kulturellen, umweltschützenden, wissenschaftlichen, technologischen, sportlichen oder erzieherischen Zielsetzungen können in Höhe von 25 % in Abzug gebracht werden. Dabei darf der Abzug maximal 15 % der zu entrichtenden Steuer betragen. Die Abzugsmöglichkeit der Spende muss vorher vom Finanzministerium bestätigt werden, wenn der Gesamtbetrag des Abzugs über einem jährlich vom Finanzminister festzulegenden und zu veröffentlichenden Wert liegt. Werden die Spenden als Kosten abgesetzt (z. B. bei einem Selbständigen), so besteht keine Abzugsmöglichkeit.

¹ Europäische Kommission (2000), S. 417.

² Stieb (2003).

Bei körperschaftsteuerpflichtigen **juristischen Personen** werden Spenden mit allgemeinem sozialem Charakter in Höhe von 0,8 % des Geschäftsumsatzes als Kosten anerkannt. Sie gehen im Rahmen der steuerlichen Vergünstigung zu 130 % in die Kosten ein. Spenden an Organisationen mit kulturellen, umweltschützenden, wissenschaftlichen, technologischen, sportlichen und erzieherischen Zielsetzungen werden in Höhe von 0,6 % des Geschäftsumsatzes als Kosten anerkannt und mit 120 % bzw. 130 % bei mehrjähriger Förderzusage für besondere Projekte steuerlich begünstigt.

18.6 Erbschaft- und Schenkungsteuer¹

Nach portugiesischem Recht ist sowohl bei Erwerb von Todes wegen wie auch bei Schenkungen ausschließlich der Empfänger steuerpflichtig. Der Steuersatz hängt generell von der Höhe der Übertragung und des Verwandtschaftsgrades ab.

Handelt es sich um Hinterlassenschaften, Vermächtnisse und Schenkungen zugunsten einer gemeinnützigen juristischen Person, entfällt die Steuerpflicht. Gemeinnützige Vereine sind daher von der Erbschaft- und Schenkungsteuer befreit.

Das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Portugal und Deutschland umfasst nicht die Erbschaftsteuer beider Länder.²

18.7 Umsatzsteuerlich relevante Regelungen³

Für gemeinnützige Vereine ist im portugiesischen Recht eine Befreiung von der Umsatzsteuer vorgesehen.⁴ Befreit sind ohne Vorsteuerabzug Dienstleistungen

- von Organisationen ohne Erwerbszweck (z. B. Religionsgemeinschaften, Kultur- und Sportvereine) und

¹ Europäische Kommission (2000), S. 403f.

² Stieb (2003).

³ Europäische Kommission (2000), S. 404f.

⁴ Anhang H der 6. EG-Richtlinie Nr. 14 ist nach International Bureau of Fiscal Documentation nicht umgesetzt worden.

- der sozialen Fürsorge und des Betriebs von Kinderkrippen, -gärten, Horte usw., soweit sie von privaten Einrichtungen der sozialen Solidarität oder durch anerkannte gemeinnützige Organisationen betrieben werden.

18.8 Haftungsfragen

Als juristische rechtsfähige Person ist ein gemeinnütziger Verein verpflichtet, seine Abgaben ordnungsgemäß zu leisten. Der Aufsichtsrat eines gemeinnützigen Vereins ist zum einen für die ordnungsgemäße Rechnungsführung und zum anderen für die Prüfung der Tätigkeit des Vorstands verantwortlich. Kommt es zu falschen steuerlichen Angaben, so haften diejenigen, die im Namen des gemeinnützigen Vereins handeln.

18.9 Administration¹

In Portugal unterliegen gemeinnützige Vereine der Eintragungspflicht, wobei für Vereine nach allgemeinem Recht die Eintragung nur eine Publizitätsfunktion gegenüber Dritten und keine konstitutive Wirkung hat. Die Form der Satzung eines gemeinnützigen Vereins, die über einen vorgegebenen Mindestinhalt verfügen muss, ist vorgeschrieben. Zudem ist eine öffentliche Beurkundung der Satzung erforderlich.

Anerkannte gemeinnützige Vereine mit Steuerbegünstigungen in bestimmten Bereichen müssen die Anerkennung beim Finanzminister beantragen.

Gemeinnützige Vereine sind zur ordentlichen Buchführung verpflichtet. Ist ein Verein steuerlich begünstigt, so muss er seine Bücher den Finanzämtern zur Verfügung halten.

18.10 Quantitative Angaben

Keine Angaben.

¹ www.eurocom.org/COX.

19. SCHWEDEN

19.1 Formen, Arten und Anerkennungsprinzipien von gemeinnützigen Organisationen¹

Gesetzlich anerkannt ist die Vereinigungsfreiheit in Schweden in Kapitel 2, Art. 2 und 20 der Verfassung von 1974. Es gibt letztendlich nur eine Art von Vereinigung, die als Non-Profit-Organisation betrachtet werden kann. Dabei handelt es sich um den **“ideell förening“**, was der deutschen Bezeichnung **“Verein“** entspricht, in dessen Rahmen mehrere Personen zur Erreichung eines bestimmten Zwecks zusammenwirken. Insgesamt bestehen wenige Hindernisse im Bezug auf die Aktivitäten eines Vereins: Jeder Staatsbürger kann einen Verein für Gemeinschafts- oder Privatzwecke gründen. Ausgeschlossen von dieser Freiheit sind Vereine, die illegale militärische oder ähnliche Zwecke verfolgen oder eine rassistische Ausrichtung haben.

Als gemeinnützig wird ein Verein dann eingestuft, wenn

- er einen gemeinnützigen Zweck verfolgt,
- seine Aktivitäten dem gemeinnützigen Zweck entsprechen,
- fast der gesamte Ertrag zur Erreichung des gemeinnützigen Zwecks eingesetzt wird und
- jeder Mitglied werden kann, der dem Zweck des Vereins zustimmt.

Der Zweck des Vereins darf sich dabei nicht auf das wirtschaftliche Interesse bestimmter Familien, Mitglieder oder anderer Personengruppen beschränken. Als gemeinnützig werden seitens der Gesetzgebung

- wissenschaftliche,
- religiöse,
- mild- und wohltätige,
- soziale,
- politische,

¹ Vgl dazu und im Folgenden Ministry of Finance, Sweden, Ansprechpartnerin: Brita Löfgren Lewin.

- sportliche,
- künstlerische oder
- kulturelle

Zwecke eingestuft. Damit die Aktivitäten des Vereins auf dessen gemeinnützigen Zweck ausgerichtet sind, müssen mindestens 90 % der Vereinsaktivitäten einem der oben genannten Zwecke dienen. Darüber hinaus müssen 75 bis 80 % der Erträge während der letzten fünf Jahre für solche Aktivitäten eingesetzt worden sein. Von dieser Regelung ausgenommen sind Kapitalgewinne.

Erfüllt ein Verein diese Voraussetzungen, so werden zahlreiche Steuervergünstigungen gewährt.

Gesetzliche Vorschriften existieren für Vereine (gemeinnützig oder nicht) nicht, jedoch wurde durch die Rechtsprechung festgelegt, dass ein Verein über eine Satzung und einen Vorstand verfügen muss, wobei die Satzung nicht schriftlich niedergelegt werden muss. Für die Satzung gibt es keine vorgeschriebene Form, sie muss aber alle für die Erreichung des Vereinszwecks erforderlichen Einzelheiten enthalten.¹ Im Falle der Auflösung des Vereins fällt sein Vermögen an die in der Satzung bestimmten Personen. Ist hier in der Satzung keine Regelung vorgesehen, so kann das Vermögen unter den Mitgliedern aufgeteilt werden. Seine Rechtsfähigkeit erhält ein Verein, wenn seine Mitglieder den Verordnungen zugestimmt und einen Vorstand gewählt haben. Eine Mindestanzahl von Mitgliedern ist nicht festgelegt und auch an die Staatsangehörigkeit der Mitglieder sind keine besonderen Anforderungen geknüpft.² Darüber hinaus besteht auch keine allgemeine Eintragungspflicht für Vereine.³

19.2 Abgrenzung zu Stiftungen, Trusts und steuerbefreiten Körperschaften

In Schweden gibt es **Stiftungen** (**“stiftelse“**), aber keine **Trusts**, wie sie in den angloamerikanischen Ländern definiert werden. Eine Stiftung muss über eine

¹ http://europa.eu.int/comm/enterprise/library/lib-social_economy/orgfd_de.pdf.

² <http://www.eurocom.org/COX>.

³ Unter Umständen müssen sich allerdings Vereine mit wirtschaftlicher Tätigkeit in das Handelsregister eintragen.

http://europa.eu.int/comm/enterprise/library/lib-social_economy/orgfd_de.pdf.

Gründungsurkunde mit einer Stellungnahme des Stifters verfügen, dass dessen gestiftetes Kapital einem bestimmten Zweck zugute kommt. Demnach ist eine Stiftung ein Vermögen, das gemäß der Verfügung des Stifters (Zuwendung oder testamentarische Verfügung) verselbständigt und dauerhaft der Erreichung eines bestimmten Zwecks gewidmet ist. Hier liegt auch der Unterschied zu einem gemeinnützigen Verein: Zur Gründung eines gemeinnützigen Vereins ist keinerlei Kapital notwendig. Zudem kann eine Stiftung keine Mitglieder haben. Sie kann von jeder natürlichen oder juristischen Person errichtet werden. Es bedarf keiner staatlichen Anerkennung, und Stiftungen stehen auch nicht unter staatlicher Kontrolle. Sie unterliegen in der Regel der Aufsicht durch eine örtliche Verwaltungsbehörde.¹

Das Stiftungskapital ist vom Stifter zu trennen und muss mindestens fünf Jahre zur Verfolgung des Zwecks ausreichen.² Eine Stiftung unterliegt der Steuerpflicht nur mit ihren gewerblichen Einnahmen, wenn sie Zwecken der nationalen Verteidigung, der Bildung, der Medizin, der Sozialarbeit, der Forschung oder der Wohltätigkeit dient. Wird keine Gewinnerzielung beabsichtigt, entfällt auch die Schenkungsteuerpflicht. Allerdings unterliegen Stiftungen – wie jede andere juristische Person – der indirekten Besteuerung. Bei gemeinnützigen Stiftungen ist nur bei sehr hohem Grundkapital eine Buchhaltung erforderlich. In diesem Fall muss eine Jahresbilanz von einem staatlich autorisierten oder anerkannten Buchhalter angefertigt und diese auch veröffentlicht werden. Ist das Grundkapital nicht so hoch, genügt eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, welche von einem internen Revisor jährlich anzufertigen ist.

Steuerbefreite Körperschaften gibt es in Schweden nicht, da Körperschaften steuerpflichtig sind. Ihre Rechtsfähigkeit erhalten sie durch die Eintragung in ein entsprechendes Register. Der Zweck einer Körperschaft liegt in der wirtschaftlichen Begünstigung ihrer Mitglieder durch wirtschaftliche Aktivitäten.

Darüber hinaus gibt es in Schweden weitere Organisationen, deren Zweck nicht ausdrücklich auf die Gewinnerzielung ausgerichtet ist.³ Diese können beispielsweise private Straßen oder Gemeindegrund besitzen. Hier kommen spezielle steuerliche Regelungen zur Anwendung, wobei in der Regel keine Steu-

¹ http://europa.eu.int/comm/enterprise/library/lib-social_economy/orgfd_de.pdf.

² <http://www.eurocom.org/COX>.

³ Ministry of Finance, Sweden, Ansprechpartnerin: Brita Löfgren Lewin.

erpflcht besteht. Dagegen sind die Eigentümer an sich steuerpflichtig, sobald der Gewinn aus diesem Eigentum bestimmte Grenzwerte überschreitet.

19.3 Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe/Zweckbetriebe

Non-Profit-Organisationen allgemein und gemeinnützigen Verein im speziellen ist es erlaubt, einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu betreiben. Voraussetzung hierfür ist, dass die wirtschaftliche Tätigkeit ausschließlich dem Zweck der Organisation bzw. des Vereins dient und sie in der Satzung vermerkt ist.¹ Entscheidend ist, dass eine Organisation nicht eine bestimmte Tätigkeit in ihrer Satzung angibt und eine andere verfolgt. Bestimmend für die Steuerzahlung oder -befreiung ist immer die ausgeübte Tätigkeit.

19.4 Besteuerung der laufenden Erträge²

Grundsätzlich sind alle Einkommensarten einer Non-Profit-Organisation zu versteuern. Sie unterliegen der Einkommen-, der Vermögen-, der Grund-, der Erbschaft- und Schenkungsteuer. Handelt es sich allerdings um einen gemeinnützigen Verein, so muss dieser lediglich seine Einkünfte aus wirtschaftlicher Tätigkeit versteuern. Ausgenommen davon sind Kapitalerträge, Zinsen, Dividenden und andere Einkünfte aus Kapitalvermögen.

Körperschaft- und Einkommensteuer

Gemeinnützige Vereine müssen im Rahmen ihrer eigentlichen Zwecktätigkeit keine Körperschaft- und Einkommensteuer entrichten.

Einkünfte aus wirtschaftlicher Tätigkeit wie beispielsweise Einkünfte, die aus dem Verkauf von Lotterielosen oder aus Tanz-, Konzert- oder Sportveranstaltungen stammen, sind steuerpflichtig, außer wenn sie

¹ Ein Beispiel hierfür sind große Sportvereine: In der Regel haben diese eine professionelle Mannschaft, wobei daraus resultierende Einkünfte an den Club und die Jugendförderung gehen. Ministry of Finance, Sweden, Ansprechpartnerin: Brita Löfgren Lewin.

² Ministry of Finance, Sweden, Ansprechpartnerin: Brita Löfgren Lewin.

- Teil der Förderung des gemeinnützigen Zwecks sind,
- im Zusammenhang mit dem gemeinnützigen Zweck stehen,
- für unbezahlte Arbeit üblich sind oder
- aus dem Grundbesitz des gemeinnützigen Vereins stammen und dieser Besitz ausschließlich dem gemeinnützigen Zweck dient.

Exkurs

Vermögensteuer

Grundsätzlich besteht für Non-Profit-Organisationen in Schweden die Vermögensteuerpflicht. Übersteigt das Vermögen 25.000 Schwedische Kronen (SEK), was rund 2.750 €¹ entspricht, so fällt darauf eine Steuer in Höhe von 0,15 % an. Gemeinnützige Vereine sind allerdings von dieser Steuerpflicht ausgenommen.

Grundsteuer

Auf steuerbaren Grundbesitz müssen Non-Profit-Organisationen die Grundsteuer entrichten. Gehört der Grundbesitz einem gemeinnützigen Verein und kommt dieser dem gemeinnützigen Zweck zugute, so kommt die Grundsteuer nicht zur Anwendung. Gemeinnützige Vereine sind demnach von der Grundsteuer befreit.

Lohnsteuer

Wie auch andere Arbeitgeber müssen Non-Profit-Organisationen Lohnsteuer bezahlen. Jedoch gibt es hier spezielle Regelungen. Werden mehr als 100 SEK, d. h. rund 11 €, bezahlt, muss eine Einkommensteuererklärung abgegeben werden. Dies stellt für kleine Organisationen mit einem nicht berufsmäßigen Kassenwart oftmals große Probleme dar.

¹ Für die Umrechnungen in € wurde hier und im Folgenden der Referenzkurs der EZB vom 2.3.05 verwendet. <http://www.ecb.int/stats/exchange/eurofxref/html/index.en.html>.

19.5 Spenden und Mitgliedsbeiträge

Spenden für Non-Profit-Organisationen sind in Schweden nicht steuerlich absetzbar. Allerdings besteht bei Unternehmen im Rahmen eines Sponsorings die Möglichkeit der Begünstigung, wenn seitens des Empfängers eine Gegenleistung erfolgt. Handelt es sich um eine Spende für einen gemeinnützigen Verein, dessen Zweck der Förderung von Bildung, Medizin, nationaler Verteidigung, Forschung, Sozialarbeit oder Wohlfahrt dient, so ist die Spende für den Zuwendenden nicht steuerlich absetzbar.¹

Mitgliedsbeiträge für gemeinnützige Vereine können steuerlich nicht geltend gemacht werden.²

Gleiches gilt für Spenden und Mitgliedsbeiträge an einen ausländischen gemeinnützigen Verein.

19.6 Erbschaft- und Schenkungsteuer

Seit dem 1. Januar 2005 ist die Erbschaft- und Schenkungsteuer in Schweden abgeschafft.³ Bis dahin waren Non-Profit-Organisationen steuerpflichtig, während gemeinnützige Vereine von der Erbschaft- und Schenkungsteuer grundsätzlich befreit waren. Die Schenkungsteuer war erst dann fällig, wenn der Wert der Schenkung über 10.000 SEK, also rund 1.100 €, lag. Ein Zuwendender konnte seine Schenkung nie von der Steuer absetzen.

Eine ausländische Non-Profit-Organisation war nicht von der Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht befreit, konnte aber bei der Regierung einen entsprechenden Antrag dazu stellen.

Zwischen Schweden und Deutschland besteht ein Erbschaft- und Schenkungsteuerdoppelbesteuerungsabkommen.⁴ Durch die Anrechnung der ausländischen Steuer wird eine Doppelbesteuerung verhindert. Lässt sich eine Doppel-

¹ http://europa.eu.int/comm/enterprise/library/lib-social_economy/orgfd_de.pdf.

² Eine Ausnahme besteht hier für Mitgliedsbeiträge an eine Gewerkschaft. Diese werden begünstigt. Ministry of Finance, Sweden, Ansprechpartnerin: Brita Löfgren Lewin.

³ Ministry of Finance, Sweden, Ansprechpartnerin: Brita Löfgren Lewin.

⁴ Vgl. dazu und im Folgenden Alhager und Strömberg (2004).

besteuerung nicht vermeiden, kann beim Kammerkollegium oder der Regierung eine Befreiung oder Herabsetzung der schwedischen Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer seitens des Steuerpflichtigen beantragt werden. Dabei spielt es keine Rolle, ob ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht oder nicht.

19.7 Umsatzsteuerlich relevante Regelungen

Ist eine Organisation von der Einkommensteuer befreit, so muss in Schweden in der Regel auch keine Umsatzsteuer entrichtet werden (Gesetz über die Mehrwertsteuer von 1994). Das bedeutet, dass für Non-Profit-Organisationen wie für jede andere juristische Person grundsätzlich eine Umsatzsteuerpflicht besteht, nicht aber für gemeinnützige Vereine, da diese von der Einkommenssteuer befreit sind.¹ Eine Befreiung erfolgt generell u. a. in folgenden Fällen:²

- Dienstleistungen im Bereich der Kultur und der Bildung,
- Gesundheits- und Sozialdienstleistungen,
- Lieferung bzw. Vermietung oder Verpachtung unbeweglichen Vermögens (mit der Option zur Steuerzahlung),
- Eintritt zu Sportveranstaltungen, die vom Staat, den Gemeinden oder gemeinnützigen Organisationen veranstaltet werden und
- Bereitstellung von menschlichen Organen, Blut und Muttermilch.

Vorschläge zur Veränderung der Umsatzsteuerbehandlung³

Ein Ausschuss hat einen Vorschlag für eine neue Umsatzsteuerregelung gemacht. Dieser plädiert für eine Abschaffung der Pauschalbefreiung von der Umsatzsteuer von öffentlich gemeinnützigen Vereinen und Organisationen. Das würde bedeuten, dass Vereine und Organisationen steuerpflichtig würden, wenn sie irgendeine Form von wirtschaftlichen Aktivitäten durchführen. Sie müssten also Umsatzsteuer zahlen, sofern nicht Befreiungen von der Umsatzsteuerpflicht greifen oder ihr Umsatz weniger als 90.000 SEK (rund 9.930 €) pro Jahr beträgt.

¹ Anhang H der 6. EG-Richtlinie Nr. 14 ist nach International Bureau of Fiscal Documentation nicht umgesetzt worden.

² Europäische Kommission (2000), S. 470.

³ Ministry of Finance, Sweden, Ansprechpartnerin: Brita Löfgren Lewin.

Um jedoch den Non-Profit-Sektor zu erhalten, schlägt der Ausschuss vor, dass die Steuerbefreiungen der 6. Umsatzsteuerrichtlinie für Non-Profit-Organisationen gelten sollten. Des Weiteren sind Steuerbefreiungen vorgesehen für das Angebot von Mitarbeitern für Wohlfahrtszwecke und das Angebot von bestimmten Non-Profit-Organisationen für ihre Mitarbeiter. Zudem sollten die derzeitigen Regelungen für Befreiungen im Bereich Kultur, Sport und Soziales ausgeweitet werden. Um die Finanzierung der ausgenommenen Tätigkeiten zu erleichtern, ist angedacht, eine Ausnahmeregelung für die Lieferung von Waren und Dienstleistungen im Zusammenhang mit Spendenaktionen zu ermöglichen. Jedoch müssen solche Veranstaltungen dann in einem angemessenen Rahmen bleiben. Ob dies der Fall ist, soll an der Häufigkeit der Veranstaltungen und am möglichen Risiko einer Wettbewerbsverzerrung festgestellt werden. Die Vorschläge dieses Ausschusses sind allerdings noch nicht rechtskräftig.

19.8 Haftungsfragen¹

Ein gemeinnütziger Verein ist eine juristische Person, besitzt Rechtsfähigkeit und hat die Pflicht, pünktlich seine Steuern und Gebühren zu zahlen. In der Regel trägt der Kassenwart oder der Vorstand des Vereins die Verantwortung dafür, dass die Zahlungen erfüllt werden. Bei Vorsatz oder grober Fahrlässigkeit kann der Bevollmächtigte verpflichtet werden, den fälligen Betrag zu bezahlen.

19.9 Administration²

Gemeinnützige Vereine sind zur ordentlichen Buchführung verpflichtet, wenn der Wert ihrer Vermögensgegenstände über 30 Basispunkte liegt, wobei im Jahr 2004 ein Basispunkt 39.300 SEK, also rund 4.300 €, entsprach. Aber auch kleinere Vereinigungen müssen ihre Bücher ordentlich führen, wobei es hier allerdings keine gesetzlichen Vorschriften gibt.

Zwar müssen gemeinnützige Vereine keine offizielle Steuererklärung abgeben, aber die wesentlichen Informationen sind an das Finanzamt weiterzuleiten. Von dieser Pflicht kann sich ein Verein allerdings auf Antrag befreien lassen, wobei

¹ Ministry of Finance, Sweden, Ansprechpartnerin: Brita Löfgren Lewin.

² Ministry of Finance, Sweden, Ansprechpartnerin: Brita Löfgren Lewin.

diese Befreiung auf maximal fünf Jahre beschränkt ist. Kommt ein gemeinnütziger Verein seiner Informationspflicht nicht nach, kann eine Geldstrafe verhängt werden.

Eine Registrierungspflicht besteht für gemeinnützige Vereine in Schweden nicht und es gibt auch keine spezielle Aufsicht.

19.10 Quantitative Angaben¹

Da in Schweden Non-Profit-Organisationen nicht registriert werden müssen, ist es schwierig, exakte Aussagen über die Quantität zu treffen. Einige der Organisationen haben eine Organisationsnummer seitens des Finanzministeriums, die dort beantragt werden kann. Derzeit verfügen 112.760 Non-Profit-Organisationen über eine entsprechende Nummer. Davon verfolgen 6.600 Organisationen eine steuerpflichtige wirtschaftliche Aktivität, wobei der gesamte zu versteuernde Gewinn rund 1 Mrd. SEK – rund 110 Mio. € – beträgt. Darüber hinaus gibt es 24.633 Stiftungen und 819 Familienstiftungen in Schweden.

¹ Ministry of Finance, Sweden, Ansprechpartnerin: Brita Löfgren Lewin.

20. SLOWAKEI

20.1 Formen, Arten und Anerkennungsprinzipien von gemeinnützigen Organisationen

In der Slowakei gibt es gemeinnützige Vereine, Stiftungen, Hilfsorganisationen und nicht gewinnorientierte Organisationen für öffentliche Zwecke. Gemeinnützige Organisationen dürfen ihren Gewinn nicht an ihre Mitglieder oder in sonstiger Art und Weise ausschütten. Die Mittel müssen zur Förderung des gemeinnützigen Zweckes eingesetzt werden. Gemeinnützige Organisationen sind hauptsächlich in den Bereichen Gesundheits- und Sozialwesen sowie Ausbildung tätig. Gründungen und die Durchführung von Aktivitäten werden durch den „Act on the Right of Association 93/1990“ geregelt. Nach diesem Gesetz kann ein Verein sogar mit drei Mitgliedern gegründet werden. Eine Eintragung in das Vereinsregister im Innenministerium ist dafür notwendig.

In der Slowakei sind alle Arten von gemeinnützigen bzw. nicht gewinnbringenden Organisationen, für Aktivitäten, die zur Erfüllung ihres Zweckes dienen, berechtigt, von der Steuer befreit zu werden.

20.2 Abgrenzung zu Stiftungen, Trusts und steuerbefreiten Körperschaften

Stiftungen (nadacie) sind Vermögensansammlungen, welche vom Stifter bestimmt werden, ein gewisses gemeinnütziges Ziel zu unterstützen und zu erreichen bzw. einem bestimmten Zweck dienen (Act on Foundations 34/2002). Die Stiftung muss beim Innenministerium gemeldet werden. Die doppelte Buchführung muss von einem Buchprüfer kontrolliert werden und der Abschluss muss bis zum 31. Mai des Folgejahres im Register veröffentlicht werden. Stiftungen dürfen keine wirtschaftlichen Tätigkeiten ausführen. Sie dürfen aber Vermietungen vornehmen und ebenso Immobilien oder Grundstücke pachten. Des Weiteren dürfen Kultur-, Bildungs- und Sportveranstaltungen durchgeführt werden, soweit sie in Zusammenhang mit dem gemeinnützigen Zweck der Stiftung ste-

hen. Ein Stiftungsvermögen bis zu 200.000 SKK (rund 5.300 €)¹ hat ausschließlich aus Bargeld und Immobilien zu bestehen. Geht das Vermögen der Stiftung über diesen Betrag hinaus, so kann das Vermögen auch aus beweglichen Gegenständen, Wertpapieren, Beteiligungen und anderen Vermögensgegenständen bestehen. Alle Ausgaben müssen im Zusammenhang mit dem gemeinnützigen Zweck der Stiftung stehen. Hierfür existiert eine Liste mit „erlaubten“ Ausgaben, die der Vorstand jährlich aufstellt.²

Nach dem „Act 213/1997 on Non-for-profit Organisations Providing Publicly Beneficial Services“ sind die nicht gewinnorientierten Organisationen für öffentliche Zwecke in den Bereichen Gesundheit, Sozialwohlfahrt, Kultur und Sport tätig. Im Gegensatz zu Stiftungen können sie wirtschaftliche Tätigkeiten ausüben.

In der Slowakei gehören auch Kirchen und religiöse Vereine zu den privaten gemeinnützigen Organisationen nach dem „Act on the Registration of Churches and Religious Congregations 192/1992“.

20.3 Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe/Zweckbetriebe

Eine wirtschaftliche Tätigkeit ist für alle gemeinnützigen Organisationen (mit Ausnahme von Stiftungen und Hilfsorganisationen) erlaubt. Allerdings ist in der Regel eine solche wirtschaftliche Tätigkeit nicht in den Statuten der Organisationen als primärer Zweck erfasst. Erwerbswirtschaftliche Tätigkeiten können jedoch häufig nötig sein, um sicherzustellen, dass die Aktivitäten, welche in den Statuten festgelegt sind, ausgeführt werden können. Der Gewinn nach Steuern darf nicht an die Mitglieder ausgeschüttet werden, sondern muss zur Sicherung des gemeinnützigen Zweckes verwendet werden.

Das Einkommen von mit dem gemeinnützigen Zweck in Verbindung stehenden wirtschaftlichen Tätigkeiten ist steuerfrei, wenn

- die Aktivität nicht im Wettbewerb mit normalen Geschäftsbetrieben steht,

¹ Für die Umrechnungen in € wurde hier und im Folgenden der Referenzkurs der EZB vom 2.3.05 verwendet. <http://www.ecb.int/stats/exchange/eurofxref/html/index.en.html>.

² <http://www.mvoservis.sk>.

- das Einkommen sich angemessen zu den Kosten entwickelt. Die Angemessenheit ist bestimmt durch den Vergleich mit der Einkommen-Kosten-Relation von „normalen“ juristischen Personen.¹

20.4 Besteuerung der laufenden Erträge

Das slowakische Einkommensteuergesetz kennt nur drei Anknüpfungspunkte für die Besteuerung: Einkommen, Verbrauch und Vermögen.² Das bedeutet, dass grundsätzlich jedes Einkommen von juristischen und natürlichen Personen einem einheitlichen Steuersatz von 19 % unterliegt.

Dennoch sind gemeinnützige Organisationen mit ihren institutionellen Zielen von der Einkommensteuer befreit. Einnahmen aus wirtschaftlichen Tätigkeiten, die nicht mit diesen Zielen verbunden sind, sind voll steuerpflichtig. Veräußerungsgewinne sind ebenfalls steuerpflichtig wie Kapitalerträge (Zinsen und Dividenden) auf Konten. Letztere werden mit einem reduzierten Steuersatz von 15 % besteuert. Die Steuerpflicht tritt jedoch nur ein, wenn die Tätigkeiten nicht mit dem gemeinnützigen Zweck in Verbindung stehen. Gemeinnützige Organisationen können dann 300.000 SKK (knapp 8.000 €) von der Einkommensteuerbemessungsgrundlage abziehen. Es gibt keine Begrenzungen für Vereine, wie und auf welche Art und Weise zu investieren ist.³

20.5 Spenden und Mitgliedsbeiträge

Spenden von Privatpersonen waren bis Ende 2003 in einer Höhe von mindestens 500 SKK (rund 13 €) von der Bemessungsgrundlage abzugsfähig, wenn sie Wissenschaft, Feuerwehr, Kultureinrichtungen, Schulen, der Unterstützung der Jugend, der Erhaltung der öffentlichen Sicherheit, dem Tierschutz, der Gesundheitspflege, humanitären Organisationen, gemeinnützigen Organisationen, Kirchen, sportlichen oder religiösen Zwecken gewidmet wurden. Die Anrech-

¹ <http://www.mvoservis.sk>.

² <http://www.tpawt.com/index.php>.

³ Solche Begrenzungen existieren für Stiftungen. Eine Stiftung darf nur in Bundesanleihen, Rentenpapiere, Effekten, die am Hauptmarkt gehandelt werden, Beteiligungen, Schuldtitel und Immobilien investieren.

nung durfte maximal bis zu 10 % der gesamten Steuerschuld betragen.¹ Voraussetzung für diesen Spendenabzug war freilich, dass sich diese gemeinnützigen Organisationen offiziell als solche haben registrieren lassen. Um den Steuerabzug realisieren zu können, musste eine solche Bescheinigung bei der Steuerbehörde vorliegen.

Spenden von Unternehmen waren in Höhe von mindestens 2.000 SKK (rund 53 €) von der Bemessungsgrundlage abzugsfähig, wenn sie an die auch bei Privatpersonen genannten Organisationen und Vereine geleistet wurden. Hier durfte diese Anrechnung allerdings maximal 2 % der Steuerbemessungsgrundlage betragen.²

Der Spendenabzug war nur in Zusammenhang mit einer registrierten gemeinnützigen Organisation zu erhalten, die ihren Sitz in der Slowakei hatte.

Seit Anfang 2004 existiert dieser steuerliche Abzug von der Bemessungsgrundlage nicht mehr.

In der Slowakei besteht seit 2002 zudem die Möglichkeit, dass natürliche Personen (mindestens 20 SKK – rund 0,5 €) und seit dem 01.01.2004 auch juristische Personen (mindestens 250 SKK – rund 6,50 €) 1 % ihrer gezahlten Einkommensteuer einem öffentlichen gemeinnützigen Verein oder einer solchen Organisation ihrer Wahl zuwenden. Solche begünstigten Organisationen können Bürgerorganisation, Hilfsorganisationen, Vereine, die gemeinnützige Zwecke vertreten, religiöse Einrichtungen, Stiftungen, Organisationen mit einem internationalem Zweck und das Slowakische Rote Kreuz sein. Juristische Personen können diese Zuwendung auch auf mehrere Organisationen aufteilen, solange jede einzelne Zuwendung mindestens 250 SKK (rund 6,50 €) beträgt.³

Anfang des Jahres 2005 wurde dieser Prozentsatz von 1 % auf 2 % angehoben.

Mitgliedsbeiträge, welche von Verbänden juristischer Personen, professionellen Kammern mit freien Mitgliedern, zivilen Interessenverbänden, politischen Parteien und Bewegungen eingesammelt werden, sind von der Steuer befreit.

¹ International Center for Not-for-Profit Law (2003).

² International Center for Not-for-Profit Law (2003).

³ International Center for Not-for-Profit Law (2003).

20.6 Erbschaft- und Schenkungsteuer

In der Slowakei wurde zum 01.01.2004 die Erbschaft- und die Schenkungsteuer abgeschafft.¹

20.7 Umsatzsteuerlich relevante Regelungen

Ein neues Gesetz zur Regelung der Umsatzsteuer ist bereits am 01.08.2003 in Kraft getreten, der einheitliche Umsatzsteuersatz von 19 % ist jedoch erst seit dem 01.01.2004 in Kraft. Das Umsatzsteuersteuergesetz enthält noch Übergangsregelungen, die sogar bis zum 31. 12. 2008 beibehalten werden können, aber durch den einheitlichen Satz nicht genutzt werden.²

20.8 Haftung

Der gemeinnützige Verein haftet mit seinem Vermögen gegenüber den Gläubigern.

20.9 Administration

Gemeinnützige Organisationen werden in einem Register im Innenministerium geführt.

Eine doppelte Buchführung ist Pflicht, wobei hier nach unternehmerischer Tätigkeit und nach Tätigkeiten zur Erhaltung der Organisation zu trennen ist. Die Buchführung muss von einem Prüfer (auditor) kontrolliert werden, wenn:

- die staatlichen Förderungen und Subventionen aus Staatsfonds sowie aus Gemeindehaushalten den Betrag von 1 Mio. SKK (rund 26.500 €) überschreiten oder
- alle Einnahmen den Betrag von 5 Mio. SKK (rund 132.000 €) überschreiten.

¹ Ernst & Young und Weinhold Legal (2004).

² Anhang H der 6. EG-Richtlinie Nr. 14 ist nach International Bureau of Fiscal Documentation nicht umgesetzt worden.

Eine gemeinnützige Organisation darf nur Ausgaben zur Sicherung ihrer gemeinnützigen Dienstleistung sowie zum Erhalt der Organisation tätigen.

Als Grenze für solche Einnahmen und Ausgaben, gelten Aktivitäten, welche in der Statuten oder bestimmten Listen festgelegt werden.

20.10 Quantitative Angaben

Tabelle 20.1 gibt einen Überblick über die Zahl der gemeinnützigen Organisationen in der Slowakei von 1996 bis 2001, unterteilt nach ihrer Rechtsform.

Tabelle 20.1: Registrierte gemeinnützige Organisationen in der Slowakei

Jahr	Vereine	Stiftungen	Nicht gewinnorientierte Organisationen für öffentliche Zwecke	Kirchen u. religiöse Vereine	Insgesamt
1996	7.819	1.950		2.965	17.300
1997	8.458	388		2.786	13.800
1998	9.576	390		2.875	17.000
1999	9.942	456	51	2.986	17.800
2000	11.685	491	107	3.270	21.300
2001	12.903	518	147	3.356	23.600

Quelle: Svitkova (2004).

21. SLOWENIEN

21.1 Formen, Arten und Anerkennungsprinzipien von gemeinnützigen Organisationen

Die Bezeichnung Non-Profit-Organisationen wird in Slowenien als Sammelbegriff verwendet. In diesem Land existiert kein universales Rechtssystem, dessen Regeln für alle Formen der Non-Profit-Organisationen anwendbar sind. Non-Profit-Organisationen haben unterschiedliche Organisations- und Gesellschaftsformen: Vereine, Stiftungen, Privatinstitute, religiöse Organisationen usw. Die meisten Vereine sind hauptsächlich in den humanitären und kulturellen Bereichen sowie in Forschung, Bildung und Sport tätig.

Diese Vereine sind freiwillig gegründete und über eine Selbstverwaltung verfügbare Organisationen, die zu dem in ihrer Satzung festgelegten Zweck gebildet werden, über eine registrierte Mitgliedschaft verfügen und die Tätigkeit ihrer Mitglieder zum Erreichen ihrer Ziele organisieren. Sie sind private und juristische Personen. Gewinne oder Überschüsse müssen für die Erreichung der institutionellen Zielsetzungen verwendet werden. Bei Auflösung der Einrichtung muss das Vermögen an andere gemeinnützige Organisationen abgetreten bzw. für das Allgemeinwohl verwendet werden. Zudem sind sie verpflichtet, kein Vermögen oder andere materielle Werte an die Mitglieder auszuschütten. Dazu muss ein Jahresabschluss erstellt werden. Eine erfolgreiche Gründung benötigt eine offizielle Genehmigung.

21.2 Abgrenzung zu Stiftungen, Trusts und steuerbefreiten Körperschaften

Bei den Stiftungen steht das Vermögen im Vordergrund. Durch die Satzung wird ein Vermögen einem bestimmten ideellen Zweck unterworfen. Stiftungen haben keine Mitglieder. Grundsätzlich dürfen sie wirtschaftliche Aktivitäten durchführen und Gewinne erzielen. Aber die Gewinne dürfen nur für die Realisierung der Stiftungszwecke eingesetzt werden.

21.3 Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe/Zweckbetriebe

In Slowenien können gemeinnützige Vereine gewinnorientierte Aktivitäten ausüben, falls sie mit ihren eigenen institutionellen Aktivitäten und Zielsetzungen direkt verbunden bzw. vereinbar sind. Allerdings wird dieser Teil dann auch der Körperschaftsteuer unterworfen (vgl. folgenden Abschnitt). Die Ausübung der wirtschaftlichen Tätigkeiten muss in der Satzung ausdrücklich vorgeschrieben sein. Es gibt keine gesetzliche Definition über die gewinnorientierten Aktivitäten. Die Steuerbehörde überprüft fallweise alle Einnahmenquellen der gemeinnützigen Einrichtungen, ob sie aus wirtschaftlichen Aktivitäten stammen.

21.4 Besteuerung der laufenden Erträge

Körperschaftsteuer

Nach Art. 9 des slowenischen Körperschaftsteuergesetzes (Corporate Income Tax Act) von 2004 ist das Einkommen gemeinnütziger Organisationen grundsätzlich steuerfrei, soweit es die gemeinnützige Ausrichtung betrifft. Dazu zählt vor allem Einkommen aus öffentlichen Zuschüssen, Mitgliedsbeiträgen und Spenden, wenn keine gewinnorientierte Gegenleistung statt findet. Hingegen unterliegen Einkommen aus gewinnorientierten Tätigkeiten der Normalbesteuerung mit dem Steuersatz von 25 %. Daher sind Kapitalerträge (Zins- und Dividendeneinkommen) und Veräußerungsgewinne nur dann körperschaftsteuerpflichtig, wenn ihre Erzielung mit den gewinnorientierten Aktivitäten der gemeinnützigen Vereine verbunden ist.

21.5 Spenden und Mitgliedsbeiträge

Spenden von inländischen Unternehmen an gemeinnützige Organisationen sind steuerlich absetzbar. Dabei sollte aber die gesamte absetzbare Spendensumme nicht höher als 0,3 % des gesamten Unternehmenseinkommens sein. Im Rahmen des Einkommensteuergesetzes gilt eine ähnliche Regelung auch für Spenden von natürlichen Personen; die Spendengrenze beträgt hier 3 % des gesamten persönlichen Einkommens.

21.6 Erbschaft- und Schenkungsteuer

Die nicht auf Gewinn ausgerichteten juristischen Personen (einschließlich gemeinnützige Vereine), die in Slowenien errichtet sind oder errichtet werden sollen, sind von der Erbschaft- und Schenkungsteuer befreit, wenn sie karitative Zwecke, Bildungszwecke oder Zwecke von nationalem Interesse verfolgen.

21.7 Umsatzsteuerlich relevante Regelungen

In Slowenien wurde die Mehrwertsteuer im Jahr 1999 eingeführt. Danach sind Lieferungen von Waren und die Erbringung von Dienstleistungen, die mit dem sozialen Wohl, der Versicherung und dem Schutz von Kindern und Jugendlichen, der Forschung sowie der Kultur usw. durch den Staat und öffentliche Organisationen im Zusammenhang stehen, von der Mehrwertsteuer befreit. Gemeinnützige Dienstleistungen der Vereine für ihre Mitglieder und die Öffentlichkeit sind also von der Mehrwertsteuer befreit. Gelegentliche Erwerbstätigkeiten zur Erweiterung der Finanzierungsbasis für Vereinsaktivitäten sind ebenfalls steuerfrei. Das Mehrwertsteuergesetz enthält noch Übergangsregelungen, die bis zum 31.12. 2007 beibehalten werden können.¹

21.8 Haftungsfragen

In Slowenien benötigen gemeinnützige Organisationen die offizielle Anerkennung der öffentlichen Hand als juristische Personen. Der Vorteil der Genehmigung liegt auch in der Haftung, d. h. das Vermögen einer gemeinnützigen Einrichtung wird damit von jenem seiner Mitglieder gänzlich getrennt. Die juristische Person haftet mit ihrem Vermögen für die normalen Aktivitäten ihrer Organe. Verschuldet sich ein gemeinnütziger Verein und kommt es zur Zahlungsunfähigkeit, so können die Gläubiger nur auf das Vereinsvermögen zurückgreifen. Um zukünftige Gläubiger zu schützen, prüft das zuständige Amt vor Gewährung der Anerkennung, ob das vorhandene Organisationsvermögen für die Erreichung der Ziele genügt.

¹ Anhang H der 6. EG-Richtlinie Nr. 14 ist nach International Bureau of Fiscal Documentation nicht umgesetzt worden.

21.9 Administration

Für die Gesamtheit der Tätigkeiten (institutionelle Tätigkeiten und damit zusammenhängende gewerbliche Tätigkeiten) der gemeinnützigen Organisationen sind chronologische und systematische Aufzeichnungen zu führen. Über die Einkommensarten Spenden und Mitgliedsbeiträgen wird keine genaue Information im Jahresabschluss benötigt. Zu beachten ist dabei, dass hinsichtlich der gewerblichen Einkünfte der gemeinnützigen Einrichtungen eine gesonderte Buchhaltung erforderlich ist.

Gesetzliche Grundlage für den Jahresabschluss der gemeinnützigen Körperschaften sind im Allgemeinen das Handelsgesetzbuch und das Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz, wobei das Steuerrecht bestimmte Korrekturen der Handelsbilanzzahlen vorsieht. Die Aufstellung der Handelsbilanz richtet sich daher häufig am Steuergesetz aus. Die Pflicht zur Führung von Büchern und wichtige Rahmenbedingungen zur Erledigung dieser Aufgaben sind durch eine Vielzahl von gesetzlichen Richtlinien geregelt. Aufzeichnungen sind gemäß den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung vorzunehmen.

21.10 Quantitative Angaben

Anzahl der gemeinnützigen Vereine insgesamt: etwa 13.000 in 2000.

Tabelle 21.1: Klassifizierung der gemeinnützigen Vereine nach Typen für das Jahr 1997

Typen	Anzahl	Anteil in %
Sport	3345	32
Feuerwehr	1425	14
Kultur	1373	13
Soziales und Gesundheit	1095	10
Umwelt und Tiere	916	9
Sonstiges	2262	22
Total	10416	100

Quelle: Hvalie, Ramovs und Ramovs (2002).

22. SPANIEN

22.1 Formen, Arten und Anerkennungsprinzipien von gemeinnützigen Organisationen¹

Die Vereinigungsfreiheit ist in Spanien gesetzlich anerkannt im Art. 22 (Vereine) und 34 (Stiftungen) der Verfassung. Ergänzt wird dies durch das Vereinsgesetz 191/1964 vom 24.12.1964 und das Gesetz 30/1994 vom 24.11.1994 über Stiftungen und steuerliche Anreize für die Beteiligung von Privatpersonen an Maßnahmen von öffentlichem Interesse. Allgemein wird ein Verein definiert als ein Zusammenschluss oder eine Vereinigung mehrerer natürlicher Personen. Dieser verfügt über eine eigene Rechtspersönlichkeit und wird vom Willen der Mitglieder getragen. Als rechtsfähige juristische Person können Vereine Vermögen erwerben und besitzen, Pflichten übernehmen oder zivil- sowie strafrechtliche Klagen erheben. Entscheidend ist, dass der Zusammenschluss auf eine gewisse Dauer für die Verfolgung eines bestimmten zulässigen Zwecks, der in der Satzung geregelt ist, beschränkt ist. Die Zahl der Gründungsmitglieder ist im Gesetz von 1964 nicht explizit festgelegt, wobei in der Regel mindestens drei Personen erforderlich sind. Die Vereinigungsfreiheit ist dabei nicht auf spanische Staatsangehörige beschränkt, sondern kann im Rahmen der geltenden gesetzlichen Bestimmungen auch von legal in Spanien ansässigen Ausländern ausgeübt werden.²

Unterschieden werden grundsätzlich folgende Arten von Vereinen:

- Vereine nach dem Vereinsgesetz³
- Vereinigungen mit besonderer Rechtsstellung: Hierzu werden Vereinigungen nach kanonischem Recht, vom Staat für spezielle Zwecke geschaffene Vereinigungen, Vereinigungen mit berufsständischem Charakter, Vereinigungen von zivilen und militärischen Beamten, Eigentümergemeinschaften, politische Parteien, Sportvereinigungen, Studentenverbände usw. gezählt.

¹ Vgl. dazu und im Folgenden <http://www.eurocom.org/COX>.

² Vgl. dazu Verfassungsergänzungsgesetz 7/1985 über die Rechte und Freiheiten von Ausländern in Spanien.

³ Angemerkt werden sollte hier, dass sich der Geltungsbereich des Vereinsgesetzes nicht auf öffentliche und private Stiftungen, auf Gesellschaften bürgerlichen Rechts und auf Handelsgesellschaften sowie Berufsverbände erstreckt.

- Vereinigungen, die vom Ministerrat auf Vorschlag des Innenministers als gemeinnützig anerkannt sind.¹

Letztere Möglichkeit besteht für Vereine, die einen sozialen, erzieherischen, kulturellen, sportlichen oder einen das Gemeinwohl fördernde Zweck verfolgt.

Als gemeinnützig wird ein Verein dann anerkannt, wenn er einen (oder mehrere) der in Art. 42 des Gesetzes 30/1994 genannten Zweck(e) verfolgt, wie die

- Förderung der Wohlfahrt und Gesundheit,
- Förderung von staatsbürgerlichen Zielen,
- Förderung von Bildung, Sport und Kultur,
- Entwicklungshilfe und der Umweltschutz oder
- ehrenamtliche Sozialarbeit.

Entscheidend ist, dass dieser Zweck in der Satzung des Vereins verankert ist und mindestens 70 % der Nettoeinkünfte des Vereins für diesen Zweck verwendet werden. Weitere Voraussetzungen für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit sind gemäß Art. 4 des Vereinsgesetzes, dass

- die Tätigkeit des Vereins nicht ausschließlich auf die Mitglieder beschränkt ist,
- kein Erwerbszweck verfolgt wird und gegebenenfalls erzielte Gewinne nicht ausgeschüttet werden,
- der Vorstand ehrenamtlich tätig ist,
- die notwendigen personellen und materiellen Voraussetzungen für die Durchführung des satzungsmäßigen Zwecks vorhanden sind und
- der Verein ununterbrochen tätig war während der der Antragstellung vorausgehenden zwei Jahre.

Des Weiteren ist der Jahresabschluss der zuständigen Behörde in der vorgeschriebenen Form vorzulegen, und der gemeinnützige Verein muss über eine Satzung verfügen. Bei der Auflösung des Vereins darf das Vermögen ausschließlich der satzungsmäßigen Bestimmung zugute kommen und nur für die

¹ Es können Vereine mit einem sozialen, erzieherischen, kulturellen, sportlichen oder einem im weiteren Sinn auf die Förderung des allgemeinen Interesses gerichteten Zweck vom Ministerrat auf Vorschlag des Innenministers als gemeinnützig anerkannt werden.

Umsetzung eines gemeinnützigen Zwecks verwendet werden. Erfüllt ein gemeinnütziger Verein alle diese Voraussetzungen, so kann er in den Genuss von zahlreichen Steuervergünstigungen kommen.

Gemeinnützige Vereine sind verpflichtet, sich in ein entsprechendes Register einzutragen, wobei es in jeder Provinz sowie für die gesamte Nation eines gibt und spezielle Register für Vereine mit besonderer Rechtsstellung vorhanden sind.¹

Ein als nicht gemeinnützig anerkannter Verein darf nur dann Gebäude erwerben, wenn diese für die Verfolgung des Vereinszwecks unbedingt erforderlich sind und muss zur Annahme bestimmter privater Schenkungen eine Genehmigung einholen.

22.2 Abgrenzung zu Stiftungen, Trusts und steuerbefreiten Körperschaften

In Spanien kann eine **Stiftung** "inter vivos" oder "mortis causa" errichtet werden. Im ersten Fall ist ein notariell beurkundetes Stiftungsgeschäft erforderlich, im zweiten Fall entsteht die Stiftung durch eine Verfügung von Todes wegen. Voraussetzung ist grundsätzlich die Eintragung in das Stiftungsregister beim Justizministerium. Gemäß Art. 1 des Stiftungsgesetzes von 1994 ist eine Stiftung eine Einrichtung ohne Erwerbszweck, deren Vermögen nach dem Willen des Stifters dauerhaft für die Erreichung eines gemeinnützigen Zwecks gewidmet ist. Ihre Rechtspersönlichkeit erwirbt eine Stiftung mit der Registereintragung des Stiftungsaktes.²

Für Stiftungen gelten grundsätzlich die gleichen steuerlichen Vorteile wie für Vereine.³ Hierfür muss allerdings ein ausdrücklicher Antrag beim Finanzministerium seitens der Stiftung gestellt werden.

Da in Spanien keine Anforderungen hinsichtlich der Staatsangehörigkeit der Gründer bestehen, können Stiftungen auch von Ausländern errichtet werden.

¹ Diese Regelung gilt grundsätzlich für alle Vereine. <http://www.eurocom.org/COX>.

² Entspricht der Stiftungsakt nicht den gesetzlichen Bestimmungen, so kann allerdings die Eintragung verweigert werden. <http://www.eurocom.org/COX>.

³ Vgl. dazu die Ausführungen unter Punkt 22.4 und 22.7.

Ausländische Stiftungen können darüber hinaus ebenso wie spanische Stiftungen Tätigkeiten im Rahmen ihres Zwecks ausüben und die gleichen steuerlichen Vorteile in Anspruch nehmen, wenn sie über eine Zweigstelle in Spanien verfügen und sich in das Stiftungsregister eintragen.¹

22.3 Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe/Zweckbetriebe

Grundsätzlich ist es gemeinnützigen Vereinen in Spanien erlaubt, einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu betreiben. Damit ein Verein als gemeinnützig anerkannt bleibt, müssen 70 % der Nettoeinkünfte für dessen gemeinnützigen Zweck verwendet werden. Dienen die Einkünfte aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ausschließlich dem Zweck des gemeinnützigen Vereins, so sind diese steuerfrei. Die Steuerfreiheit entfällt für Einkünfte aus der wirtschaftlichen Tätigkeit, wenn diese Voraussetzung nicht erfüllt ist. In diesem Fall fällt ein Steuersatz von 10 % an.² Allerdings kommen hier bestimmte Vergünstigungen – insbesondere hinsichtlich der Feststellung der Bemessungsgrundlage – zur Anwendung.

22.4 Besteuerung der laufenden Erträge

Ist ein Verein als gemeinnützig anerkannt und erfüllt er die Bedingungen des Art. 42 des Gesetzes 30/1994 über Stiftungen und steuerliche Anreize für die Beteiligung von Privatpersonen an Maßnahmen von öffentlichem Interesse, so erhält dieser zahlreiche Steuervergünstigungen.

Körperschaft- und Einkommensteuer³

Gemeinnützige Vereine sind für die Ausübung von Tätigkeiten entsprechend ihres satzungsmäßigen Zwecks, einschließlich von Vermögenszuwächsen aufgrund des Erwerbs oder der Übertragung von Vermögenswerten, von der Zahlung der Körperschaftsteuer befreit. Wie bereits unter Punkt 22.3 dargestellt,

¹ Auch hier kann die Eintragung jedoch verweigert werden, wenn der Stiftungszweck nicht dem allgemeinen Interesse dient oder wenn die Stiftung nicht in Übereinstimmung mit den gesetzlichen Bestimmungen ihres Heimatlandes errichtet worden ist. Vgl. dazu Art. 5 Stiftungsgesetz.

² <http://www.eurocom.org/COX>.

³ http://europa.eu.int/comm/enterprise/library/lib-social_economy/orgfd_de.pdf, S. 57f.

sind Einkünfte aus dem wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb steuerfrei, soweit diese dem Zweck oder der spezifischen Zielstellung des gemeinnützigen Vereins entsprechen. Ansonsten fällt ein ermäßigter Steuersatz von 10 % an.¹

Ebenfalls steuerfrei sind Kapitalerträge, wenn diese dem Zweck des Vereins dienen. Andernfalls muss auch hier ein Steuersatz von 10 % entrichtet werden.

Exkurs

Grundsteuer

Unter der Voraussetzung, dass das Eigentum zu keinem Zeitpunkt an eine dritte Person übergeht, dem gemeinnützigen Zweck zugute kommt und nicht hauptsächlich für wirtschaftliche Aktivitäten verwendet wird, sind gemeinnützige Vereine von der Grundsteuer befreit (vgl. Gesetz 30/1994). Ansonsten entfällt ein Steuersatz von 0,4 % auf städtische und 0,3 % auf ländliche Grundstücke.²

Gemeindesteuer

Gemeinnützige Vereine sind von den meisten Gemeindesteuern befreit.³

22.5 Spenden und Mitgliedsbeiträge¹

Bei **Spenden** (Geld- oder Sachspenden) an einen gemeinnützigen Verein hat der Zuwendende die Möglichkeit, die im Gesetz 30/1994 vorgesehenen Abzüge zu berücksichtigen und bei der Einkommensteuer geltend zu machen. Unterschiede bestehen zwischen natürlichen und juristischen Personen als Spender: Ist der Spender eine **natürliche Person**, so sind 25 % der Spende vom Einkommensteuerbetrag bei Spenden an Organisationen wie beispielsweise die UNICEF oder die Spanische Vereinigung gegen Krebs abziehbar. Ein Abzug in Höhe von 30 % der Spende ist zulässig, wenn es sich um eine Spende für eine vorrangige Tätigkeit des Mäzenatentums handelt, wobei diese Spende die Be-

¹ Der Regelsatz beträgt in Spanien 35 %. Europäische Kommission (2000), S. 187.

² Hier gilt zu beachten, dass die Gemeinden diese Sätze im Rahmen der im Gesetz vorgesehenen Grenzen und der dort genannten Bedingungen anheben oder herabsetzen können. Europäische Kommission (2000).

³ www.eurocom.org/COX.

messungsgrundlage ("base liquidale") um nicht mehr als 15 % überschreiten darf. Eine Liste der vorrangigen Tätigkeiten für das Mäzenatentum wird jährlich gesetzlich festgelegt. Alle anderen Spenden an gemeinnützige Vereine können in Höhe von 10 % von der Einkommensteuer abgezogen werden. Gleiches gilt für **Mitgliedsbeiträge** an einen gemeinnützigen Verein.

Handelt es sich bei dem Zuwendenden um eine **juristische Person**, so ist der absetzbare Betrag auf maximal 10 % der Bemessungsgrundlage beschränkt. Darüber hinaus sind Beteiligungen von Unternehmen an gemeinnützigen Tätigkeiten und insbesondere der Erwerb von Kunstwerken zu Schenkungszwecken sowie Ausgaben für die Förderung und Entwicklung bestimmter künstlerischer Tätigkeiten ebenfalls steuerbegünstigt.²

Ein Bewertungsgremium entscheidet bei **Sachspenden** über deren Wert und somit über die Höhe des möglichen Steuerabzugs. Ist der Anschaffungswert der Sachspende bekannt, so wird dieser als Spendenwert angesetzt. Grundsätzlich darf der Marktwert der Sachspende allerdings nicht überschritten werden.

Unklarheit besteht bei Spenden an ausländische gemeinnützige Vereine, da hier eine Gesetzeslücke besteht.³

22.6 Erbschaft- und Schenkungsteuer⁴

Nach spanischem Recht ist bei Erwerb von Todes wegen der Erbe oder Vermächtnisnehmer und bei Schenkungen ausschließlich der Schenker steuerpflichtig. Dabei unterliegen lediglich Übertragungen zugunsten natürlicher Personen der Erbschaft- und Schenkungsteuer. Bei juristischen Personen kommt die Körperschaftsteuer zur Anwendung. Da es sich bei einem gemeinnützigen Verein um eine juristische Person handelt, ist letzteres zutreffend und die Erbschaft- und Schenkungsteuer spielt in diesem Zusammenhang keine Rolle.

¹ Courage (2004).

² www.eurocom.org/COX.

³ www.eurocom.org/COX.

⁴ Europäische Kommission (2000).

Empfängt demnach ein gemeinnütziger Verein eine Erbschaft, so wäre er als juristische Person verpflichtet, darauf die Körperschaftsteuer zu entrichten, deren Regelsatz bei 35 % liegt. Da aber gemeinnützige Vereine in Spanien für die Ausübung von Tätigkeiten entsprechend ihres satzungsmäßigen Zwecks von der Körperschaftsteuer befreit sind,¹ sind Übertragungen von Todes wegen wie auch unter Lebenden an einen gemeinnützigen Verein nicht steuerpflichtig.

Die Bemessungsgrundlage ist im Falle einer Erbschaft der wirkliche Wert oder der Realwert des jeweiligen Anteils der einzelnen Rechtsnachfolger und bei Schenkungen der Wert der Schenkung.

Es besteht zwischen Spanien und Deutschland kein Doppelbesteuerungsabkommen bezüglich der Erbschaft- und Schenkungsteuer.²

22.7 Umsatzsteuerlich relevante Regelungen

Durch das Mehrwertsteuer-Gesetz 37/1992 vom 28.12.1992 werden im Allgemeinen Vereine nicht direkt von der Zahlung der Mehrwertsteuer befreit, da der anwendbare Steuersatz nicht von der Rechtsform des Steuerpflichtigen, sondern von der Art seiner Geschäftstätigkeit abhängt.³ Das Gesetz beinhaltet jedoch Steuerbefreiungen bzw. -vergünstigungen für zahlreiche in der Tätigkeit von Vereinen übliche Geschäftsvorgänge. Steuerfrei sind z. B. Umsätze im sozialen und kulturellen Bereich wie im Gesundheits- und Sozialwesen, im Bereich der Erziehung und der Bildung sowie in den Bereichen Sport und Kultur. Befreit sind auch Lieferungen von Gegenständen an bestimmte anerkannte gemeinnützige Vereine, die die Gegenstände zur Durchführung ihrer gemeinnützigen Tätigkeiten in das Drittlandgebiet ausführen.⁴

¹ Vgl. dazu Punkt 22.4.

² Courage (2004).

³ Von der nach der 6. EG-Richtlinie Anhang H bestehenden Möglichkeit der Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes ist nicht Gebrauch gemacht worden.

⁴ www.eurocom.org/COX.

22.8 Haftungsfragen

Da es sich bei einem gemeinnützigen Verein in Spanien um eine rechtsfähige juristische Person handelt, besteht die Verpflichtung, Steuern etc. ordnungsgemäß zu entrichten. Bei grober Fahrlässigkeit oder Vorsatz haftet der Vorstand des Vereins.

22.9 Administration¹

Im Vereinsgesetz von 1964 war noch eine behördliche Aufsicht für gemeinnützige Vereine vorgesehen, die jedoch durch die Verfassung von 1978 implizit abgeschafft wurde. Gemeinnützige Vereine sind dazu verpflichtet, einen jährlichen Bericht über ihre im vorangegangenen Geschäftsjahr durchgeführten Aktivitäten beim Justizministerium einzureichen.

Art. 11 des Erlasses vom 20.05.1965 schreibt gemeinnützigen Vereinen vor, Geschäftsbücher zu führen, in denen alle Einnahmen und Ausgaben aufgeführt sind. Der Jahresabschluss muss allen Mitgliedern zugesendet werden und zusammen mit dem Haushalt für das kommende Jahr der ordentlichen Mitgliederversammlung vorgelegt werden. Des Weiteren müssen gemeinnützige Vereine, die in einer autonomen Gemeinschaft ansässig sind, die keine diesbezüglichen gesetzlichen Bestimmungen erlassen hat, ihre Abschlüsse dem Justizministerium vorlegen.

Zudem müssen sich gemeinnützige Vereine in ein entsprechendes Register eintragen, wobei es in jeder Provinz sowie für die gesamte Nation eines gibt und spezielle Register für Vereine mit besonderer Rechtsstellung vorhanden sind.

22.10 Quantitative Angaben²

Insgesamt betragen im Jahr 2001 die Ausgaben des Non-Profit-Sektors mehr als vier Millionen Peseten (ca 24.000 €)¹. 36,3 % der Einnahmen stammten aus

¹ www.eurocom.org/COX.

² Universidad de Deusto und Universidad Ramon Llull (2002).

Spenden und 25,2 % aus öffentlichen Quellen. 475.179 bezahlte Angestellte gab es im gleichen Zeitraum im Non-Profit-Sektor.² 9,8 % der spanischen Erwachsenen geben an, sich in diesem Bereich zu engagieren. Im Jahr 2001 gab es 174.916 Vereine und 5.698 Stiftungen in Spanien.

¹ <http://www.ecb.int/bc/exchange/es/html/index.en.html>.

² Das größte private Unternehmen in Spanien, Telefónica, verfügt lediglich über 68.380 Angestellte.

23. TSCHECHISCHE REPUBLIK¹

23.1 Formen, Arten und Anerkennungsprinzipien von gemeinnützigen Organisationen

Der Begriff „Non-Profit-Organisationen“ ist in der Tschechischen Republik durch keine gültigen gesetzlichen Vorschriften geregelt. Unter Non-Profit-Organisationen sind verschiedene juristische Personen zu verstehen, die nach diversen gesetzlichen Vorschriften errichtet werden.² Es besteht kein gemeinsames öffentliches Register von Non-Profit-Organisationen.

Die Eintragung ins Register bedeutet jedoch nicht eine steuerliche Registrierung beim zuständigen Finanzamt. Non-Profit-Organisationen sind nach Erfüllung bestimmter Voraussetzungen nicht verpflichtet, sich beim Finanzamt registrieren zu lassen.³

Unter Non-Profit-Organisationen sind Körperschaften zu verstehen, die nach Maßgabe des Einkommensteuergesetzes, auf das auch andere Steuergesetze verweisen, nicht für die Ausübung eines Gewerbebetriebes gegründet oder errichtet werden. Sie sind vielmehr Körperschaften, deren Tätigkeit von anderen Interessengruppen – vom Staat, von Gesellschaften oder unterschiedlichen

¹ Die folgende Ausarbeitung stützt sich auf Ausführungen von Jaromír Adamec, Adamec Audir s.r.o, Miroslav Hrdina, Jiřina Pokorná Růžena Růžičková und Jiří Topinka, alle Ausschuss der tschechischen Steuerberaterkammer.

² Für Non-Profit-Organisationen sind in der Tschechischen Republik vor allem folgende gesetzliche Vorschriften maßgebend:

- Bürgerliches Gesetzbuch / BGB Nr. 40/1964 Slg. in gültiger Fassung
- Handelsgesetzbuch / HGB Nr. 513/1991 Slg. in gültiger Fassung
- Stiftungsgesetz / Stiftungsgesetz Nr. 227/ 1997 Slg. in gültiger Fassung
- Vereinigungsgesetz / Gesetz Nr. 83/1990 Slg. in gültiger Fassung
- Parteigesetz / Gesetz Nr. 424/1991 Slg. in gültiger Fassung
- Kirschengesetz / Gesetz Nr. 3/2002 Slg.
- Gesetz über Non-Profit-Organisationen / Gesetz Nr. 248/1995 Slg.
- Hochschulgesetz / HG Nr. 111/1998 Slg.
- Wohnungseigentumsgesetz/ WEG Nr. 72/1994 Slg.
- Forstgesetz/ Gesetz Nr. 449/2001 Slg.
- Einkommensteuergesetz / EStG Nr.586/92 Slg. in gültiger Fassung
- Rechnungslegungsgesetz / RIG Nr. 561 /91 Slg. in gültiger Fassung

³ Allerdings sind Non-Profit-Organisationen in das vom Tschechischen Statistischen Amt geführte Register wirtschaftlicher Träger eingetragen (Identifikationsnummer).

Personengruppen – gefördert wird. Non-Profit-Organisationen werden mit dem Ziel gegründet, die Interessen ihrer Gründer zu schützen oder gemeinnützige Zwecke zu verfolgen.¹

Der Ausdruck „Nicht-Gewinnerzielungs-Absichten“ gilt in der Tschechischen Republik als rein steuerlicher, durch das Einkommensteuergesetz geregelter Begriff. In der Satzung oder Gründungsurkunde der Non-Profit-Organisationen wird die Haupttätigkeit (bzw. mehrere Haupttätigkeiten) geregelt.²

Der entscheidende Tätigkeitsbereich kann unentgeltlich oder gegen Entgelt ausgeübt werden. Es kann aber auch ein weiterer Geschäftsbetrieb (sog. Zusatz- oder Nebentätigkeit) stattfinden, der gegen Entgelt ausgeübt wird. Dieser Geschäftsbetrieb kann als Tätigkeit angesehen werden, die zu einer besseren Ausnutzung des für die Haupttätigkeit genutzten Vermögens dienen soll, woraus indirekt Gewinnerzielungsabsichten ersichtlich sind. Genauso kann ein eventueller zulässiger Gewerbebetrieb beurteilt werden.

Aus den o. g. Erläuterungen ergibt sich, dass die Non-Profit-Organisationen vor allem folgende Tätigkeiten ausüben können:

- Haupttätigkeit – als Haupttätigkeit gilt eine solche Tätigkeit, die den Zielaufgaben einer Non-Profit-Organisation dient, zu deren Ausübung die Non-Profit-Organisation gegründet wurde und die in der Satzung, Errichtung- oder Gründungsurkunde enthalten ist. Dabei werden gemeinnützige Leistungen erbracht und zwar unentgeltlich oder gegen Entgelt.
- Zusatztätigkeit – Begriff, der für gemeinnützige Gesellschaften gilt. Unter einer Zusatztätigkeit versteht sich eine solche Tätigkeit, aus der Erträge vom Vermögen, das auch für die Haupttätigkeit bestimmt ist, erzielt werden sollten.
- (wirtschaftlicher) Geschäftsbetrieb – dieser Begriff entspricht in allen Merkmalen dem Gewerbebetrieb (§ 2 HGB), wobei er sich vom Gewerbebetrieb

¹ Als Non-Profit-Organisationen gelten in der Tschechischen Republik auch Gemeinden, Bezirke und staatliche Fonds, die ihrem Charakter nach einer öffentlichen Verwaltungsbehörde und öffentlichen Interessen entsprechen bzw. die auch einen Gewerbebetrieb ausüben. Hier werden diese Einrichtungen allerdings nicht dargestellt, da im Weiteren die nicht öffentlichen Non-Profit-Organisationen im Mittelpunkt stehen.

² Obwohl die Gewinnerzielung nach gesetzlichen Vorschriften nicht ausgeschlossen ist, ist der Tätigkeitsbereich von Non-Profit-Organisationen nicht auf die Gewinnerzielung gerichtet.

nur darin unterscheidet, dass er nicht von Gewerbetreibenden, sondern von Non-Profit-Organisationen ausgeübt wird.

Gesetze, nach denen die einzelnen Typen von Non-Profit-Organisationen entstehen, regeln auch deren Tätigkeitsbereiche. Sie enthalten allerdings keine einheitlichen Begriffe, wodurch steuerliche oder rechtliche Unstimmigkeiten entstehen können.¹ Im Weiteren wird lediglich auf die im Rahmen dieser Untersuchung relevanten Non-Profit-Organisationen eingegangen.

Rechtsfähige Interessenvereinigungen

Nach §§ 20 ff. Bürgerliches Gesetzbuch Nr. 40/1964 Slg. in gültiger Fassung können die Interessenvereinigungen zum Interessenschutz ihrer Mitglieder – juristischer Personen – oder zu anderen Zwecken gegründet werden. Sollten die Interessenvereinigungen juristischer Personen als Non-Profit-Organisationen beurteilt werden, müssen sie zu einem anderen Zweck als zur Gewinnerzielung gegründet werden (diese Bedingung ist im EStG geregelt). Rechtsfähige Interessenvereinigungen juristischer Personen werden gegründet durch einen schriftlichen Gründungsvertrag und den Beschluss der Gründungsversammlung über den Gründungszweck.

Die Interessenvereinigung erlangt Rechtsfähigkeit durch Eintragung ins Vereinsregister des Amtsgerichtes, in dessen Bezirk sie ihren Sitz hat. Die Eintragung ins Vereinsregister erfordert eine Mitgliederversammlung, deren Beschlüsse in eine notarielle Niederschrift aufzunehmen sind, und einen schriftlichen Gründungsvertrag, dem eine Liste der Gründungsmitglieder beizufügen ist. Die Mitgliederversammlung beschließt über den Vereinigungsvertrag, der die Satzung, die wesentlichen Angaben über die Vereinigung, vor allem über deren Namen und Sitz, Geschäftsbetrieb, Vermögensangelegenheiten, den Beitritt und das Ausscheiden der Mitglieder und die Organe zu enthalten hat. Für die Finanzierung von Vereinigungen sind – bis auf die Finanzierung von Gemeindevereinigungen – keine speziellen gesetzlichen Vorschriften vorgesehen.

Hat die Interessenvereinigung **ausländische Mitglieder**, wird sie durch das Gesetz über ausländische Vereine Nr. 116/1985 Slg. geregelt und erlangt

¹ Obwohl die meisten Gesetze erst nach dem Jahre 1989 veröffentlicht wurden, handelt es sich bei der Begriffsbestimmung noch um Einflüsse des vor 1989 geltenden Rechtssystems.

Rechtsfähigkeit durch Genehmigung des Innenministeriums. Eine Nicht-Regierungsorganisation wird durch gesetzliche Vorschriften ihres Staates – d. h. tschechische gesetzliche Vorschriften – und die Satzung, die der Anmeldung der Nicht-Regierungsorganisation zur Eintragung ins Register beizufügen ist, geregelt. Diese Organisationen dürfen jedoch nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet sein. Sie werden vor allem von ausländischen Gründern finanziert. Verfügen diese Organisationen über eigene Mitglieder, können der Finanzierung auch die Mitgliedsbeiträge dienen.¹

Gemeinnützige Gesellschaften

Am 01.01.1996 trat das Gesetz über **gemeinnützige Gesellschaften** Nr. 248/1995 Slg. in gültiger Fassung in Kraft. Gemeinnützige Gesellschaften sind juristische Personen, die für gemeinnützige Zwecke unter den im voraus festgesetzten und für alle Nutzer gleichen Bedingungen gegründet werden, wobei der Gewinn weder an die Gründer noch an die Mitarbeiter auszuschütten, sondern zur Erbringung der bei der Gründung vorgesehenen gemeinnützigen Leistungen zu verwenden ist.

Gemeinnützige Gesellschaften können sowohl von natürlichen als auch von juristischen Personen oder dem Staat gegründet werden. Sie entstehen mit der Unterzeichnung des Gründungsvertrags, der die allgemeinen Identifikationsangaben über die Gesellschaft, die Art der gemeinnützigen Leistungen bzw. ihren Preis oder dessen Kalkulation, die Grundsätze für den Vermögenserwerb, die Geschäftsleitung, die Organe sowie die Auflösung der Gesellschaft zu enthalten hat. Gemeinnützige Gesellschaften entstehen mit ihrer Eintragung ins Register gemeinnütziger Gesellschaften des zuständigen Amtsgerichtes. Gemeinnützige Gesellschaften können unter festgelegten Bedingungen außer der Haupttätigkeit auch Zusatztätigkeiten ausüben, dürfen sich jedoch am Gewerbebetrieb anderer Subjekte nicht beteiligen.

Gemeinnützige Gesellschaften können finanziert werden durch staatliche Zuwendungen, von den Gebietskörperschaften, von staatlichen Fonds, durch Beiträge und Spenden anderer natürlicher und juristischer Personen, durch eigenen Geschäftsbetrieb, durch wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

¹ Wahrscheinlich die größte und bekannteste tschechische Organisation dieser Art ist der auf den Umweltschutz gerichtete Verein Greenpeace.

Gemeinnützige Gesellschaften sind vor allem im Sozialbereich (Verpflegung für Rentner, Sozialanstalten, Rentnerheime), jedoch auch im Gesundheitswesen (Heilanstalten), im Schulwesen (Kindergarten, Fachschulen) und im Kulturbereich (Kinos, Museen, Galerien) tätig.

Personenvereinigungen und Gewerkschaften

Nach dem Versammlungsgesetz Nr. 83/1990 Slg. in gültiger Fassung hat jede Person das Recht, sich frei mit anderen zu versammeln und sich frei mit anderen zusammenzuschließen.¹ Personenvereinigungen sind rechtsfähig. Die Mitglieder können sich sowohl aus natürlichen als auch aus juristischen Personen zusammensetzen. Eine Personenvereinigung entsteht durch Eintragung ins Register des Innenministeriums und das Register des Tschechischen Statistischen Amtes, das ein Vereinsregister führt. Sitz, Name, Organe und der Tätigkeitsbereich der Personenvereinigung sind durch die Satzung geregelt. Eine Personenvereinigung zeichnet sich durch ihre Mitglieder aus. Es können unterschiedliche Personenvereinigungen gegründet werden, z. B. zu Sportzwecken, für den Umwelt- und Naturschutz, für Kinder- und Jugendschutz oder zu Kultur- oder Ausbildungszwecken. Zu den Personenvereinigungen gehören auch Künstler- oder Sportverbände.

23.2 Abgrenzung zu Stiftungen, Trusts und steuerbefreiten Körperschaften

Unter einer Stiftung² oder einem Stiftungsfonds versteht man eine zweckgebundene Vermögensmasse (§ 18 Abs. 2 Buchst. b) BGB). Eine Stiftung ist eine juristische Person, die nach dem Stiftungsgesetz zu gemeinnützigen Zwecken gegründet wird. Stiftungen sind auf die Entwicklung von Geisteswerten, den Schutz von Menschenrechten oder anderen humanitären Werten, den Umwelt-, Denkmalschutz sowie den Schutz von Sitte und auf wissenschaftliche, erziehe-

¹ Dieses Gesetz gilt nicht für Zusammenschlüsse von Personen in politischen Parteien und Vereinen, Zusammenschlüsse von Personen zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, Zusammenschlüsse von Personen zu einer ordentlichen Berufsausübung sowie Zusammenschlüsse von Personen in Kirchen und Religionsgesellschaften.

² Stiftungsgesetz Nr. 227/ 1997 Slg. in gültiger Fassung (zur vollständigen Fassung dieses Gesetzes wird auf das Gesetz Nr. 526/2002 Slg. verwiesen).

rische, sportliche Zwecke gerichtet. Stiftungen und Stiftungsfonds können von natürlichen oder juristischen Personen gegründet werden. Sie wird nach Übertragung des dem Stiftungsgeschäft dienenden Vermögens des Stifters durch eine Gründungsurkunde gegründet (wobei das Stiftungsvermögen später aufgestockt werden kann); der Gründungsurkunde steht ein Testament gleich. Sie entsteht mit ihrer Eintragung ins Register des zuständigen Registergerichtes.

Der Gründer ist verpflichtet, eine Satzung zu erstellen, die außer allgemeinen Identifikationsangaben auch die Bedingungen des Stiftungsgeschäfts bzw. den Personenkreis, auf den das Stiftungsgeschäft gerichtet ist, sowie die Art und Weise des Stiftungsgeschäfts zu enthalten hat. Eine wichtige, seit dem Jahre 1998 gültige Änderung besteht in einer Mindestgrenze des Stiftungsvermögens, die bei 500 000 CZK (rund 16.900 €)¹ liegt.

Über Trusts liegen keine Ausführungen vor. Es gibt aber noch weitere steuerbefreite Körperschaften, zu denen insbesondere politische Parteien und Vereine zählen, aber auch anerkannte Kirchen und Religionsgemeinschaften sowie die öffentlichen Hochschulen und Einrichtungen nach Sondergesetzen, wobei hier vor allem Gemeinden und Berufsverbände zu nennen wären.

23.3 Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe/Zweckbetriebe

Das alte Umsatzsteuergesetz enthielt den Begriff "Haupttätigkeit", der für die Steuerbefreiung maßgebend war. Steuerpflichtig waren Einkünfte der Non-Profit-Organisationen aus einer Geschäftstätigkeit (Nebentätigkeit, Zusatztätigkeit, einer anderen Tätigkeit). Die Haupttätigkeit von Non-Profit-Organisationen war bei allen Non-Profit-Organisationen steuerfrei.

Zurzeit ist die Beurteilung von steuerbaren Umsätzen komplizierter. Aus der Begriffsbestimmung der gewerblichen und beruflichen Tätigkeit ergibt sich, dass unter die gewerbliche und berufliche Tätigkeit praktisch alle Tätigkeiten von Non-Profit-Organisationen fallen können, so dass in den Bestimmungen des neuen Umsatzsteuergesetzes zu prüfen ist, welche Möglichkeiten von steuerfreien Umsätzen sich bieten. Auch die Darstellung der Haupttätigkeit in den

¹ Für die Umrechnungen in € wurde hier und im Folgenden der Referenzkurs der EZB vom 2.3.05 verwendet. <http://www.ecb.int/stats/exchange/eurofxref/html/index.en.html>.

Gründungsurkunden und der Satzung stellt kein Hilfsinstrument dar, da das neue Umsatzsteuergesetz nach anderen Grundsätzen aufgebaut ist. Die Stellung von Non-Profit-Organisationen hat sich mit dem 01.05.2004 prinzipiell geändert, so dass die Non-Profit-Organisationen in völlig neuen Fällen als Unternehmer beurteilt werden können, wobei sie die Umsatzsteuer nach neuen Grundsätzen abführen müssen.

23.4 Besteuerung der laufenden Erträge

In den Satzungen oder Gründungsurkunden von Non-Profit-Organisationen, d. h. Körperschaften, die nicht für den Gewerbebetrieb gegründet worden sind, sind eine oder mehrere Haupttätigkeiten enthalten.

Nach EStG können die Einkünfte wie folgt gegliedert werden:

- Einkünfte, die der Steuer nicht unterliegen,
- Einkünfte, die der Steuer unterliegen, jedoch steuerfrei sind,
- steuerpflichtige Einkünfte.

Einkünfte, die der Steuer nicht unterliegen

- Einkünfte aus der Haupttätigkeit, d. h. Einkünfte aus dem Aufgabenbereich von Non-Profit-Organisationen unter der Voraussetzung, dass die nach EStG für den Aufgabenbereich anzusetzenden Aufwendungen bzw. Ausgaben die Einnahmen übersteigen. Hierzu zählen auch Spenden.
- Einkünfte aus geerbten oder geschenkten Gebäuden, Grundstücken oder beweglichen Wirtschaftsgütern
- Zulagen und andere öffentliche Förderungen sowie Förderungen durch Gemeinde- oder Landesbehörden (betriebliche Zuwendungen), Grants nach Sondergesetzen (Haushaltsregelungen)
- Zinserträge aus Girokonten.

Einkünfte, die der Steuer unterliegen, jedoch steuerfrei sind

- Einkünfte aus Mitgliederbeiträgen, die den Interessenvereinigungen juristischer Personen und freiwilligen Berufsverbänden, Personenvereinigungen sowie Gewerkschaften zufließen, des Weiteren Mitgliedsbeiträge politischer Parteien und politischer Vereine.
- Zinserträge aus öffentlichen Sammlungen für wissenschaftliche, kulturelle, Ausbildungs-, Forschungs- und Entwicklungszwecke, für das Schulwesen, die Polizei, den Brandschutz, den Jugendschutz und die Jugendförderung, den Tierschutz, Zinserträge aus öffentlichen Sammlungen für Sozial-, Gesundheits- und Umweltschutz-, humanitäre, mildtätige und religiöse Zwecke (bei anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften), Zinserträge aus öffentlichen Sammlungen für Körperschafts- und Sportvereine, politische Parteien und politische Vereine, soweit diese Zinserträge ihrer Tätigkeit dienen.

Steuerpflichtige Einkünfte

- Einkünfte aus der Haupttätigkeit, d. h. Einkünfte aus dem typischen Tätigkeitsbereich von Non-Profit-Organisationen unter der Voraussetzung, dass die nach diesem Gesetz bei dieser Tätigkeit angefallenen Aufwendungen bzw. Ausgaben die Einkünfte aus der Haupttätigkeit unterschreiten,¹
- Einnahmen aus Werbungen und Mieterträge,
- Einnahmen aus Mitgliederbeiträgen bis auf steuerfreie Beiträge (z. B. Mitgliederbeiträge an andere als freiwillige Berufskammern [z. B. an die Steuerberaterkammer oder Anwaltskammer]).

¹ Die Einnahmen von Non-Profit-Organisationen decken üblicherweise nicht deren Ausgaben. Sollten aber Einnahmen über die Ausgaben hinausgehen, so ist dieser Teil bei der Ermittlung der Ergebnislage zu berücksichtigen und zu versteuern. Aus diesem Grunde sieht § 20 Abs. 7 EStG Steuerbegünstigungen bis zu 30 % des Ertrags, höchstens jedoch in Höhe von 1.000.000 CZK (rund 33.700 €), vor. Liegen 30 % des Ertrags unter 300.000 CZK (rund 10.100 €), können von dem zu versteuernden Ertrag mindestens 300.000 CZK (rund 10.100 €) abgezogen werden, wobei der Abzug auf den Ertrag beschränkt ist. So gesehen können kleine Non-Profit-Organisationen, vor allem Personenvereinigungen, kleinere kulturelle, sportliche und vergleichbare Programme veranstalten, die faktisch nicht steuerpflichtig sind. Auch wenn der Ertrag den Betrag in Höhe von 300.000 CZK (rund 10.100 €) unterschreitet, sind die Non-Profit-Organisationen zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet. Die Abzüge vom Ertrag sind des Weiteren nur unter der Voraussetzung zulässig, dass diese Beträge zur Deckung von Ausgaben (Aufwendungen) aus Tätigkeiten verwendet werden, deren Einkünfte nicht steuerpflichtig sind.

23.5 Spenden und Mitgliedsbeiträge

Wie unter 23.4 dargelegt, sind Spenden und Mitgliedsbeiträge bei den gemeinnützigen Organisationen steuerfrei.

Nach dem Einkommensteuergesetz können Steuerpflichtige von ihrem Einkommen die den Non-Profit-Organisationen unmittelbar dienenden Zuwendungen abziehen. Es sind vor allem folgende Zuwendungen abziehbar:

- für wissenschaftliche, erzieherische, Forschungs- und Entwicklungszwecke,
- für kulturelle Zwecke und das Schulwesen,
- für die Jugendförderung und den Jugendschutz,
- für den Tierschutz,
- für soziale und Gesundheitszwecke,
- für humanitäre, mildtätige, kirchliche Zwecke, wenn die Zuwendungen anerkannten Kirchen und Religionsgenossenschaften überlassen werden,
- an die Polizei und die Feuerwehr,
- für Sportveranstaltungen,
- an politische Parteien und Vereine,
- an natürliche Personen mit einem Wohnsitz in der Tschechischen Republik, die Ausbildungs- und Gesundheitseinrichtungen sowie Einrichtungen für den Tierschutz betreiben,
- an Gemeinden, Städte, Bezirke und deren Vermögensmassen.

Bei Einkommensteuerpflichtigen sind diese Zuwendungen abziehbar, sofern sie mindestens 1.000 CZK (rund 34 €) oder 2 % des Einkommens betragen, allerdings nur bis zur Höhe von insgesamt 10 % der Steuerbemessungsgrundlage.¹ Abzugsfähig sind auch kostenlose Blutspenden und Mitgliederbeiträge an Gewerkschaften (höchstens jedoch bis zur Höhe von insgesamt 1,5 % des Gesamtbetrags der Einkünfte). Die Blutspenden werden jeweils mit einem Betrag von 2.000 CZK (rund 67 €) angesetzt.

¹ Vorlickova (2004). In Sonderfällen kann es zu einer Erhöhung der Grenzen kommen wie bei den Spenden für die Flutopfer 2002. Hier wurde die Grenze von 10 auf 20 % (bei den Einkommensteuerzahlern) und von 5 auf 10 % (bei den Körperschaften) hochgesetzt.

Bei Körperschaftsteuerpflichtigen sind Zuwendungen von mindestens 2.000 CZK (rund 67 €) bis zur Höhe von insgesamt 5 % des steuerpflichtigen Gewinns (bereits gemindert um Investitionsvergünstigungen) abziehbar.¹

23.6 Erbschaft- und Schenkungsteuer

Der Erbschaftsteuer unterliegt der Erwerb von Todes wegen. Schenkungsteuerpflichtig können bewegliche körperliche Gegenstände, der Grundbesitz oder sonstige Vermögensvorteile (z. B. Lizenzrechte oder Patente) sein.² Einzelne Vermögenswerte werden dabei mit dem Wert angesetzt, der sich aus dem Bewertungsgesetz ergibt.³

Die Non-Profit-Organisationen sind zwar allgemein steuerpflichtig, wegen umfangreicher Steuerbefreiungen gemäß § 20 ErBStG ist jedoch nicht damit zu rechnen, dass den Non-Profit-Organisationen eine Steuerschuld entstehen könnte.

- Schenkung- und erbschaftsteuerfrei sind unentgeltliche Zuwendungen
 - für Kultur-, Ausbildungs-, Wissenschafts-, Erziehungs-, Gesundheitseinrichtungen und -zwecke, Einrichtungen für die Sozialpflege, Umwelt-, Körperschafts-, Sport-, Erziehungs-, Kinder- und Jugendschutz-, Brandschutzeinrichtungen und -zwecke, die an inländische juristische Personen fließen, deren Tätigkeitsbereich die o. g. Gebiete umfasst;
 - an anerkannte Kirchen und Religionsgenossenschaften,
 - an gemeinnützige Gesellschaften und politische Parteien und Vereine, die ihrer Geschäftsführung dienen,
 - an Stiftungen oder Stiftungsfonds; die Steuerbefreiung gilt auch für das Vermögen, das von Stiftungen oder Stiftungsfonds zu Zwecken nach der Satzung oder dem Stiftungsgeschäft überlassen wird.

¹ Vorlickova (2004).

² Die Erbschaft- und Schenkungsteuer werden durch das Erbschaft-, Schenkung- und Grunderwerbsteuergesetz Nr. 357/1992 Slg. geregelt.

³ Vorlickova (2004). (Nr. 151/1997 Slg.).

- Schenkungsteuerfrei sind Zuwendungen, die nachweisbar der Weiter- oder Fortbildung, dem Studium, den Heilzwecken, der Bezahlung von Sozialleistungen oder dem Erwerb von Hilfsmitteln für Behinderte dienen.

Die Steuerbefreiung muss jedoch in der Steuererklärung ausgewiesen sein. Innerhalb von 30 Tagen nach Ablauf eines jeden Halbjahres ist die Schenkungsteuererklärung, die alle Zuwendungen zu enthalten hat, abzugeben.

Grundsätzlich sehen die tschechischen Gesetzesvorschriften keine Maßnahmen zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen vor. Lediglich mit Österreich und der Slowakei hat Tschechien DBA abgeschlossen.¹ Da die gemeinnützigen Vereine aber zum größten Teil unter die genannten Befreiungsbereiche fallen, dürften sie nicht von dem Problem einer möglichen Doppelbesteuerung betroffen sein.

23.7 Umsatzsteuerlich relevante Regelungen

Durch das Mehrwertsteuergesetz Nr. 235/2004 Slg. wurden völlig neue umsatzsteuerliche Regelungen für Non-Profit-Organisationen eingeführt.² Die Tätigkeiten der Non-Profit-Organisationen umfassen üblicherweise gewerbliche und berufliche Tätigkeiten, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, und steuerfreie Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen. Non-Profit-Organisationen gelten als Unternehmer, soweit sie eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ausüben, zu der das Handwerk, Handels- und Dienstleistungsgewerbe und andere im Umsatzsteuergesetz aufgezählte Tätigkeiten zählen.³

¹ Vorlickova (2004).

² Es handelt sich um ein „neues“ Gesetz, durch das tschechisches Umsatzsteuerrecht nach dem EU-Beitritt der Tschechischen Republik (am 01.05.2004) mit dem EU-Recht harmonisiert werden sollte. Das Umsatzsteuergesetz enthält noch Übergangsregelungen, die bis zum 31.12. 2007 beibehalten werden können. Anhang H der 6. EG-Richtlinie Nr. 14 ist nach International Bureau of Fiscal Documentation nicht umgesetzt worden.

³ Als gewerbliche und berufliche Tätigkeit gilt auch eine nachhaltige Nutzung (Vermietung) beweglicher und immaterieller Wirtschaftsgüter zur Erzielung von Einnahmen. Steuerpflichtig sind neu u. a. Lieferungen oder Übertragungen von Gebäuden und Grundstücken (bzw. öffentliche Versteigerung von Gebäuden und Grundstücken) oder die Überlassung von Gegenständen gegen Entgelt. Von der nach der 6. EG-Richtlinie Anhang H bestehenden Möglichkeit der Anwendung eines ermäßigten Satzes für gemeinnützige Vereine wurde nicht Gebrauch gemacht.

Non-Profit-Organisationen müssen daher zuerst prüfen, ob ihre Lieferungen und sonstigen Leistungen unentgeltlich oder gegen Entgelt ausgeführt werden. Dienstleistungen in den Bereichen Erziehung und Bildung und Gesundheitswesen sind von der Steuer befreit, allerdings ohne Vorsteuerabzug. Werden die Lieferungen und sonstigen Leistungen gegen Entgelt ausgeführt, sind sie steuerpflichtig. Steuerpflichtige Dienstleistungen in den Bereichen soziale Fürsorge sowie Kultur unterliegen dem ermäßigten Satz. Da die Unternehmer unter bestimmten Umständen als Kleinunternehmer gelten, wurden ins Umsatzsteuergesetz neue Regelungen für steuerfreie Umsätze eingebaut. Dieser Punkt ist auch für Non-Profit-Organisationen von Bedeutung. Kleinunternehmer werden u. a. nach dem Umsatz für ausgeführte Lieferungen und sonstige Leistungen definiert, der den Betrag von 1 Mio. CZK (rund 33.700 €) nicht übersteigen darf. Unter diesem Umsatz verstehen sich Umsätze für ausgeführte Lieferungen und sonstige Leistungen (bei Non-Profit-Organisationen Erträge aus der gewerblichen Tätigkeit) abzüglich steuerfreier Umsätze mit Ausschluss des Vorsteuerabzugs, jedoch zuzüglich der Umsätze für die Übertragung und Vermietung von Grundstücken, Bauwerken, Wohnungen und Gewerberäumen, unter der Voraussetzung, dass sie nicht gelegentlich sind.

Wenn Non-Profit-Organisationen den o. g. Umsatz übersteigen, gelten die für ihr Unternehmen ausgeführten Umsätze nicht mehr als steuerfreie Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen. Sie können allerdings dem Finanzamt gegenüber erklären, dass sie auf die Kleinunternehmerregelungen verzichten wollen, auch wenn ihr Umsatz die o. g. Lieferschwelle unterschreitet. Des Weiteren können Non-Profit-Organisationen sich dafür entscheiden, dass die Vermietung von Grundstücken, Bauwerken, Wohnungen und Gewerberäumen steuerbar sein soll (wenn der Mieter ein Unternehmer ist).

23.8 Haftungsfragen

Die gemeinnützige Organisation als juristische Person haftet mit ihrem Vermögen für die normalen Tätigkeiten des Vorstands. Lediglich in den Fällen, in denen der Vorstand seine geschäftlichen Kompetenzen überschreitet oder gesetzliche Vorschriften verletzt, kann der Geschäftspartner und/oder die gemeinnützige Organisation den Vorstand regresspflichtig machen.

23.9 Administration

Die gemeinnützigen Organisationen müssen sich in ein Register eintragen, wobei kein gemeinsames Register für die "Non-Profit-Organisationen" besteht. Gemeinnützige Gesellschaften z. B. lassen sich in das Vereinsregister beim zuständigen Amtsgericht eintragen, Personenvereinigungen hingegen werden beim Register des Innenministeriums und beim Statistischen Amt eingetragen. Sie müssen sich jedoch nicht beim Finanzamt registrieren lassen.

Das Buchführungsgesetz¹ gilt für:

- juristische Personen mit Sitz in der Tschechischen Republik,
- ausländische Personen und Unternehmen, deren Geschäftsbetrieb oder eine andere Geschäftstätigkeit in der Tschechischen Republik durch Sondergesetze geregelt ist,
- öffentliche Zweigstellen nach Sonderrecht,
- natürliche Personen unter bestimmten Voraussetzungen.

Da Non-Profit-Organisationen prinzipiell juristische Personen sind, sind sie buchführungspflichtig und somit verpflichtet, Regelungen des Buchführungsgesetzes zu beachten. Sie sind verpflichtet, die doppelte Buchführung anzuwenden. Für gemeinnützige Vereine bietet sich die Möglichkeit einer vereinfachten doppelten Buchführung an (§ 9 Abs. 3 Buchführungsgesetz).²

23.10 Quantitative Angaben

In der Tschechischen Republik sind rund 50 000 Personenvereinigungen und 30 000 Zweigstellen von Personenvereinigungen, 4800 Religionsgesellschaften

¹ Tschechische Rechnungslegungsgrundsätze und der Rechnungslegungsumfang sind in Übereinstimmung mit dem EU-Recht durch das Buchführungsgesetz Nr. 563/1991 Slg. in gültiger Fassung geregelt.

² Diese Regelung gilt für die folgenden Non-Profit-Organisationen ebenfalls: Personenvereinigungen und ihre rechtsfähigen Vermögensmassen, Kirchen, Religionsgesellschaften oder Religionsträger, die als kirchliche juristische Personen tätig sind, gemeinnützige Gesellschaften, Stiftungsfonds, Eigentumsgemeinschaften, Gebietskörperschaften und freiwillige Gemeindevereine, beitragspflichtige Organisationen nach Ermessen ihrer Gründer, sonstige Subjekte nach Sondergesetzen.

ten, 600 gemeinnützige Gesellschaften, 300 Stiftungen und 800 Stiftungsfonds anerkannt.

Tabelle 23.1: Entwicklung der Non-Profit-Organisationen in den Jahren 1997 bis 2003

	Anzahl/Jahr						
	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Personenvereinigung	33 566	37 869	39 450	44 139	46 352	48 432	48 804
Zweigstellen von Personenvereinigungen	23 811	26 221	26 537	29 066	29 724	30 347	30 878
Gemeinnützige Vereine	60	199	539	642	726	530	609
Stiftungen	5 274	4 901	3 324	323	304	314	322
Stiftungsfonds*	-	71	610	736	761	781	799
Religionsgesellschaften	3 600	4 194	4 205	4 809	4 964	4 847	4 822
Summe	66 311	73 455	74 665	79 715	83 557	85 251	86 234

Quelle: Adamec et al. (2004).

* Die Angaben über die Stiftungsfonds liegen erst seit dem Jahre 1998 vor.

Die Non-Profit-Organisationen sind vor allem in folgenden Bereichen tätig:

- Sozial- und Gesundheitsleistungen,
- Schulwesen, Ausbildung und Sport,
- Kultur und religiöse Bereiche,
- Wohnungsbereich,
- Umwelt,
- internationale Beziehungen,
- politische Parteien und Vereine.

24. UNGARN¹

24.1 Formen, Arten und Anerkennungsprinzipien von gemeinnützigen Organisationen

Die Bezeichnung Non-Profit-Organisationen wird in Ungarn als Sammelbegriff verwendet. Der Ausdruck selbst ist im ungarischen Rechtssystem nicht definiert. Das wichtigste Charakteristikum der Non-Profit-Organisationen ist, dass sie in erster Linie keine unternehmerischen Tätigkeiten betreiben dürfen. Ihre Aufgabe ist der Interessenschutz der einzelnen sozialen Schichten bzw. die Befriedigung solcher Bedürfnisse, die der Staat nicht oder nur zum Teil übernehmen kann.

Das Wesentliche der Non-Profit-Organisationen² ist: die Institutionalisierung, das Verbot der Profit-Aufteilung, die Separation von der Regierung, die Freiwilligkeit, die Gemeinnützigkeit.

In Ungarn gibt es als Non-Profit-Organisationen:

- gesellschaftliche Organisationen,
- Stiftungen,
- Stiftungen des öffentlichen Rechts,
- gemeinnützige Gesellschaften,
- Körperschaften des öffentlichen Rechts.³

Gesellschaftliche Organisationen sind laut Gesetz Nr. II von 1989 über das Vereinigungsrecht oder laut Gesetz Nr. IV von 1959 über das Bürgerliche Gesetzbuch zu gründen. Die gesellschaftliche Organisation ist eine freiwillig gegründete, über eine Selbstverwaltung verfügende Organisation, die über eine

¹ Die folgende Ausarbeitung stützt sich auf Ausführungen von Lauer Bálint, MKT, Prof. Dr. He-rich György, University of Pécs, und Boris Szilvia, Ministry of Finance.

² Die Rahmenbedingungen für die Tätigkeit der Non-Profit-Organisationen sind im Gesetz Nr. CLVI von 1997 verankert.

³ Neben den aufgezählten Non-Profit-Organisationen zählen hierzu auch Landesfachverbände der Sportarten, Kirchen, Wohnungsgenossenschaften, freiwillige, gegenseitige Versicherungskassen, Gesellschaften der Wasserwirtschaft, Mitarbeiter-Partizipationsprogramme.

registrierte Mitgliedschaft (mind. 10 Mitglieder) verfügt und die Tätigkeit ihrer Mitglieder zum Erreichen ihrer Ziele organisiert. Die gesellschaftliche Organisation kommt durch die Registrierung bei dem entsprechend ihrem Sitz zuständigen Komitatsgericht (Hauptstädtischen Gericht) zustande.¹

Grundlegende Formen der gesellschaftlichen Organisationen (juristische Personen) sind:

- der Verein
- der Sportverein
- die Genossenschaft
- die Gesellschaft
- die politischen Parteien
- die Interessenvertretungsorganisationen der Arbeitgeber und Arbeitnehmer.

Die am meisten verbreitete Form der gesellschaftlichen Organisationen ist der **gemeinnützige Verein**, der eine solche freiwillig gegründete und über eine Selbstverwaltung verfügende Organisation ist, die zu dem in ihrer Satzung festgelegten Zweck gebildet wird, über eine registrierte Mitgliedschaft verfügt und die Tätigkeit ihrer Mitglieder zum Erreichen ihrer Ziele organisiert. Um Missbräuche zu verhindern, verbietet das Gesetz die Gründung von Vereinen zur Durchführung einer Wirtschaftstätigkeit. Der Verein wird wie die Stiftung und die gemeinnützige Stiftung durch gerichtliche Registrierung zur juristischen Person.²

¹ Dem Registrierungsgesuch müssen das Protokoll der gründenden Hauptversammlung und das Statut beigefügt werden. Die Gesetzlichkeitsaufsicht – mit Ausnahme der Parteien – übt die Staatsanwaltschaft aus.

² In Ungarn gibt es auch gemeinnützige Gesellschaften, die allerdings nicht den gemeinnützigen Vereinen entsprechen (s. a. Punkt 24.7). Die gemeinnützige Gesellschaft ist eine selbständige juristische Person, die eine gemeinnützige Tätigkeit betreibt. Sie darf eine gewerbsmäßige Wirtschaftstätigkeit zur Förderung der gemeinnützigen Tätigkeit ausüben, aber der Gewinn darf nicht unter den Mitgliedern aufgeteilt werden. Während der Tätigkeit sind die auf die Gesellschaft mit beschränkter Haftung bezogenen Regelungen des Gesetzes über Wirtschaftsgesellschaften anzuwenden. Die gemeinnützige Gesellschaft kommt aufgrund eines Gesellschaftsvertrags durch Eintrag ins Handelsregister zustande. Zur Gründung müssen 3 Millionen Forint (rund 12.400 €; für die Umrechnungen in € wurde hier und im Folgenden der Referenzkurs der EZB vom 2.3.05 verwendet. <http://www.ecb.int/stats/exchange/eurofxref/html/index.en.html>.) Stammkapital bereitgestellt werden. Die Tätigkeit wird von dem verbindlich zu gründenden Aufsichtsrat und dem Wirtschaftsprüfer beaufsichtigt. Gemeinnützige Gesellschaften können nur untereinander umgewandelt werden. Bei Auflösung kann der Gründer nur auf das Gründungsvermögen Anspruch erheben, der Vermögenszuwachs wird für Gemein Zwecke verwendet.

Die ungarische Regelung gewährt den gemeinnützigen und besonders gemeinnützigen Organisationen unter den Non-Profit-Organisationen Vergünstigungen.¹ Laut Gesetz über die gemeinnützigen Organisationen hat die Einstufung der Gemeinnützigkeit zwei Stufen:

Als **gemeinnützige Organisation** kann die Organisation eingestuft werden, die

- eine solche Tätigkeit betreibt, die das Gesetz über die gemeinnützigen Organisationen als gemeinnützig einstuft,
- nicht ausschließt, dass außer ihren Mitgliedern auch andere an ihren gemeinnützigen Leistungen teilhaben können,
- eine unternehmerische Tätigkeit nur zur Realisierung ihrer gemeinnützigen Ziele betreibt, wobei diese nicht gefährdet werden,
- keine direkte politische Tätigkeit ausübt, deren Organisation parteiunabhängig ist und diesen keine materielle Unterstützung gewährt und bei Wahlen der Parlamentsabgeordneten und der Komitats-(Hauptstädtischen) Selbstverwaltung keinen Kandidaten aufstellt.

Als **besonders gemeinnützige Organisation** kann die Organisation eingestuft werden, die z. B.:

- den allgemeinen Anforderungen zur Einstufung als gemeinnützige Organisation entspricht,
- eine solche öffentliche Aufgabe versieht, für die nach der Bestimmung eines Gesetzes oder aufgrund der Ermächtigung eines Gesetzes laut der Verfügung einer anderen Rechtsvorschrift ein staatliches Organ oder die örtliche Selbstverwaltung sorgen muss,
- sich in der Gründungsurkunde bereit erklärt, dass die wichtigsten Daten ihrer Tätigkeit und Wirtschaftsführung auch in der örtlichen oder überregionalen Presse bekannt gemacht werden.

¹ Laut Gesetz über die gemeinnützigen Organisationen (Nr. CLVI von 1997) können folgende juristische Personen als gemeinnützige Organisation eingestuft werden: gesellschaftliche Organisationen (ausgenommen Versicherungsvereine und politische Parteien sowie Interessenvertretungsorganisationen der Arbeitgeber und Arbeitnehmer); Stiftungen, Stiftungen des öffentlichen Rechts; gemeinnützige Gesellschaften; Körperschaften des öffentlichen Rechts (wenn deren Bildung gesetzlich möglich ist); Landesfachverbände von Sportarten.

24.2 Abgrenzung zu Stiftungen, Trusts und steuerbefreiten Körperschaften

Laut Gesetz Nr. IV von 1959 über das Bürgerliche Gesetzbuch (im Weiteren UZGB) können **Stiftungen** durch Privatpersonen, juristische Personen und über keine Rechtspersönlichkeit verfügende Wirtschaftsgesellschaften für einen dauerhaften gemeinnützigen Zweck in einer Gründungsurkunde ins Leben gerufen werden. Dem Registrierungsgesuch müssen die Gründungsurkunde, Bankbescheinigungen über das Vermögen des Gründers, die Erklärung der Kuratoriumsmitglieder sowie eine Erklärung des Inhabers des Sitzes über die Benutzungserlaubnis beigefügt werden. Nach der Registrierung wird die Stiftung zur juristischen Person und auf die Tätigkeit darf der Gründer keinen bestimmenden Einfluss nehmen. Die Stiftung darf nicht primär zur Durchführung einer Wirtschaftstätigkeit gegründet werden.

Es werden offene und geschlossene Stiftungen unterschieden. Bei der Gründung einer offenen Stiftung muss der Stifter mindestens ein so hohes Vermögen zur Verfügung stellen, dass der Beginn der Tätigkeit gesichert ist. Durch Angebote sich anschließender kann das Vermögen fortlaufend vermehrt werden. Bei einer geschlossenen Stiftung kann das Anfangsvermögen nur durch die Einnahmen der Tätigkeit der Stiftung erhöht werden. Der Stiftung muss das zur Erreichung seiner Zwecke benötigte Vermögen zur Verfügung gestellt werden. Das Gesetz schreibt keine konkrete Summe vor. Es ist Aufgabe des Gerichtes zu klären, ob die Summe für den Tätigkeitsbeginn und zur Erreichung der Zwecke ausreichend ist. Die Stiftung kommt durch die Registrierung durch das entsprechend ihrem Sitz zuständige Komitatsgericht (Hauptstädtisches Gericht) zustande.¹

Die **Körperschaft des öffentlichen Rechts** ist eine über eine Selbstverwaltung und eine registrierte Mitgliedschaft verfügende juristische Person, über deren Bildung ein Gesetz verfügt. Die Körperschaft des öffentlichen Rechts versieht öffentliche Aufgaben, die in Verbindung mit ihren Mitgliedern bzw. der durch ihre Mitglieder durchgeführten Tätigkeit stehen. Auf die Körperschaft des öffentlichen Rechts sind die auf Vereine bezogenen Regelungen anzuwenden. Einige

¹ Es gibt auch Stiftungen des öffentlichen Rechts. Sie werden durch das Parlament, die Regierung sowie die Vertretungskörperschaft von kommunalen Selbstverwaltungen zur ständigen Sicherung einer öffentlichen Aufgabe ins Leben gerufen.

Tätigkeiten kann man nur als Mitglied einer Körperschaft betreiben (z. B. Rechtsanwalt, Arzt).

24.3 Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe/Zweckbetriebe

Charakteristisch für den Non-Profit-Sektor ist, dass die wichtigsten Gesichtspunkte der Wirtschaftsführung in der Gründungsurkunde festgelegt werden müssen. In der Urkunde muss bestimmt werden, ob die Organisation eine unternehmerische Tätigkeit führen darf, und wenn ja, mit welchen Einschränkungen. Die Gründungsurkunde muss die Unternehmenstätigkeit und ihre Ziele enthalten oder darüber informieren, ob die Organisation ihre unternehmerische Tätigkeit ausschließlich im Interesse der Verwirklichung ihrer gemeinnützigen Ziele und ohne deren Gefährdung führt. Als unternehmerische Tätigkeit gilt eine Wirtschaftstätigkeit, die sich auf einen Einkommens- und Vermögenserwerb richtet oder diesen zur Folge hat. Nicht darunter zu verstehen sind mit Einnahmen verbundene zielgerichtete Zuschüsse, die zur Tätigkeit gewährt werden.

Die Non-Profit-Organisationen müssen Erlöse aus Wirtschaftstätigkeit, die auf Einkommens- und Vermögenserwerb gerichtet ist oder diesen zur Folge hat (unternehmerische Tätigkeit), gemäß der festgelegten Körperschaft- und Dividendensteuerpflicht versteuern.¹

¹ Laut Gesetz Nr. LXXXI. von 1996 über die Körperschaftsteuer und die Dividendensteuer gehören die folgenden Non-Profit-Organisationen von in Ungarn ansässigen Steuerzahlern zu den Subjekten der Körperschaftsteuer: Stiftungen und öffentliche Stiftungen, gesellschaftliche Organisationen und öffentliche Körperschaften, Kirchen, Wohnungsgenossenschaften, freiwillige Versicherungskassen auf Gegenseitigkeit, gemeinnützige Gesellschaften, Gesellschaften der kommunalen Wasserwerke, Organisationen des Mitarbeiter-Partizipationsprogramms.

24.4 Besteuerung der laufenden Erträge

Körperschaftsteuer

Die Besteuerung der Erträge der Non-Profit-Organisationen wird durch das Gesetz Nr. LXXXI. des ungarischen Parlaments von 1996 geregelt.¹

Wenn die Non-Profit-Organisation keine unternehmerische Tätigkeit ausübt (davon abgesehen kann sie jedoch aus zweckentsprechenden Tätigkeiten Einnahmen aufweisen), unterliegt sie nicht der Steuerpflicht. Allerdings benötigt die Organisation ein Formular, das die Erklärung ersetzt und das bis zum 15. Februar des kommenden Jahres abzugeben ist.

Der Betrag, der aus dem Verkauf von immateriellen Gütern, materiellen Mitteln und Vorräten stammt, die ausschließlich einer zweckentsprechenden Tätigkeit dienen, ist keine Unternehmenseinnahme. Zinsen und Erträge, die aus der Benutzung von freien Geldmitteln stammen, stellen ebenfalls keine Einnahmen dar, wenn die Quelle die ausschließliche Einnahme der zweckentsprechenden Tätigkeit ist.

Die Einnahmen der Non-Profit-Organisationen können aus steuerlicher Sicht in zwei Gruppen aufgeteilt werden:

- Einnahmen, die aus einer zweckentsprechenden Tätigkeit (steuerfrei) des Unternehmens entstehen,
- Einnahmen, die aus unternehmerischen Tätigkeiten (steuerpflichtig) entstehen.

Zu den steuerfreien, aus der zweckentsprechenden Tätigkeit entstehenden Einnahmen zählen:

¹ Die Steuerzahlungspflicht der Non-Profit-Organisationen wird durch die Steuerpflicht bei der Körperschaftsteuer, die Feststellung der Steuerbemessungsgrundlage und Steuer sowie durch die Tätigkeitsbereiche und Formen bestimmt; weiterhin durch die gemeinnützige Rechtsstellung und durch die eventuelle Unternehmenstätigkeit. Die Gültigkeit des Gesetzes umfasst die Stiftungen, die öffentlichen Stiftungen, soziale Organisationen (mit Ausnahme von Parteien), die öffentlichen Körperschaften, die Kirchen, die Wohnungsgenossenschaften und die freiwilligen Versicherungskassen. Die genannten Organisationen sind Steuersubjekte, unabhängig davon, ob sie unternehmerische Tätigkeit ausüben oder nicht.

- Spenden, Verpflichtungen (Bargeld, Immobilien, Wertpapiere, geistiges Eigentum usw.) vom Gründer oder Unterstützer, die der Fortführung der zweckentsprechenden (gemeinnützigen) Tätigkeit dienen,
- Subventionen,
- die 1%-Anbietungen aus der Einkommensteuer von Privatpersonen,
- Unterstützungen aus Ausschreibungen,
- Erlöse, die aus der Fortführung von zweckentsprechenden Tätigkeiten stammen,
- Einnahmen, die aus Investitionen (Einlagen, Wertpapiere) stammen,
- Mitgliedsbeiträge (nur bei Organisationen mit Mitgliedsverhältnis),
- sonstige Einnahmen (z. B. Einnahmen aus dem Verkauf von Mitteln, die dem Ziel der Organisation dienen).

Einnahmen der unternehmerischen Tätigkeit (steuerpflichtig):

- Einnahmen, die aus Vermietung, Nutzungsvergabe von Immobilien und materieller Mittel von großem Wert stammen, die sich in Besitz oder in Benutzung der Organisation befinden,
- Einnahmen, die laut Gründungsurkunde aus Tätigkeiten entstehen, die ausdrücklich zu den unternehmerischen Tätigkeiten zählen,
- Einnahmen aus Werbetätigkeiten (die Werbung wird durch die Organisation anhand eines Vertrages ausgeübt.; es ist keine Werbung, wenn sich die Organisation öffentlich bei ihren Unterstützern bedankt),
- Einnahmen aus Tätigkeiten, die laut den betreffenden Rechtsnormen nicht zu den begünstigten Einnahmen zählen.

Ohne unternehmerische Tätigkeit entsteht keine Pflicht zur Zahlung der Körperschaftsteuer. Bei diesen Organisationen entstehen (oder können entstehen) Anmelde-, Registrierungs-, Sinnvollerweise Steuerabzugspflicht (bei steuerpflichtigem Dividenden-Einkommen von Ausländern) und Auskunftspflicht. Im Falle der Ausgabe eines Nachweises, der einem Unterstützer Steuervergünstigungen ermöglicht, kann ebenfalls Auskunftspflicht entstehen.

Die Non-Profit-Organisationen kommen ihrer Pflicht der Feststellung der Körperschaftsteuer durch Selbstversteuerung nach. Die Körperschaftsteuer muss nicht gezahlt werden von:

gemeinnützigen Organisationen, Stiftungen, die nicht zu den besonders gemeinnützigen Organisationen zählen, öffentlichen Stiftungen, sozialen Organisationen (außer der Landesinteressenvertretung), öffentlichen Körperschaften und Wohnungsgenossenschaften, wenn nach den besonderen rechtlichen Vorschriften für die Wirtschaftsführung und unter Berücksichtigung der Anlage Nr. 6 des Körperschaftsgesetzes registrierte Einnahmen aus unternehmerischen Tätigkeiten maximal 10 Millionen Forint (rund 41.300 €) erreichen, 10 % des gesamten Einkommens im Steuerjahr aber nicht übertroffen werden.

Dividendensteuer

Die von einer ungarischen Firma gezahlte Dividende¹, ist steuerfrei. Die ausgezahlte Dividende ist nur bei Unterstützung ohne Rückzahlungspflicht, bei Übernahme der Verpflichtungen, Schuldenübernahme oder bei Übergabe von Mitteln ohne Bonifikation möglich. Bei Ausländern sind die jeweiligen Abkommen ausschlaggebend (überwiegend werden Unterstützungen nicht als Dividende wahrgenommen).

Gewerbesteuer

Ein gemeinnütziger Verein ist im Rahmen seiner Einnahmen, die aus einer zweckentsprechenden Tätigkeit (körperschaftsteuerfrei) des Unternehmens entstehen, auch von der Gewerbesteuer befreit, da er ausschließlich und unmittelbar begünstigte Zwecke verfolgt. Normalerweise müssen ungarische Unternehmer eine Gewerbesteuer in Höhe von bis zu 2 % der Bemessungsgrundlage (im Wesentlichen: Nettoumsatzerlöse abzüglich Materialeinsatz und abzüglich Zinsen) entrichten.

24.5 Spenden und Mitgliedsbeiträge

Öffentlichen Zwecken dienende Spenden sind ein im Steuerjahr eingezahlter Betrag laut Gesetz für gemeinnützige Organisationen, die eine bestimmte Tätigkeit (Tätigkeiten) ausüben, für besonders gemeinnützige Organisationen mit gemeinnützigen Tätigkeiten, für Kirchen, die den im Sondergesetz festgelegten

¹ Der Begriff Dividende ist breiter gefasst als in den EU-Ländern üblich.

Voraussetzungen entsprechen, zur Förderung von im Gesetz festgelegten Tätigkeiten und öffentlichen Zwecken.

Als Spenden von **Privatpersonen** sind nur Geldspenden anerkannt. Persönliche Schenkungen werden nur in speziellen Fällen als steuerfrei betrachtet. Privatpersonen sind zur Steuerermäßigung im Zusammenhang mit Spenden zu öffentlichen Zwecken dann berechtigt, wenn sie über eine Bestätigung verfügen, die zur Beanspruchung der Ermäßigung berechtigt.¹

Im Fall von besonders gemeinnützigen Organisationen und Kirchen sowie bei gemeinnütziger Übernahme von Verpflichtungen können 30 % des eingezahlten Betrags unter dem Rechtstitel der gemeinnützigen Spende von der Steuer für die gesamte Bemessungsgrundlage abgesetzt werden. Im Fall von Einzelunternehmern ist diese Absetzung von der Steuer nur dann möglich, wenn der Einzelunternehmer bei der Einzahlung die unternehmerische Vergünstigung, die die Bemessungsgrundlage vermindert, nicht in Anspruch nimmt.

Der maximale Betrag der Steuerermäßigung beträgt:

- im Fall der gemeinnützigen Organisationen und/oder Kirchen und/oder der gemeinnützigen Übernahme von Verpflichtungen (auch wenn mehrere solche Ziele vorkommen) maximal 50.000 Forint/Jahr (rund 206 €)
- im Fall von öffentlichen Zwecken dienenden Förderungen der besonders gemeinnützigen Organisationen maximal 100.000 Forint/Jahr (rund 410 €).

Wenn Privatpersonen die (besonders) gemeinnützigen Organisationen aufgrund eines dauerhaften Spendenvertrags fördern/unterstützen, kann die Privatperson neben den 30 % Vergünstigung weitere 5 % auf den der gemeinnützigen bzw. besonders gemeinnützigen Organisation gespendeten Betrag unter dem Rechtstitel der Sonderbegünstigung der dauerhaften Spende geltend machen.²

¹ Die Bestätigung muss die folgenden Daten enthalten: Benennung, Name, Sitz, Standort, Wohnort und Steuerkennzahl der Privatperson und der gemeinnützigen (besonders gemeinnützigen) Organisation, den Betrag der Spende und das Ziel, das gefördert wird. Im Fall der besonders gemeinnützigen Organisationen muss die Bestätigung auch den Grad der Gemeinnützigkeit beinhalten. Der Aussteller der Bestätigung muss aufgrund des Steuergesetzes eine zur Steuerermäßigung berechtigende Bestätigung bis 31. Januar des folgenden Steuerjahres an die Steuerbehörde liefern.

² Laut Gesetz über die gemeinnützigen Organisationen ist die dauerhafte Spende eine Geldunterstützung, die der Spender aufgrund seiner in einem schriftlichen Vertrag übernommenen Verpflichtung mindestens vier Jahre lang und mindestens einmal pro Jahr ohne Gegenleistung

Privatpersonen können 1 % ihrer Einkommensteuer an Non-Profit-Organisationen und weitere 1 % an Kirchen spenden.

Es existiert keine Sonderregelung für internationale Organisationen. Wenn internationale Organisationen aufgrund eines internationalen Vertrags Vergünstigungen erhalten haben, dann können sie diese Vergünstigungen in Anspruch nehmen.

Die folgenden Zahlungen sind keine Spenden (und berechtigen nicht zu Ermäßigungen):

- Die Einzahlung, über die man aufgrund der Dokumente (Gründungsurkunde, Informationsschrift, Werbung) und Bedingungen (Organisation, andere Bedingungen) des an die Einzahlung gebundenen Rechtsgeschäfts aufgrund des wahren Inhalts auch mittelbar feststellen kann, dass die Einzahlung nur scheinbar oder nur anscheinend gemeinnützigen Zwecken dient.
- Die Spende kann nicht als gemeinnützig betrachtet werden, wenn der Spender oder sein naher Angehöriger außer der Steuerermäßigung weitere Vermögensvorteile erhält.

Der gesamte von Körperschaften gezahlte Spendenbetrag¹ senkt die Bemessungsgrundlage. Im Falle einer dauerhaften Spende wird ein um 20 % erhöhter Wert genehmigt. Das gemeinsame Limit der beiden Spendenformen liegt bei 20 % des Gewinns vor Steuern. Wenn der Spendenbegünstigte eine besonders gemeinnützige Organisation ist, können 150 % der Spende, bei einer dauerhaften Spende weitere 20 %, aber insgesamt maximal 20 % des Gewinns vor

an die gemeinnützige oder besonders gemeinnützige Organisation spendet. Der Betrag muss konstant oder steigend sein.

¹ Spende: Im Steuerjahr ohne Rückzahlungsverpflichtung gegebene Förderung, Leistung, Zuwendung, der Buchwert des ohne Vergütung übergebenen Mittels, der Einstandswert der ohne Vergütung geleisteten Dienstleistung. Begünstigte der Spende sind: gemeinnützige Organisationen; besonders gemeinnützige Organisationen zur Förderung der gemeinnützigen Tätigkeit, die im Gesetz über die gemeinnützigen Organisationen definiert wird, und zur Förderung der besonders gemeinnützigen öffentlichen Aufgaben (im weiteren zu öffentlichen Zwecken dienende Tätigkeit), die die gemeinnützige Rechtstellung begründen; die Kirche, die in dem Sondergesetz festgestellten Bedingungen entspricht (für die Förderung der im Gesetz bestimmten Tätigkeit). Mit der Spende kann die öffentliche Zwecken dienende Übernahme von Verpflichtungen auch gefördert werden.

Steuern von der Steuer abgesetzt werden. Das gemeinsame Limit der dauerhaften und nicht dauerhaften Spende liegt bei 25 % des Gewinns vor Steuern.¹

Die Körperschaften können in Form von Geld, aber ebenso in Sachform spenden. Dabei wird hier der Buchwert angesetzt. Bei ohne Vergütung geleisteten Dienstleistungen wird der Einstandswert genommen.

An öffentliche Körperschaften gezahlte Mitgliedsbeiträge oder von Körperschaftsteuersubjekten gezahlte Beträge werden als unternehmerischer Aufwand betrachtet.

24.6 Erbschaft- und Schenkungsteuer

In dem Fall der Erblassung und der Schenkung entsteht eine Gebührenpflicht. Der Gegenstand der Beerbungs- und Schenkungsgebühr ist der Vermögenserwerb durch Todesfall oder durch Schenkung. Die Beerbungsgebührenpflicht entsteht am Todestag des Erblassers. Die zur Zahlung der Gebühren verpflichtete Person ist der Erbe bzw. der Begünstigte der Schenkung.

Im Fall einer Immobilienschenkung entsteht die Schenkungsgebührenpflicht am Tag der Unterzeichnung des Schenkungsvertrags, im Fall der Schenkung von Mobilien und Rechten an Vermögenswerten am Tag, an dem die Urkunde über den Vertrag untergezeichnet wurde. Wenn über den Vertrag nur im Ausland eine Urkunde ausgestellt wurde, dann entsteht die Schenkungsgebührenpflicht an dem Tag, an dem das Ereignis, das die Pflicht begründet, eingetroffen ist. Wenn über die Schenkung von Mobilien und Vermögenswertrechten keine Urkunde ausgestellt wurde, entsteht die Pflicht beim Vermögenserwerb.

Eine Gebühr muss nicht jeder und nicht in jedem Fall zahlen. Wir unterscheiden zwischen einer sachlichen und persönlichen Gebührenfreiheit.

¹ Die Spende kann auch in einer solchen Form erfolgen, dass die geförderte Organisation **Werbekostenleistung** für das Unternehmen leistet und den Wert der Dienstleistung für das Unternehmen fakturiert. In diesem Fall sind die fakturierten Werbungskosten beim Unternehmer bezeichnenderweise anerkannte Kosten (unabhängig davon, ob eine gemeinnützige Organisation oder eine andere Organisation gefördert wurde). Aber bei der geförderten Organisation wird der Gegenwert als Einnahme der unternehmerischen Tätigkeit betrachtet.

Vollständige Gebührenfreiheit erhalten neben anderen¹ auch gesellschaftliche Organisationen, öffentliche Körperschaften und gemeinnützige Organisationen.

24.7 Umsatzsteuerlich relevante Regelungen

Das Gesetz Nr. LXXIV des ungarischen Parlaments von 1992 über die allgemeine Umsatzsteuer (UStG) beinhaltet keine besonderen Vorschriften, was die gemeinnützigen Organisationen betrifft. Es sind dafür die allgemein gültigen Regelungen richtungweisend.²

Laut UStG sind gemeinnützige Organisationen Subjekte der allgemeinen Umsatzsteuer, die rechtsfähig sind und die unter eigenem Namen regelmäßig oder geschäftsmäßig Ertrag bringende Tätigkeiten betreiben. Von den Wirtschaftstätigkeiten fallen unter das Gesetz regelmäßige, Erträge bringende Tätigkeiten, deren Durchführung unabhängig vom Ziel und vom Ergebnis eine Steuerpflicht zur Folge hat.³ Stiftungen und gesellschaftliche Organisationen, d. h. also auch gemeinnützige Vereine, entsprechen nur dann den Kriterien der Steuerpflicht, wenn sie außer ihrer Grundtätigkeit auch erwerbswirtschaftlich tätig sind.

Das UStG kennt zwei Arten von Steuerfreiheiten: die subjektgebundene Steuerfreiheit und die sachliche Steuerfreiheit. Die subjektgebundene Steuerfreiheit kann der Steuerpflichtige wählen (bei einem Umsatz von 4 Millionen Forint (rund 16.500 €), die sachliche Steuerfreiheit wird vom Gesetz bestimmt.

Laut § 48/A des UStG muss der Steuerpflichtige, der ausschließlich sachlich steuerfreie Tätigkeiten leistet und sich bei der Steuerbehörde gemeldet hat, keine Steuererklärung einreichen. Die Steuerbefreiung bezieht sich nur auf die Zeitperiode, während der der Steuerpflichtige tatsächlich ausschließlich solche

¹ Der ungarische Staat, die lokalen Selbstverwaltungen, die budgetabhängigen Organe, die ungarische Treuhandgesellschaft (APV Rt.), Kirchen, der Kirchenverband, kirchliche Institutionen, Stiftungen inkl. öffentliche Stiftungen, wasserwirtschaftliche Vereinigungen, die ungarische Krankenversicherungskasse (OEP), die ungarische Rentenversicherungskasse (Országos Nyugdíjbiztosítási Főigazgatóság), die Ungarische Nationalbank, die Ungarische Nachrichtenagentur AG (MIT Rt.).

² Das ungarische Mehrwertsteuergesetz enthält noch Übergangsregelungen, die bis zum 31. 12. 2007 beibehalten werden können. Anhang H der 6. EG-Richtlinie Nr. 14 ist nach International Bureau of Fiscal Documentation nicht umgesetzt worden.

³ Diesen Kriterien entsprechen z. B. die gemeinnützigen Gesellschaften, also sind sie mit erwerbswirtschaftlichen Tätigkeiten auch Subjekte der allgemeinen Umsatzsteuer.

Tätigkeiten ausgeübt hat. Von den typischen Tätigkeiten der gemeinnützigen Organisationen sind solche z. B.: die Abwicklung von wissenschaftlichen Veranstaltungen, humane Gesundheitsversorgung (außer soziale Versorgung und soziale Speisung), sonstige gemeinschaftliche und gesellschaftliche Dienstleistungen, die auf einer Mitgliedschaft basieren, Bibliotheks-, Archiv-, Museen- und sonstige kulturelle Dienstleistungen, Dienstleistungen in Sport und Freizeit, außer der Abwicklung von Leistungs- und Spitzensport und von Dienstleistungen in Schwimm- und Strandbädern. Die sachliche Steuerfreiheit ist kein wählbarer Status. Bei den in der Anlage 2 des UStG aufgezählten Tätigkeiten sind sie Kraft des Gesetzes bindend.

24.8 Haftungsfragen

Wenn z. B. Spenden nicht als gemeinnützig betrachtet werden können, darf der gemeinnützige Verein keine Bestätigung, die zur Steuerermäßigung berechtigt, ausstellen. Wenn er es dennoch tut, dann wird die Ausstellung der Bestätigung als Darstellung von unwahren Angaben betrachtet. In diesem Fall haftet der Verein für die Tätigkeiten seines Vorstands.

Wenn der Spender seine in einem Vertrag für eine dauerhafte Spende übernommenen Verpflichtungen wegen der Auflösung der gemeinnützigen Organisation oder der Löschung der gemeinnützigen Rechtsstellung der Organisation nicht erfüllt, muss der Spender die Begünstigung (höchstens 5 % der Jahresspende) zurückzahlen, die er unter dem Rechtstitel der dauerhaften Spende in Anspruch genommen hat.

Wenn der Vertrag wegen Problemen, die beim Spender auftauchen, nicht erfüllt werden kann, müssen 200 % der Sonderbegünstigung an das Finanzamt zurückgezahlt werden. Die Zurückzahlung muss gleichzeitig mit der Abgabe der Steuererklärung erfolgen, außer im Todesfall des Spenders.

24.9 Administration

Der gemeinnützige Verein muss sich bei Gericht registrieren lassen. Auch muss er Bücher führen. Das Gesetz Nr. C von 2000 über die Rechnungslegung legt

die spezifischen Regelungen fest, die von den für Unternehmer vorgeschriebenen Regelungen – infolge sonstiger gesetzlicher Vorschriften – abweichen.

Die Form des Jahresberichts wird durch die Organisationsform (gemeinnützige, nicht gemeinnützige Organisation), die Aktivität der Organisation, die Höhe des jährlichen Umsatzerlöses (gemeinsame Einnahmen aus der Haupttätigkeit und der unternehmerischen Tätigkeit) und die Art der Buchführung bestimmt. Die Buchführung darf unter Berücksichtigung der Aufstellungspflicht in Form der doppelten Buchführung nur in ungarischer Sprache und in Forint erfolgen.

Das Ergebnis der unternehmerischen Tätigkeit vor Steuern (gemäß des Gesetzes über die Rechnungslegung) kann nach der Erstellung des Abschlusses festgestellt werden (Bericht über ihre Tätigkeit bzw. ihre Vermögens-, Finanz- und Ertragslage). Die Form des Jahresabschlusses ist bei der doppelten Buchführung:

- vereinfachter Jahresabschluss
- gemeinnütziger vereinfachter Jahresabschluss
- gemäß des Gesetzes über die Rechnungslegung entweder Jahresabschluss oder vereinfachter Jahresabschluss nach Wahl.

Außerdem muss die Buchführung so gestaltet sein, dass zwischen gemeinnütziger Tätigkeit und erwerbswirtschaftlicher Tätigkeit unterschieden werden kann und dadurch das Ergebnis des Berichtsjahres der unternehmerischen Tätigkeit nachweisbar wird. Die gemeinnützige Organisation ist verpflichtet, gleichzeitig mit der Bestätigung des Jahresberichtes (im Jahr nach dem Berichtsjahr, spätestens bis 30. Mai) einen Gemeinnützigkeitsbericht anzufertigen. Der Gemeinnützigkeitsbericht ist der spezielle Jahresbericht der gemeinnützigen Organisationen.

24.10 Quantitative Angaben

Die große Zivilgemeinde sorgt immer mehr für einen Rahmen der Selbstorganisation. Während 1989 auf 1000 Bewohner weniger als eine Organisation kam, waren es 2004 fast 5. Der gemeinnützige Sektor wirtschaftet jährlich mit mehr als 5 Milliarden Forint (rund 20,6 Millionen €).

Am 30. Juni 2004 existierten 930.000 Wirtschaftsgesellschaften, die Zahl der Non-Profit-Organisationen betrug ca. 71.000.

Tabelle 24.1: Non-Profit-Organisationen in Ungarn

Non-Profit-Organisationen	Zahl der registrierten Organisationen		davon unter Endabrechnung, Konkurs- bzw. Liquidationsverfahren		Tätige Organisationen insgesamt	
	2003	2004	2003	2004	2003	2004
	69.315	70.855	198	193	69.315	70.855

Quelle: Boris et al. (2004).

Tabelle 24.2: Zahl der Non-Profit-Organisationen (Stand 01.11.2004)

Organisationsform	Zahl
Parteien	398
Vereine	32 439
Gewerkschaften	3 609
Körperschaften des öffentlichen Rechts	1 849
Kirchen	4 596
Stiftungen	24 847
Gemeinnützige Gesellschaften	1 498
Privatversicherungen (Privatpensionskasse + freiwillige gegenseitige Versicherungskasse)	133
Andere Non-Profit Organisationen mit eigenen Rechtspersönlichkeit	352
Zahl der Non-Profit Organisationen mit eigener Rechtspersönlichkeit	69 721
Direkte Handelsrepräsentanz von ausländischen Unternehmen	1 109
Andere Non-Profit Organisationen ohne eigene Rechtspersönlichkeit	12
Zahl der Non-Profit Organisationen ohne eigene Rechtspersönlichkeit	1 121
Zusammen	70 842

Quelle: Boris et al. (2004).

Die Zahl der mit Gewinnerzielungsabsicht gegründeten Non-Profit-Organisationen kann aus der Anzahl der eingegebenen Körperschaftsteuererklärungen abgeleitet werden. Dazu gehören 5 420 Organisationen.

Die erwirtschaftete Gewinn lag 2003 bei insgesamt 1,1973 Milliarden Forint (rund 4,95 Millionen €; ohne Verluste).

Die unter die Umsatzsteuer fallenden Umsätze der Non-Profit-Organisationen sind auf der Basis indirekter Informationen geschätzt worden. So ergeben sich netto 6,066 Milliarden (rund 25 Millionen €) Forint Umsatz (2003).

25. USA

25.1 Formen, Arten und Anerkennungsprinzipien von gemeinnützigen Organisationen

In den USA kann eine Non-Profit-Organisation in Form einer *Corporation*, einem *Trust* oder einer *Unincorporated Association* ins Leben gerufen werden. Für Non-Profit-Organisationen gelten die gesetzlichen Regelungen der einzelnen Bundesstaaten, wobei jeder Bundesstaat eine andere Definition zu Grunde legt. Zu den Non-Profit-Organisationen werden u. a. Kirchen, staatliche Schulen, Charities, staatliche Krankenhäuser, politische Organisationen, Gewerkschaften, Forschungsinstitute und Museen gezählt. Grundsätzlich besteht die Möglichkeit einer Steuerbegünstigung, worüber das *Inland Revenue Service (IRS)* – die nationale Gesellschaft für Steuererhebung – entscheidet. *Section 501(c)(3) Inland Revenue Code* regelt, welche Voraussetzungen hierfür von einer Organisation erfüllt werden müssen. Begünstigt werden beispielsweise Organisationen, deren Zweck ausschließlich gemeinnützig, religiös, erzieherisch oder wissenschaftlich ist.

Als gemeinnützig wird eine Organisation dann eingestuft, wenn eine Förderung der Allgemeinheit vorliegt. Dies ist dann erfüllt, wenn einer (oder mehrere) der folgenden Zwecke verfolgt wird (werden):

- Erleichterung der Armut,
- Unterschützung der gesellschaftlich Schwachen,
- Förderung von Religion,
- Förderung von Bildung und Wissenschaft,
- Errichtung oder Erhaltung von öffentlichen Einrichtungen, Denkmälern oder Anlagen,
- Verringerung der Lasten der Regierung,
- Beseitigung von Diskriminierung und Vorurteilen,
- Verteidigung von Menschen- und Bürgerrechten und
- Bekämpfung des gesellschaftlichen Verfalls und der Jugendkriminalität.¹

¹ <http://www.irs.gov/charities/>.

Damit eine Organisation ausschließlich einem gemeinnützigen Zweck dient, muss diese die Rechtsform einer *Corporation*, einer *Community Chest*, eines Fonds oder einer Stiftung haben. Auch ein Trust ist als Rechtsform möglich, da es sich hierbei entweder um einen Fonds oder eine Stiftung handelt. Dagegen kann eine natürliche Person oder eine Personengesellschaft nicht als gemeinnützige Organisation auftreten. Je nach Rechtsform wird die Geschäftsführung von *Trustees*, einem Geschäftsführer oder eines Direktors übernommen.

Entscheidend für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit ist, dass die Satzung den Zweck der Organisation auf einen oder mehrere der begünstigten Zwecke beschränkt. Andere Aktivitäten der Organisation dürfen dessen/deren Förderung keinesfalls übermäßig beeinträchtigen oder gar verhindern. Zu beachten ist hier allerdings, dass bei der Auslegung der Satzung das Gesetz des Bundesstaats zur Anwendung kommt, in dem die Organisation gegründet wurde. Es besteht folglich die Möglichkeit, dass den Bestimmungen der Satzung unter Beachtung des Gesetzes des Bundesstaats eine andere als die allgemein angenommene Bedeutung zukommt. Je nach Rechtsform kann die Satzung ein Treuhandvertrag, eine Gründungsurkunde oder eine andere schriftliche Urkunde sein, durch welche die Organisation unter Berücksichtigung der staatlichen Gesetze gegründet wurde.

Des Weiteren muss sichergestellt sein, dass das Vermögen der Organisation ausschließlich einem gemeinnützigen Zweck zugute kommt. Es ist einer gemeinnützigen Organisation nicht erlaubt, dem privaten Interesse beispielsweise der Teilhaber der Organisation oder des Gründers zu dienen. Jegliche Nettoeinnahmen dürfen zudem nicht zum Nutzen dieser Personen sein. Bei der Liquidierung sind verbleibende Vermögenswerte dem begünstigten Zweck, der Bundesregierung, der Staatsregierung oder der Gemeindeverwaltung für einen öffentlichen Zweck zuzuführen. Um sicherzustellen, dass Vermögenswerte im Falle einer Liquidierung ausschließlich dem begünstigten Zweck gewidmet werden, muss die Satzung eine diesbezügliche Klausel enthalten.

25.2 Abgrenzung zu Stiftungen, Trusts und steuerbefreiten Körperschaften

In den USA kann eine gemeinnützige Organisation sowohl die Rechtsform einer Stiftung bzw. eines Trusts – dieser ist entweder ein Fonds oder eine Stiftung – annehmen.¹ Es gibt allerdings auch Stiftungen, die keinen gemeinnützigen Zweck verfolgen und somit steuerpflichtig sind.

Eine Körperschaft ist steuerbefreit, wenn diese die Voraussetzungen von *Section 501(c)(3) Inland Revenue Code* erfüllt. Es lässt sich hier keine Abgrenzung vornehmen, da eine gemeinnützige Organisation eine *Corporation* (Körperschaft) sein kann.

25.3 Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe/Zweckbetriebe²

Einer gemeinnützigen Organisation ist es in den USA erlaubt, einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb auszuüben. Handelt es sich dabei um eine wirtschaftliche Tätigkeit im Rahmen des gemeinnützigen Zwecks, so sind die daraus erzielten Einkünfte steuerbefreit. Werden allerdings Einkünfte aus einem Fremdgeschäft erwirtschaftet ("Unrelated Business Income"), sind diese zu versteuern ("Unrelated Business Income Tax UBIT")³, sofern die dadurch entstandenen Gewinne nicht von der gemeinnützigen Organisation zur Zweckerfüllung benötigt werden. Bei einer Tätigkeit handelt es sich dann um ein Fremdgeschäft, wenn

1. sie ein Handel oder eine sonstige betriebswirtschaftliche Tätigkeit ist,
2. sie regelmäßig ausgeübt wird und
3. sie nicht wesentlich im Zusammenhang mit der Förderung des begünstigten Zwecks der Organisation steht.

Regelmäßig ist eine Geschäftstätigkeit, die häufig und kontinuierlich ausgeübt und in einer Art und Weise verfolgt wird, wie es bei nicht begünstigten Organisationen üblich ist. Eine wirtschaftliche Tätigkeit steht **nicht wesentlich** im Zusammenhang mit der Förderung des begünstigten Zwecks der gemeinnützigen

¹ <http://www.irs.gov/charities/>.

² IRS Publication 598 (2000).

³ Insgesamt bezahlen Non-Profit-Organisationen jährlich 200 Millionen \$ an UBIT. Hines und James (1998).

Organisation, wenn sie nicht bedeutend zur Verfolgung dieses Zwecks beiträgt. Erzielt beispielsweise eine Tierschutzorganisation Einkünfte aus einer Tierpension, so handelt es sich hier um Einkünfte aus einem Fremdgeschäft, die entsprechend zu versteuern sind.

Nicht als Fremdgeschäft werden allerdings ehrenamtliche Tätigkeiten wie beispielsweise eine Wohltätigkeitsveranstaltung, der Verkauf von Sachspenden und Tätigkeiten, die zum Nutzen der Mitglieder der Organisation sind, erachtet. Die hier erzielten Einkünfte unterliegen folglich nicht der Steuerpflicht. Zudem werden bei der Bestimmung des zu versteuernden Einkommens aus einem Fremdgeschäft u. a. Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren, Mieteinnahmen, Einnahmen aus Forschungstätigkeit und Gewinne oder Verluste aus dem Verkauf von Grundbesitz nicht berücksichtigt. D. h. Kapitaleinkommen sind von der U-BIT ausgenommen.

25.4 Besteuerung der laufenden Erträge¹

Körperschaft- und Einkommensteuer

Gemeinnützige Organisationen in den USA sind entsprechend *501(c)(3) Inland Revenue Code* grundsätzlich von der Einkommensteuer auf Bundesebene befreit. Für diese Steuerbegünstigung muss ein Antragsverfahren beim *Internal Revenue Service* durchlaufen werden. Voraussetzungen für einen positiven Bescheid sind, dass

- eine ausschließliche Förderung begünstigter Zwecke erfolgt,
- die Einkünfte der Organisation nicht zum Nutzen von privaten Teilhabern oder Personen führen und
- die Aktivitäten der Organisation nicht zu einem wesentlichen Teil auf eine Beeinflussung der Gesetzgebung oder der Teilnahme bei politischen Kampagnen ausgerichtet sind.

Darüber hinaus muss eine Kopie der Satzung vorgelegt werden.

¹ IRS Publication 557 (2003).

Von diesem Verfahren ausgenommen sind gemeinnützige Organisationen, deren jährliche Bruttoeinnahmen nicht höher als 5.000 \$ (rund 3.800 €)¹ sind.

Ist eine Organisation von der Bundeseinkommensteuer durch den *IRS* befreit, so besteht die Möglichkeit der Befreiung von den einzelstaatlichen Einkommen-, Umsatz- und Vermögenssteuern. Dies hängt von den jeweiligen Regelungen der einzelnen Bundesstaaten ab.

Darüber hinaus sind gemeinnützige Organisationen von der Körperschaftsteuer des Bundes befreit, wobei sich die Befreiung in der Regel nicht auf erwerbswirtschaftliche Einkünfte erstreckt.²

25.5 Spenden und Mitgliedsbeiträge³

Zuwendungen in Form von Geld-, Sachspenden und Dienstleistungen sowie Mitgliedsbeiträge an eine gemeinnützige Organisation können vom Zuwendenden steuerlich geltend gemacht werden und zwar in Bezug auf die Bundeseinkommensteuer. Die Abzugsfähigkeit ist dabei auf maximal 50 % des Bruttojahreseinkommens (ohne Verlustrückträge) des Zuwendenden begrenzt. Übersteigen die Zuwendungen eines Jahres diese Grenze, können die überschüssigen Zahlungen in den folgenden fünf Jahren jeweils unter Berücksichtigung der 50 %-Grenze vorgetragen werden.

Sachspenden sind entsprechend ihrem Verkehrswert zum Zeitpunkt der Zuwendung anzusetzen. Bei Zuwendungen in Form von Dienstleistungen sind die dadurch entstandenen Unkosten steuerlich begünstigt. Voraussetzung hierfür ist, dass diese Kosten

- nicht erstattet wurden,
- direkt mit der Dienstleistung verbunden sind,
- aufgrund der Dienstleistung entstanden sind und
- keine privaten, Familien- oder Lebenshaltungskosten sind.

¹ Für die Umrechnungen in € wurde hier und im Folgenden der Referenzkurs der EZB vom 2.3.05 verwendet. <http://www.ecb.int/stats/exchange/eurofxref/html/index.en.html>.

² Müssener (1999).

³ IRS Publication 526 (2003).

Erhält der Spender eine Gegenleistung für seine Spende, so ist nur die Differenz zwischen der Spende und dem Wert der Gegenleistung begünstigt. Dies gilt auch bei der Zahlung eines Mitgliedsbeitrags: Da Mitgliedsbeiträge zu einer Gegenleistung seitens der gemeinnützigen Organisation führen, ist lediglich der Differenzbetrag zwischen dem Beitrag und dem Wert der Gegenleistung begünstigt. Handelt es sich aber um Gegenleistungen aufgrund eines Mitgliedsbeitrags in Höhe von maximal 75 \$ (rund 57 €), so ist der Wert der Gegenleistung zu vernachlässigen und der gesamte Beitrag ist abzugsfähig. Gleiches gilt bei einem Mitgliedsbeitrag von mehr als 75 \$ (rund 57 €), wenn seitens der gemeinnützigen Organisation keine hohen Zahlungen für den Erhalt der Gegenleistung vorausgesetzt werden. Gegenleistungen, die unter diese Kategorie fallen, sind beispielsweise der freie oder vergünstigte Zugang zu den Einrichtungen der Organisation oder Vergünstigungen beim Erwerb von Gütern oder Dienstleistungen.

Voll abzugsfähig sind Zuwendungen (Spenden oder Mitgliedsbeiträge), wenn

- es nur eine „kleine“ Gegenleistung dafür gibt und
- die gemeinnützige Organisation festlegt, dass der Wert der Gegenleistung nicht wesentlich ist und den Zuwendenden informiert, dass die Zuwendung voll abzugsfähig ist.

Grundsätzlich ist eine gemeinnützige Organisation bei einer Zuwendung von mehr als 75 \$ (rund 57 €), die zumindest teilweise zu einer Gegenleistung von wesentlichem Wert führt, dazu verpflichtet, dem Zuwendenden automatisch eine Bescheinigung darüber auszustellen. Gleichzeitig benötigt der Zuwendende für jede Zuwendung von mehr als 250 \$ (rund 190 €) eine schriftliche Bestätigung, um eine steuerliche Vergünstigung geltend machen zu können. D. h. bei Zuwendungen von mehr als 250 \$ (rund 190 €), die nicht zu einer Gegenleistung führen, steht der Zuwendende in einer Holschuld gegenüber der gemeinnützigen Organisation. Eine schriftliche Bestätigung muss den Namen der Organisation, den Betrag der monetären oder Beschreibung der nicht monetären Zuwendung und eine Erklärung enthalten, dass keine Gegenleistung seitens der Organisation erfolgt ist oder gegebenenfalls eine Beschreibung der Gegenleistung und Schätzung ihres Wertes.

Spenden und Mitgliedsbeiträge an ausländische Organisationen sind generell nicht begünstigt. Handelt es sich allerdings um Zuwendungen an kanadische, mexikanische oder israelische gemeinnützige Organisationen, so kann es hier aufgrund der bestehenden Steuerabkommen zu Begünstigungen kommen.

25.6 Erbschaft- und Schenkungsteuer¹

Nach amerikanischem Recht ist sowohl bei Erwerb von Todes wegen wie auch bei Schenkungen der Geber als Gesamtschuldner steuerpflichtig (auf Bundesebene). Bei der Erbschaftsteuer des Bundes handelt es sich letztendlich um eine Nachlasssteuer, da nach dem Tod das gesamte Vermögen einer natürlichen Person nicht direkt auf den Erben übergeht, sondern bis zur Auflösung eine eigene juristische Person (*estate*) bildet, die in die Rechtsstellung des Verstorbenen eintritt und von einem Testamentvollstrecker oder Nachlassverwalter vertreten wird.² Der Empfänger muss keine Einkommensteuer auf den Wert der Erbschaft bzw. der Schenkung entrichten.

Während Schenkungen an gemeinnützige Organisationen von der Schenkungsteuer befreit sind, muss bei Übertragungen von Todes wegen die (Bundes-) Erbschaftsteuer entrichtet werden.³ Steuerpflichtig ist dabei der Wert der Bruttoerbschaft abzüglich der zugelassenen Freibeträge. Zu diesen werden

- aus dem Erbe bezahlte Beerdigungskosten,
- Schulden zum Zeitpunkt des Todes und
- der Wert des Erbteils an den Ehepartner⁴

gezählt. Darüber hinaus kommt noch eine weitere Entlastung in Form des „unified credit“ zur Anwendung. Dieser Freibetrag kann von der Schenkung- und der Erbschaftsteuer abgezogen werden, wobei die Summe der Freibeträge, die während des gesamten Lebens bei der Schenkungsteuer geltend gemacht wurden, automatisch den absetzbaren Freibetrag bei der Erbschaftsteuer reduzieren. Tabelle 25.1 gibt einen Überblick über die Höhe dieses Freibetrags:

¹ IRS Publication 950 (2004).

² Müssener (1999).

³ Es gilt zu beachten, dass je nach Bundesstaat weitere Regelungen sowohl bei der Erbschaft- wie auch bei der Schenkungsteuer zur Anwendung kommen können.

⁴ In den USA sind Übertragungen von Todes wegen an den Ehepartner steuerfrei.

Tabelle 25.1: Freibeträge bei Schenkungen und Erbschaften (in \$)

Jahr	Schenkungssteuerfreibetrag		Erbschaftsteuerfreibetrag	
	Unified Credit	Steuerbefreite Schenkung	Unified Credit	Steuerbefreite Erbschaft
2004 – 2005	345.800 (≈ 264.000 €)	1.000.000 (≈ 763.000 €)	555.800 (≈ 424.000 €)	1.500.000 (≈ 1.145.000 €)
2006 – 2008	345.800 (≈ 264.000 €)	1.000.000 (≈ 763.000 €)	780.800 (≈ 596.000 €)	2.000.000 (≈ 1.256.600 €)
2009	345.800 (≈ 264.000 €)	1.000.000 (≈ 763.000 €)	1.455.800 (≈ 1.111.200 €)	3.500.000 (≈ 2.672.000 €)

Quelle: Inland Revenue Service.

Bis auf Nevada haben alle Staaten in den USA darüber hinaus eigene Erbschaft- und Schenkungsteuern, die das gesamte übergehende Vermögen der in ihrem Gebiet Ansässigen unter Ausschluss der in anderen Einzelstaaten belegenen Vermögensteilen und die in ihrem Gebiet belegenen Vermögensteilen Nichtansässiger erfassen.¹ Die Bemessungsgrundlage der Bundessteuer wird dabei zum Teil übernommen.

Zwischen den USA und Deutschland besteht ein Erbschaftsteuerabkommen, was sich zum Teil auch auf Schenkungen erstreckt.² Um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, werden ausländische Steuern auf das übergehende Vermögen auf die US-Erbschaftsteuer angerechnet. Dagegen sind ausländische Schenkungsteuern bei der US-Schenkungssteuer nicht berücksichtigungsfähig.

25.7 Umsatzsteuerlich relevante Regelungen

In den USA liegt die Hoheit zur Umsatzbesteuerung bei den einzelnen Bundesstaaten, weshalb es hier zu unterschiedlichen Regelungen kommt. Voraussetzung für die Befreiung von der Umsatzsteuer ist, dass die gemeinnützige Organisation von der Bundeseinkommensteuer befreit ist. Wie bereits dargelegt, muss dazu ein Antragsverfahren beim *IRS* durchlaufen werden. Abhängig von den jeweiligen Regelungen der einzelnen Bundesstaaten besteht dann die Möglichkeit einer Begünstigung bei der Umsatzsteuer.

¹ Müssener (1999).

² Vgl. dazu und im Folgenden Müssener (1999).

25.8 Haftung¹

Die Haftung von gemeinnützigen Organisationen ist je nach Bundesstaat unterschiedlich geregelt. Im Bundesstaat Virginia (und anderen) besteht für ehrenamtlich tätige Vertreter einer gemeinnützigen Organisation, die durch den *IRS* steuerbefreit ist, Immunität, d. h. für alle Aktivitäten, die sie in ihrer Funktion für die Organisation ausüben, können sie nicht persönlich haftbar gemacht werden. Erhalten die Vertreter dagegen eine Vergütung, so erstreckt sich hier ihre Haftung auf maximal zwölf Monatsgehälter.

25.9 Administration²

Auf Bundesebene ist in den USA der *Internal Revenue Service* für gemeinnützige Organisationen zuständig. Für diese besteht eine Aufzeichnungspflicht, wobei hier keine spezielle Form per Gesetz vorgeschrieben wird, und es muss ein Jahresbericht erstellt werden, wenn die Bruttojahreseinnahmen über 25.000 \$ (rund 19.000 €) liegen. Hierfür werden vom *IRS* entsprechende Formulare bereitgestellt. Aus den Aufzeichnungen muss u. a. die Höhe der Bruttoeinnahmen und der Ausgaben hervorgehen. Darüber hinaus müssen Kauf-, Verkaufs- und Spendenbelege sowie Gehaltsabrechnungen aufbewahrt werden.

Der Jahresbericht muss spätestens fünf Monate nach Ablauf des Geschäftsjahres der gemeinnützigen Organisation vorgelegt werden. Ansonsten muss mit einer Geldstrafe gerechnet werden: Für jeden Tag nach Ablauf der Frist sind 20 \$ (rund 15 €) zu bezahlen, wobei die Strafzahlungen maximal 10.000 \$ (rund 7.600 €) betragen oder 5 % des Jahresbruttoeinkommens der Organisation.³

Erzielt eine gemeinnützige Organisation während eines Jahres Einkünfte von mehr als 1.000 \$ (rund 760 €) aus Fremdgeschäften, so ist sie verpflichtet, einen entsprechenden Bericht darüber abzugeben. Zudem muss für jede Zuwendung an die Organisation von mindestens 75 \$ (rund 57 €), die zu einer Gegen-

¹ <http://www.nnng.com/entities/nnib/areas/nonprofit>.

² IRS Publication 4221 (2003).

³ Erzielt eine Organisation Bruttoeinkünfte von mehr als einer Million \$, so beträgt die Strafe \$ 100 pro Tag und maximal \$ 50.000.

leistung von wesentlichem Wert führt, dem Zuwendenden automatisch eine Bescheinigung ausgestellt werden.

25.10 Quantitative Angaben¹

Im Jahr 2001 gab es in den USA insgesamt 783.436 Non-Profit-Organisationen. Davon mussten 264.674 gemeinnützige Organisationen einen Jahresbericht beim *Internal Revenue Service* vorlegen. Deren Ausgaben beliefen sich auf 822 Milliarden \$ (rund 627 Milliarden €), was 8 % des Bruttoinlandprodukts der Vereinigten Staaten entsprach, und ihr Vermögen lag bei 1,59 Billionen \$ (rund 1,21 Billionen €) – eine Steigerung von knapp 120 % gegenüber 1991. 14 % ihrer Einnahmen resultierten aus Spenden. Die meisten dieser Organisationen betätigten sich im humanitären Bereich (30 %), gefolgt von 17 %, die sich für Bildung engagierten. 6,5 % der gemeinnützigen Organisationen, die 2001 einen Jahresbericht abgeben mussten, hatten Ausgaben von über 5 Millionen \$ (rund 3,8 Millionen €). Im Gegensatz dazu hatten 82 % dieser Organisationen im gleichen Zeitraum weniger als 1 Million \$ (rund 760.000 €) an Ausgaben. Insgesamt befinden sich 25 % der Organisationen mit 25 % der Gesamtausgaben und 23 % des gesamten Vermögens in den Bundesstaaten Kalifornien, New York und Texas.

Zudem gab es im Jahr 2001 56.582 steuerbefreite Stiftungen. Deren Vermögen belief sich auf über 486 Milliarden \$ (rund 371 Milliarden €).

Insgesamt bezahlen Non-Profit-Organisationen jährlich 200 Millionen \$ (rund 153 Millionen €) an Unrelated Business Income Tax.²

¹ National Council of Nonprofit Association.

² Hines und James (1998).

26. VEREINIGTES KÖNIGREICH

26.1 Formen, Arten und Anerkennungsprinzipien von gemeinnützigen Organisationen¹

Im Vereinigten Königreich ist zwar die Vereinigungsfreiheit nicht schriftlich niedergelegt, jedoch wird das Recht auf Vereinigungsfreiheit gewährleistet. Für eine Vereinigung ohne Erwerbszweck gibt es keine allgemein akzeptierte juristische Definition. Diese besteht im weitesten Sinne aus zwei oder mehr Personen, die sich aus eigenem Willen zur Verwirklichung eines nicht auf Gewinnerzielung ausgerichteten Zwecks zusammenschließen. Der Begriff "**Charity**", auf den sich die folgenden Ausführungen beschränken werden, umfasst im englischen Recht alle gemeinnützigen Organisationsformen und kommt daher der deutschen Definition des gemeinnützigen Vereins am nächsten. Entsprechend dem *Taxes Act* wird eine Charity definiert als eine/ein ausschließlich für wohltätige Zwecke gegründete/-r Körperschaft oder Trust. Dabei können nur im Vereinigten Königreich gegründete Charities in den Genuss von Zuwendungen (beispielsweise in Form des *Gift Aid*²) und Steuervergünstigungen kommen. Insgesamt sind drei Rechtsformen von Charities im Vereinigten Königreich vorherrschend:

- *Company limited by guarantee*: Diese mit der deutschen GmbH vergleichbare Rechtsform besitzt eine eigene Rechtspersönlichkeit, die von der Ebene der Anteilseigner sowie der Geschäftsführung separiert ist. Die *Charity Company* unterliegt dem *Company Law*, was Zusatzpflichten und -ausgaben mit sich bringt.
- *Unincorporated Association*: Die *Unincorporated Association* besitzt keine eigene Rechtspersönlichkeit. Sie ist ein Zusammenschluss mehrerer Personen, die sich zu einer Zusammenarbeit zur Förderung des Zwecks der Vereinigung entschlossen haben. Hierbei handelt es sich nicht um eine Firma.³
- *Trust*: Der Trust ist ebenfalls eine *Unincorporated Charity* und hat folglich keine eigene Rechtspersönlichkeit.

¹ Vgl. zu den folgenden Ausführungen Bertelsmann Stiftung (2002), S. 3.

² Vgl. dazu Punkt 26.5.

³ <http://www.charity-commission.gov.uk>.

Die Geschäftsführung aller drei Rechtsformen wird von so genannten *Trustees* übernommen, für die je nach Rechtsform unterschiedliche Bezeichnungen üblich sind. Sowohl die Unincorporated Association als auch der Trust sind nicht dazu berechtigt, Grundbesitz in ihrem eigenen Namen zu halten. Zu diesem Zweck bedarf es Individuen oder Rechtspersönlichkeiten, die an der Stelle der Charity Grundbesitz halten und bestimmte (eigenen Rechtspersönlichkeiten vorbehalten) Investitionen tätigen.

Für die Anerkennung als gemeinnützige Organisation müssen zwei Voraussetzungen erfüllt werden: Zum einen muss ein als ausschließlich gemeinnützig anerkannter Zweck verfolgt und zum anderen muss dem Gemeinwohl gedient werden. Welche Zwecke als gemeinnützig betrachtet werden, ist auf eine Auflistung in der Präambel des Elisabethanischen Statuts von 1601 zurückzuführen.¹ Diese Liste wurde über die Jahrhunderte durch die Gerichte weiterentwickelt, welche schließlich im 19. Jahrhundert das Statut neu auslegten und vier Kategorien (so genannte "heads") von gemeinnützigen Zwecken definierten:

- Erleichterung von Armut,
- Förderung von Bildung,
- Förderung von Religion und
- andere Zwecke, die dem Gemeinwohl dienen (und keiner der drei anderen Kategorien angehören).

Auf diesen damals geschaffenen Präzedenzfall beruft man sich bis heute. Solange nicht das Gegenteil erwiesen ist, wird davon ausgegangen, dass eine Organisation, die den ersten drei Kategorien zugeordnet werden kann, gemeinnützig ist. Verfolgt eine Charity allerdings einen anderen dem Gemeinwohl dienenden Zweck, so muss sie ihre Gemeinnützigkeit – wenn diese nicht ersichtlich ist – nachweisen. Im Allgemeinen wird die Gemeinnützigkeit einer Organisation von Fall zu Fall einzeln bewertet. Während die *Charity Commission* in **England** und **Wales** über die Gemeinnützigkeit von Organisationen, die ent-

¹ Auszug aus dem *Statute of Elizabeth I* (1601): „Die Erleichterung von Alter, Unvermögen oder Armut; die Unterstützung kranker und kriegsversehrter Soldaten und Seeleute; von Lerneinrichtungen, freien Schulen und Universitätsgelehrten; die Instandsetzung von Brücken, Häfen, Dammstraßen, Kirchen, Böschungen und Verkehrswegen; die Ausbildung und Förderung von Waisen; die Verbesserung, Einrichtung oder Erhaltung von Besserungsanstalten; Verheiratung armer Dienstmädchen; Unterstützung und Förderung junger Geschäftsleute, Handwerker und schwindsüchtiger Personen, Hafterleichterung oder Auslösung von Inhaftierten oder Gefangenen und Hilfe oder Erleichterungen für arme Einwohner jeder Art ...“.

sprechend dem *Charities Act 1993* zur Eintragung bei dieser Kommission verpflichtet sind, entscheidet und diese beaufsichtigt, werden in **Schottland** Charities vom *Office of the Scottish Charity Regulator (OSCR)* überwacht und deren Gemeinnützigkeit vom *Inland Revenue Charities Office* bewertet. Letzteres gilt ebenfalls für **Nordirland**, wobei hier gemeinnützige Organisationen vom *Department of Health and Social Services (DHSS)* reguliert werden.

Entsprechend der *Charity Commission* gibt es eine Reihe von Grundsätzen, anhand derer über die Gemeinnützigkeit einer Organisation entschieden wird. So muss eine Organisation der Allgemeinheit oder einem beträchtlichem Teil davon dienen und die Begünstigten dürfen nicht durch persönliche oder vertragliche Beziehungen definiert sein. Zudem sollten die Begünstigten nicht durch unangebrachte oder willkürliche Zusammenhänge definiert werden und die Mitgliedschaft und der Nutzen sollten allen, die zur Gruppe der Begünstigten gehören, zugänglich sein. Des Weiteren darf der Privatgewinn nur aus der Verfolgung der Ziele der Organisation entstehen und sollte in angemessenem Rahmen bleiben. Darüber hinaus müssen Gebühren vernünftig bemessen sein und höchstens einen unbeträchtlichen Teil der Begünstigtengruppe ausschließen. Und schließlich sollte die angebotene Dienstleistung nicht nur den finanziell besser Gestellten dienen, sondern prinzipiell allen potenziell Begünstigten offen stehen.

Nicht zur Eintragung bei der *Charity Commission* verpflichtet sind Charities, die einen religiösen Zweck verfolgen und von der Eintragungspflicht grundsätzlich befreite Charities. Eine Befreiung von der Eintragungspflicht liegt zum einen dann vor, wenn das Parlament keine Notwendigkeit für die Registrierung sieht, da bereits andere Rahmenbedingungen zur Überwachung dieser Charities existieren ("exempt Charities"). Dazu gehören beispielsweise Universitäten, Nationalmuseen oder Galerien. Zum anderen kann eine Charity aufgrund von Ministerverordnungen oder auf Anordnung der Kommissionsmitglieder von der Registrierungspflicht ausgenommen werden ("excepted Charity"). Zu den excepted Charities gehören außerdem Charities die weder über eine dauerhafte Stiftung verfügen noch ein jährliches Einkommen von mehr als 1.000 £ (rund 1.450 €)¹ haben und auch nicht im Besitz von Landeigentum sind.

¹ Für die Umrechnungen in € wurde hier und im Folgenden der Referenzkurs der EZB vom 2.3.05 verwendet. <http://www.ecb.int/stats/exchange/eurofxref/html/index.en.html>.

Die *Charity Commission* führt für eingetragene Charities ein sogenanntes *Register of Charities*, wobei hier folgende Punkte aufgenommen werden:

- die Satzung, der Treuhandvertrag, das Memorandum oder der Gesellschaftsvertrag,¹
- der Name der Charity,
- die von der Charity verfolgten Zwecke,
- das Ende des Geschäftsjahres und
- der Name des Ansprechpartners.

26.2 Abgrenzung zu Stiftungen, Trusts und steuerbefreiten Körperschaften

Im Rechtssystem des Vereinigten Königreichs kennt man die Organisationsform "Stiftung", wie sie in anderen EU-Ländern existiert, nicht. Eine vergleichbare Rolle übernimmt allerdings der Charitable Trust.² Der Treuhandvertrag dieses Trusts legt fest, dass das Eigentum ausschließlich gemeinnützigen Zwecken dient, wobei ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb als Nebentätigkeit nicht ausgeschlossen ist. Entsprechend der Charity wird der Charitable Trust von der Charity Commission reguliert.

Da im Vereinigten Königreich eine Charity auch ein Trust sein kann, besteht hier folglich kein Unterschied. Gemeinnützige Trusts besitzen keine eigene Rechtspersönlichkeit, jedoch können gemeinnützige Gesellschaften gebildet werden, die rechtsfähig sind.³

26.3 Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe/Zweckbetriebe

Im Vereinigten Königreich ist es Charities erlaubt, einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu betreiben. Dabei lässt sich die Geschäftstätigkeit von Charities in zwei Kategorien einteilen: Zum einen verfolgen Charities Gewerbe im Rahmen ihres primären Zwecks oder erwerbswirtschaftliche Tätigkeiten, die

¹ Dies ist abhängig von der Rechtsform der Charity.

² International Bureau of Fiscal Documentation.

³ <http://www.eurocom.org/COX>.

hauptsächlich von Nutznießern ausgeübt werden, und zum anderen Gewerbe, die zwar nicht Teil des primären Zwecks sind, aber durch die Geldmittel für den wohltätigen Zweck beschafft werden. Entsprechend dem *Taxes Act* sind Gewinne aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unter bestimmten Voraussetzungen steuerbefreit. Dazu müssen Gewinne ausschließlich dem Zweck der Charity dienen. Darüber hinaus muss das Gewerbe entweder

- im Rahmen des primären Zwecks der Charity verfolgt werden oder diesen ergänzen, oder
- hauptsächlich von den Nutznießern der Charity ausgeübt werden, oder
- nicht im Rahmen des primären Zwecks der Charity verfolgt werden, wobei dann der Umsatz aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalb bestimmter Grenzen liegen muss.

Letztere Voraussetzung ist nichts anderes als eine Steuerbefreiung für einen geringfügigen Geschäftsbetrieb, die seit April 2000 besteht. Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist dann geringfügig, wenn dessen Umsatz unterhalb der Höchstgrenze für den Jahresumsatzes liegt, oder der Umsatz zwar diese Grenze überschreitet, aber die Charity eine begründete Erwartung hatte, dass dies nicht der Fall sein würde und zusätzlich die Gewinne ausschließlich dem Zweck der Charity dienen. Insgesamt darf der Jahresumsatz 5.000 £ (rund 7.300 €) oder bei höherem Umsatz 25 % der Bruttoeinnahmen der Charity, jedoch maximal 50.000 £ (rund 73.000 €) betragen.

Ist eine der obigen Voraussetzungen nicht erfüllt, so sind die Gewinne aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb steuerpflichtig, unabhängig davon, ob sie dem Zweck der Charity dienen oder nicht. Ausnahmen bestehen für einige Fundraising-Aktionen. Daraus resultierende Gewinne unterliegen nicht der Steuerpflicht, wenn diese direkt an Charities übertragen oder anderweitig für wohltätige Zwecke eingesetzt werden.¹

Eine weitere Möglichkeit für eine Steuerbefreiung einer wirtschaftlichen Tätigkeit besteht darin, dass eine Charity über eine eigene Handelsgesellschaft ver-

¹ Ob diese Ausnahmeregelung zur Anwendung kommt, wird von der *HM Customs & Excise* entschieden. Dabei handelt es sich um eine Dienststelle der Regierung, die für die Eintreibung von Steuern und Zöllen verantwortlich ist. <http://www.hmce.gov.uk>.

fügt, deren gesamter Gewinn an die Charity gespendet wird. Erfolgt dies im Rahmen eines Gift Aid, so besteht für die gesamte Spende keine Steuerpflicht.

26.4 Besteuerung der laufenden Erträge

Im April 2000 erweiterte die britische Regierung die steuerliche Förderung von Charities erheblich. Grundsätzlich sind alle Einnahmen – außer denjenigen aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb – von Charities, die ausschließlich für wohltätige Zwecke verwendet werden, von der Körperschaft- und Einkommenssteuer befreit. Von dieser grundsätzlichen Steuerfreiheit ausgenommen sind – wie unter Punkt 26.3 dargestellt – gewerbliche Einkünfte.

Körperschaft- und Einkommensteuer

Charities sind entsprechend Absatz 506 *Income and Corporation Taxes Act 1988* von der Körperschaft- und der Einkommensteuer befreit. Diese Steuerfreiheit umfasst sowohl Zinserträge, Dividenden sowie Pachterträge, einzelne Schenkungen und Zuwendungen von anderen Charities. Handelt es sich um gewerbliche Einkünfte, kann unter gewissen Voraussetzungen ebenfalls eine Steuerbefreiung vorliegen: So muss das Gewerbe entweder einem primären Zweck der Charity dienen oder hauptsächlich von Nutznießern der Charity betrieben werden oder aber der Umsatz aus einem nicht dem primären Zweck der Charity dienenden Gewerbe muss unterhalb einer bestimmten Grenze liegen¹ und ausschließlich gemeinnützigen Zwecken zukommen (Absatz 505 *Income and Corporation Taxes Act 1988*). Es ist dabei unerheblich, ob das Gewerbe im Vereinigten Königreich oder anderswo ausgeübt wird. Des Weiteren kann eine Charity eine selbständige Tochtergesellschaft gründen, die an ihrer Stelle die gewerblichen Einkünfte erzielt.² Über einen Spendenvertrag (*deed of covenant*) kann sich die Charity die Gewinne dieser Gesellschaft dann zukommen lassen. Dabei muss zwar von der Tochtergesellschaft eine Steuer auf den gespendeten Betrag entrichtet werden, diese kann aber die Charity auf Antrag bei der Finanzverwaltung zurückerhalten.³

¹ Vgl. dazu Punkt 26.3.

² Vgl. dazu und im Folgenden Müssener (2003).

³ Vgl. dazu Punkt 26.5.

An dieser Stelle soll exemplarisch für das Vereinigte Königreich ein Blick¹ darauf geworfen werden, wie die Steuerbefreiung ausfällt, wenn es sich um Kapitalerträge aus dem Ausland (hier: Deutschland) handelt. Werden Einkünfte aus **deutschen** Wertpapieren (Dividenden, Zinsen) von einer britischen Charity erzielt, so wird nach den Vorschriften des Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) zwischen Deutschland und dem Vereinigten Königreich Deutschland als Quellenstaat ein Besteuerungsrecht eingeräumt. Eine Reduktion der Quellensteuer durch das DBA erfolgt nicht, da dies eine Steuerpflicht der Einkünfte im Ansässigkeitsstaat (das Vereinigte Königreich) voraussetzt. Die Charity ist in Deutschland mit ihren Einkünften aus Kapitalvermögen beschränkt steuerpflichtig (§ 49 Abs. 1 Nr. 6 EStg iVm § 20 EStG und § 2 Nr. 1, § 8 Abs. 1 KStG). Anders als eine unbeschränkt steuerpflichtige gemeinnützige Körperschaft ist nach § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG die britische Charity als beschränkt Steuerpflichtige auch nicht persönlich steuerbefreit. Die einbehaltene Steuer beträgt für Dividenden 20 % und für Zinsen 30 % (§ 43 Abs. 1 EStG).

Veräußerungsgewinne

Dienen Kapitalerträge ausschließlich wohltätigen Zwecken, so sind diese entsprechend Absatz 256 *Taxation of Chargeable Gains Act 1992* von der Steuer befreit.

Einkommen aus Landbesitz

Wird das Einkommen aus Landbesitz ausschließlich für gemeinnützige Zwecke eingesetzt, so entfällt hier die Steuerpflicht (Absatz 505 *Income and Corporation Taxes Act 1988*). Mieteinkünfte aus in Deutschland belegtem Vermögen können nach Art. 12 DBA Deutschland/Großbritannien ebenfalls in Deutschland besteuert werden. Da die Charity mit ihren Mieteinkünften beschränkt steuerpflichtig ist, entfällt trotz der Gemeinnützigkeit die Steuerfreiheit.

¹ Diese Ausführungen erfolgen lediglich für das Vereinigte Königreich, gelten aber unter den entsprechenden Regelungen auch für andere Länder.

26.5 Spenden und Mitgliedsbeiträge¹

Eine im Vereinigten Königreich typische Spendenform ist das so genannte "Payroll Giving". Dabei werden im Rahmen eines Spendenplanes wiederkehrende monatliche Zuwendungen erbracht, die nach Absprache mit dem Arbeitgeber direkt vom Bruttogehalt des Zuwendenden abgezogen werden. Somit wirkt sich das Payroll Giving für den Spender steuerlich direkt aus. Die Beiträge zur Sozialversicherung bleiben durch eine derartige Spende jedoch unberührt und richten sich nach dem ursprünglichen Bruttoeinkommen ohne Spendenabzug. Sowohl die begünstigte Charity wie auch die Spendenhöhe werden vom Arbeitnehmer bestimmt. Spendenempfänger kann jede Charity mit Sitz im Vereinigten Königreich sein, und es besteht darüber hinaus die Möglichkeit, an mehrere Organisationen gleichzeitig zu spenden. Spenden an eine ausländische Organisation sind steuerlich nicht begünstigt. Der Spendenbetrag wird vom Arbeitgeber an eine Agency Charity überwiesen, die den Betrag dann an die begünstigte Charity weiterleitet. Für den Arbeitgeber besteht die Möglichkeit, durch eine Draufgabe die Spende zu erhöhen. Seit einer Reform des Payroll Giving im April 2000 sind sowohl die Summe, die als Payroll Giving steuerlich geltend gemacht werden kann, wie auch der Spendenaufschlag seitens des Arbeitgebers nach oben unbegrenzt.

Neben dem Payroll Giving kann einer Charity auch eine Zuwendung in Form eines "Gift Aid" gemacht werden. Bei einem Gift Aid handelt es sich ausschließlich um eine Geldübertragung in beliebiger Höhe, die in Form von Bargeld, aber auch eines Schecks, einer Kreditkartenabbuchung oder einer Abbuchung durch eine Einzugsermächtigung erfolgen kann. Eine Spende in Form des Gift Aid kann bei natürlichen Personen sowohl von inländischen Zuwendenden, von inländischen Streitkräften die im Ausland stationiert sind, von Angestellten des Königshauses wie auch von nicht im Vereinigten Königreich Ansässigen getätigt werden – letztere unter der Voraussetzung, dass diese über Einkünfte oder Veräußerungsgewinne verfügen, die dem britischen Steuerrecht unterliegen und mindestens der Höhe der Bruttospende entsprechen. Der Gift Aid erfolgt grundsätzlich aus versteuertem Einkommen. Allerdings werden die Zuwendungen derart gefördert, dass die empfangende Charity die zuvor vom Zuwendenden entrichtete Einkommensteuer von der Finanzverwaltung zurückfordern kann. Insgesamt ist ein Gift Aid daher für eine Charity steuerfrei. Eine Steuerer-

¹ <http://www.inlandrevenue.gov.org>.

stattung erfolgt dabei nur an inländische Charities. Zudem benötigt die Charity eine Erklärung des Zuwendenden (eine so genannte "Gift Aid declaration"), die bestätigt, dass die Spende als Gift Aid behandelt werden soll. Darüber hinaus muss diese Erklärung weitere Informationen enthalten, die sich gesetzlich auf ein Minimum beschränken, so dass eine ordnungsgemäße Buchführung möglich ist und die Charity über einen Nachweis verfügt. Dazu gehören der Name und die Adresse des Zuwendenden, der Name der Charity und eine Beschreibung der Spende, auf die sich die Erklärung bezieht. Da keine Unterschriftenpflicht für die Erklärung besteht, kann diese schriftlich wie auch mündlich erfolgen. Bei einer mündlich abgegebenen Erklärung muss die Charity dem Spender eine schriftliche Aufzeichnung dieser Erklärung zuschicken.

Handelt es sich bei dem Zuwendenden um eine Firma, so entfällt zum einen der Abzug der Einkommensteuer von der Spende, und zum anderen muss keine Erklärung seitens der Firma abgegeben werden. Während Firmen, die im Vereinigten Königreich nicht ansässig, aber der dortigen Körperschaftsteuerpflicht unterworfen sind, einen Gift Aid tätigen können, ist dies für nicht im Vereinigten Königreich ansässige Firmen, die nur zur Zahlung der Einkommensteuer verpflichtet sind, nicht möglich. Da Firmen, zu denen sowohl nicht eingetragene Vereine und Firmen von Charities gezählt werden, keine Einkommensteuer von ihrer Spende abziehen müssen, kann diese von der Charity auch nicht zurückgefordert werden. Die Höhe der Spende ist unbegrenzt. Als Nachweis für die Spende ist seitens der Firma beispielsweise ein Dankesbrief der Charity ausreichend. Seitens der Charity sind die üblichen buchhalterischen Aufzeichnungen nötig.

Im Zusammenhang mit dem Gift Aid ist es für eine Charity möglich, dem Zuwendenden als Dankeschön eine Gegenleistung entgegenzubringen (zum Beispiel aufgrund einer Mitgliedschaft). Eine Gegenleistung einer Charity ist ein Gegenstand oder eine Dienstleistung, die in Folge der Spende von der Charity oder einer dritten Partei an den Zuwendenden bzw. an eine mit diesem verbundene Person erbracht wird. Eine Person ist mit dem Spender verbunden, wenn es sich dabei um den Ehepartner, einen Verwandten oder direkten Nachfahren, den Ehepartner eines Verwandten oder um eine Firma, die unter der Leitung des Spenders oder den oben genannten Personen steht, handelt. Eine Spende ist kein Gift Aid, wenn der Wert der Gegenleistung der Charity bestimmte Grenzen übersteigt (vgl. Tabelle 26.1), wobei diese für jede Spende einzeln zur Anwendung kommen, oder der Wert der Gegenleistung zusammen mit jeder ande-

ren Leistung, die der Zuwendende in Folge eines Gift Aid an die gleiche Charity erhält, im Steuerjahr 250 £ (rund 365 €) übersteigt. Erhöht folglich eine Spende im gleichen Steuerjahr an die gleiche Charity die Summe der Gegenleistungen auf über 250 £ (rund 365 €), so kann sie nicht mehr als Gift Aid gewertet werden, wobei dieser Status für alle zuvor getätigten Zuwendungen erhalten bleibt.

Tabelle 26.1 : Grenzen der Gegenleistung

Höhe der Spende (in £)	maximaler Wert der Gegenleistung
< 100 (< rund 145 €)	25 % der Spende
101 – 1.000 (rund 146 – 1460 €)	25 £
> 1.000 (> rund 1460 €)	2,5 % der Spende

Quelle: Inland Revenue.

Handelt es sich bei dem Gift Aid um eine Mitgliedschaft bei einer Charity, so kommen spezielle Regelungen zur Anwendung, um den Mitgliedsbeitrag und den Wert der jährlichen Gegenleistung auf das Jahr umzurechnen. Auf Jahresbasis muss dann umgerechnet werden, wenn die Gegenleistung

- in dem Recht besteht, dass diese in Abschnitten innerhalb eines Zeitraums von weniger als zwölf Monaten erbracht wird, oder
- sich auf einen Zeitraum von weniger als zwölf Monaten bezieht, oder
- eine Folge von Gegenleistungen ist, die in Folge einer Reihe von Zuwendungen in Abschnitten innerhalb eines Zeitraums von weniger als zwölf Monaten erbracht werden, oder
- eine einmalige Leistung in Folge einer Spende ist, die sich über einen Zeitraum von weniger als zwölf Monaten erstreckt.

Die Umrechnung auf Jahresbasis erfolgt, indem der Wert der Spende oder der Wert der Gegenleistung mit 365 multipliziert wird und dann durch die Zahl der Tage oder durch die durchschnittliche Zahl der Tage des Zeitraums, der kürzer als zwölf Monate ist, dividiert wird.

Charities sind verpflichtet, für jeden Gift Aid entsprechende Aufzeichnungen aufzubewahren, so dass eine Zuordnung jeder Spende an einen Spender, der eine Erklärung abgegeben hat, bei einer Buchprüfung möglich ist und der Nachweis erbracht werden kann, dass die Voraussetzungen für eine Steuervergünstigung erfüllt sind. Die erforderlichen Unterlagen sind

- eine schriftliche Erklärung des Spenders für den Gift Aid (wenn vorhanden), oder
- bei einer mündlich abgegebenen Erklärung eine Kopie der schriftlichen Aufzeichnungen der Charity, die an den Zuwendenden gesendet wurde,
- jeglicher Schriftverkehr mit dem Spender, der im Zusammenhang mit der Spende steht,
- Bankauszüge der Charity,
- Nachweise für Spenden über Kreditkartenbuchungen,
- Nachweise über Bargeldspenden,
- bei Verwendung von Briefumschlägen zur Spendensammlung einen Musterumschlag und ein Beleg für die in diesem enthaltene Bargeldsumme und
- alle weiteren Aufzeichnungen, die eine Charity im Bezug auf die Spenden aufbewahrt.

Wird diese Aufzeichnungspflicht seitens der Charity nicht befolgt, muss diese die von der Inland Revenue geforderte Steuer verzinst zurückzahlen.

Da Mitgliedsbeiträge gezahlt werden, um Zugang zu den Einrichtungen und Dienstleistungen einer Charity zu erhalten, werden sie im Vereinigten Königreich grundsätzlich nicht als Spenden betrachtet und sind folglich auch nicht steuerbegünstigt. Sichern diese Zahlungen aber lediglich die Mitgliedschaft bei einer Charity und erwirken dabei nicht das Recht, dass Einrichtungen und Dienstleistungen, die von der Charity angeboten werden, persönlich genutzt werden dürfen, so sind Mitgliedsbeiträge entsprechend einer Spende zu behandeln. Zusätzlich muss hier die Einhaltung obiger Regelungen bezüglich der Höhe der Gegenleistung einer Charity gewährleistet sein. Somit ist beispielsweise ein Mitgliedsbeitrag an eine Umweltschutzorganisation, die lediglich Informationsmaterial über ihre Tätigkeit an die Mitglieder heraus gibt, steuerbegünstigt, während der Beitrag an einen Sportverein, der zu Nutzungsrechten führt, nicht mit einer Spende gleich zu setzen ist.

26.6 Erbschaft- und Schenkungsteuer

Grundsätzlich ist nach britischem Recht bei Erwerb von Todes wegen der Erwerber Steuerschuldner und bei Schenkungen sind Schenker und Beschenkter als Gesamtschuldner steuerpflichtig. Zuwendungen an eine Charity von Todes

wegen sowie Übertragungen unter Lebenden sind jedoch seit 1983 von der Erbschaftsteuer befreit.

Schenkungen in Form von Wertpapieren und anderen Kapitalanlagen sowie von Grundstücken oder Gebäuden von natürlichen Personen sind seit 6. April 2000 bzw. 2002 einkommensteuerrechtlich begünstigt. Dies gilt auch für juristische Personen, die diese Vergünstigung neben der Steuererleichterung von Veräußerungsgewinnen bei Schenkungen in Form von Wertpapieren und anderen Kapitalanlagen erhalten können. Voraussetzung für die Steuervergünstigung ist, eine Schenkung oder ein Verkauf einer **relevanten** Kapitalanlage unterhalb des Marktwerts an eine Charity mit Sitz im Vereinigten Königreich. Zu den relevanten Kapitalanlagen gehören beispielsweise

- Wertpapiere, die an der Börse (einschließlich dem *Alternative Investment Market*) im Vereinigten Königreich zugelassen sind oder gehandelt werden,
- Wertpapiere, die an einer anerkannten ausländischen Börse zugelassen sind oder gehandelt werden,
- Vermögensanteile von *Authorised Unit Trusts (AUT)* oder
- Vermögensanteile von *Open-Ended Investment Companies (OEIC)*.

Von der Steuer abzugsfähig ist dabei der Marktwert der relevanten Kapitalanlage zum Zeitpunkt der Übertragung oder des Verkaufs an die Charity einschließlich Nebenkosten wie beispielsweise Maklergebühren. Allerdings sind davon alle Erträge, Geldleistungen oder der Wert von anderen Leistungen abzuziehen, die in Folge der Schenkung oder des Verkaufs einer relevanten Kapitalanlage an eine Charity von dieser an den Zuwendenden oder einer mit diesem verbundenen Person getätigt werden.

Erhält eine Charity eine Schenkung in Form von Grundbesitz, Gebäuden oder Wertpapieren, besteht keine Steuerpflicht.

Die britischen DBA¹ betreffend der Erbschaft- und Schenkungsteuer sehen im Allgemeinen vor, dass dem Staat das Besteuerungsrecht über das gesamte übergehende Vermögen zugeordnet wird, in dem der Wohnsitz des Übertragenden liegt. Zuwendungen aus Deutschland an eine britische Charity können

¹ Diese Ausführungen erfolgen hier exemplarisch für das Vereinigte Königreich, gelten aber entsprechend auch in anderen Ländern.

demnach in Deutschland besteuert werden. Bei Zuwendungen einer in Deutschland ansässigen Person an eine ausländische Körperschaft ist die ausländische Körperschaft in Deutschland beschränkt steuerpflichtig. Zuwendungen an eine gemeinnützige Körperschaft und damit an eine britische Charity sind von der deutschen Erbschaftsteuer befreit (§ 13 Abs. 1 Nr. 16c ErbStG), sofern entsprechende so genannte Gegenseitigkeitserklärungen vorliegen. Jedoch besteht zwischen Deutschland und dem Vereinigten Königreich keine solche Erklärung (R 48 ErbStR; Stand 01.01.2003). Allerdings sind nach § 13 Abs. 1 Nr. 17 ErbStG Zweckzuwendungen an – nach deutschem Recht – gemeinnützige Körperschaften ebenfalls steuerbefreit. Dies gilt für ausländische Körperschaften auch dann, wenn keine Gegenseitigkeitserklärung vorliegt (R 49 Abs. 3 ErbStR).

Im Ergebnis sind Zuwendungen einer in Deutschland ansässigen Person an eine britische Charity daher regelmäßig nicht erbschaft- und schenkungsteuerpflichtig.

26.7 Umsatzsteuerlich relevante Regelungen

Im Allgemeinen besteht für Charities im Vereinigten Königreich eine Umsatzsteuerpflicht (*Value Added Tax Act 1994*). Diese Steuerpflicht gilt nicht nur für eine gewerbliche Tätigkeit, sondern erstreckt sich gleichermaßen auf nicht gewerbliche Aktivitäten. Allerdings gibt es für Charities einige Sonderregelungen. So unterliegen dem Nullsteuersatz die Umsätze mit folgenden Gütern und Dienstleistungen im Inland:¹

- Wohnbauten und andere Bauten für öffentliche und gemeinnützige Zwecke sowie die Lieferung von Baumaterialien hierfür und
- bestimmte Lieferungen und sonstige Leistungen von Charities sowie Lieferungen von gespendeten Gegenständen durch Charities im Rahmen ihres gemeinnützigen Zwecks.

¹ Vgl. dazu und im Folgenden Müssener (2003).

Darüber hinaus sind folgende Lieferungen und sonstigen Leistungen steuerbefreit ohne Vorsteuerabzug:¹

- Leistungen im Erziehungs-, Gesundheits- und Wohlfahrtswesen,
- Bestimmte Umsätze im Zusammenhang mit Sportveranstaltungen und
- Spendensammelveranstaltungen von gemeinnützigen Organisationen.

26.8 Haftung

Der Trustee haftet im Innenverhältnis bei einem so genannten Breach of Trust. Dieser liegt vor, wenn ein Trustee gegen die Ziele der Charity verstößt, seine Sorgfaltspflichten verletzt oder beispielsweise die Ressourcen der Charity für nicht vorgesehene Zwecke verwendet. In diesem Fall hat der Trustee den der Charity entstandenen finanziellen Schaden zu ersetzen. Gleiches gilt für betrügerisches Handeln sowie Insolvenzverstöße.²

Abhängig von der Rechtsform einer Charity ergeben sich im Außenverhältnis Unterschiede bei der Haftung der Trustees. Handelt es sich bei der Charity um eine Company limited by guarantee, so besteht für die Trustees grundsätzlich keine persönliche Haftung für eingegangene Verpflichtungen. Die Haftung bleibt auf die Charity Company beschränkt. Eine persönliche Haftung der Trustees kann allerdings bei Insolvenzverstößen erwachsen. Dagegen haben die Trustees bei einer Unincorporated Association oder einem Trust persönlich für die Vertragsverpflichtungen einzustehen. Dies liegt darin begründet, dass die Trustees die Vertragspartner der Gläubiger der Charity sind. Es besteht jedoch für die Trustees die Möglichkeit, sich vertraglich der persönlichen Haftung zu entziehen, indem sie für jedes Rechtsgeschäft ihre Haftung auf den Wert der Vermögensgegenstände der Charity begrenzen.

Für alle drei Rechtsformen gilt, dass Trustees persönlich gegenüber den Gläubigern haften, wenn sie Verträge eingehen, aus denen Verpflichtungen erwachsen, die den Wert der Vermögensgegenstände der Charity übersteigen.

¹ Von der nach der 6. EG-Richtlinie Anhang H bestehenden Möglichkeit der Anwendung eines ermäßigten Satzes für gemeinnützige Vereine wurde nicht Gebrauch gemacht.

² Vgl. dazu Sections 213/214 Insolvency Act 1986.

Verletzt eine Charity die vorgeschriebene Aufzeichnungspflicht für jeden Gift Aid, so dass nicht mehr nachgewiesen werden kann, dass die Voraussetzungen für eine Steuervergünstigung erfüllt sind, so ist die von der Inland Revenue geforderte Steuer verzinst zurückzuzahlen.

26.9 Administration

In **England** und **Wales** verlangt der *Charities Act 1993* die Eintragung von Charities bei der *Charity Commission*, die gleichzeitig über deren Gemeinnützigkeit entscheidet und diese beaufsichtigt. Von dieser Eintragungspflicht ausgenommen sind Charities, die einen religiösen Zweck verfolgen oder davon befreit sind. Eine Befreiung von der Eintragungspflicht liegt zum einen dann vor, wenn das Parlament keine Notwendigkeit für die Registrierung sieht, da bereits andere Rahmenbedingungen zur Überwachung dieser Charities existieren ("exempt Charities"). Dazu gehören beispielsweise Universitäten, Nationalmuseen oder Galerien. Zum anderen kann eine Charity aufgrund von Ministerverordnungen oder auf Anordnung der Kommissionsmitglieder der *Charity Commission* von der Registrierungspflicht ausgenommen werden ("excepted Charity"). Zu den excepted Charities gehören außerdem Charities, die weder über eine dauerhafte Stiftung verfügen noch ein jährliches Einkommen von mehr als 1.000 £ (rund 1.450 €) haben und nicht im Besitz von Landeigentum sind. In **Schottland** werden Charities durch das *Office of the Scottish Charity Regulator (OSCR)* überwacht und deren Gemeinnützigkeit wird vom *Inland Revenue Charities Office* bewertet. Letzteres gilt ebenfalls für **Nordirland**, wobei hier gemeinnützige Organisationen vom *Department of Health and Social Services (DHSS)* reguliert werden.

Seit März 1996 muss jede in England und Wales registrierte Charity mit einem Bruttojahreseinnahmen oder Ausgaben von mehr als 10.000 £ (rund 14.600 €) einen Jahresbericht erstellen und den Jahresertrag an die *Charity Commission* melden. Dies muss spätestens zehn Monate nach Ablauf des Geschäftsjahrs einer Charity erfolgen.

26.10 Quantitative Angaben

Bisher nehmen ungefähr 9.000 Unternehmen und insgesamt 5 Millionen Beschäftigte am Payroll Giving-Verfahren teil. Die Spende beträgt im Durchschnitt 5 £ pro Monat, das sind knapp 7,50 €. ¹

Insgesamt wurden im Jahr 1995 1.473.000 Arbeitsplätze² durch gemeinnützige Organisationen geschaffen, die sich wie folgt aufteilen:

- 587.000 Forschung und Bildung
- 347.000 Kultur
- 185.000 soziale Dienste
- 108.000 Erschließung und Wohnungsbau
- 247.000 Andere

Der gemeinnützige Sektor umfasst rund 600.000 Organisationen, von denen 182.000 eingetragene Charities sind, die ein Gesamteinkommen von 24 Milliarden £ (knapp 35 Milliarden €) haben. ³ Zehntausende andere Charities sind nicht eintragungspflichtig. In den letzten Jahren verzeichnete der Sektor steigende Einnahmen und eine wachsende Zahl von Organisationen und Beschäftigten. ⁴

¹ Pörksen (2004).

² Europäisches Parlament und Europäische Kommission (2000).

³ http://www.acf.org.uk/trusts_facts.htm.

⁴ Bertelsmann Stiftung (2002), S. 3.

27. ZYPERN

27.1 Formen, Arten und Anerkennungsprinzipien von gemeinnützigen Organisationen

In Zypern regeln hauptsächlich die Gesetze *Association and Institution Law* (von 1972) und *Charities Law* die Formen, Arten sowie Anerkennungsprinzipien der gemeinnützigen Organisationen. Anerkannte gemeinnützige Organisationen müssen einen als ausschließlich gemeinnützig anerkannten Zweck verfolgen und dem Gemeinwohl dienen (siehe auch unten). Im Allgemeinen wird die Gemeinnützigkeit durch den Council of Ministers bewertet. Die anerkannten gemeinnützigen Einrichtungen besitzen eigene Rechtspersönlichkeit und sind daher juristische Personen.

Wie in den anderen EU-Ländern erfolgt die Gründung eines gemeinnützigen Vereins (Association) mittels eines Gründungsaktes. Dieser Akt soll zumindest den Zweck und die Regelungen bezüglich der internen Organisation beinhalten. Die Beiträge der Mitglieder und die mit diesen Beiträgen erworbenen Güter bilden das gemeinschaftliche Vermögen des Vereins. Solange dieser besteht, können einzelne Mitglieder weder die Aufteilung des gemeinschaftlichen Vermögens beantragen, noch bei Austritt ihren Anteil fordern. Laut Gesetz sind die Vereine verpflichtet, kein Vermögen oder andere materielle Werte direkt oder indirekt an die Mitglieder auszuschütten. Bei Auflösung des Vereins muss das gesamte Vermögen der Republik Zypern zur Verfügung gestellt werden. Für Verbindlichkeiten, die durch die den Verein vertretenden Personen eingegangen worden sind, können sich Dritte wegen ihrer Ansprüche an das gemeinschaftliche Vermögen halten.

Das Innenministerium führt für eingetragene Vereine und Stiftungen ein *Registrar of Associations & Foundations*, wobei hier (1) die Satzung, der Treuhandvertrag, das Memorandum oder der Gesellschaftsvertrag, (2) der Name der Einrichtung, (3) die von der gemeinnützigen Einrichtung verfolgten Zwecke, (4) Jahresabschluss bzw. Geschäftsbericht und (5) der Name des Ansprechpartners aufgenommen werden. Nur die vom Finanzministerium zusätzlich anerkannten gemeinnützigen Organisationen genießen steuerliche Vorteile. Falls es

berechtigte Gründe gibt, kann der Finanzminister jederzeit steuerliche Begünstigungen streichen.

27.2 Abgrenzung zu Stiftungen, Trusts und steuerbefreiten Körperschaften

Im Gegensatz zum Verein steht bei der Stiftung das Vermögen und nicht der Mensch im Vordergrund. Per Satzung und Testament kann ein Vermögen einem bestimmten ideellen, nicht gewinnorientierten Zweck unterworfen werden. Die Gründungsurkunde und die Satzung haben die Bezeichnung der Stiftung, Angaben über den Zweck, das Vermögen und den Sitz sowie Bestimmungen über die Verfassung und Verwaltung zu enthalten. Für die anerkannten Stiftungen gelten wie bei Vereinen auch steuerliche Vorteile.

Religiöse Organisationen wie Church of Cyprus werden auch als "Institution" (entspricht der Foundation) charakterisiert. Sie benötigen keine Anerkennungen durch den Council of Ministers, genießen aber trotzdem steuerliche Vorteile.

Wie im Falle Großbritanniens existiert auch in Zypern der so genannte Charitable Trust. Der Treuhandvertrag dieses Trusts legt fest, dass das Eigentum ausschließlich gemeinnützigen Zwecken dient, wobei ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb als Nebentätigkeit nicht ausgeschlossen ist. Entsprechend den gemeinnützigen Vereinen und Stiftungen wird der Charitable Trust auch vom Council of Ministers reguliert. Im Gegensatz zu Großbritannien können gemeinnützige Trusts in Zypern eigene Rechtspersönlichkeit besitzen, wenn sie durch den Council of Ministers anerkannt werden (Charities Law).

Zu den sonstigen Non-Profit-Organisationen gehören (1) der Fernsehsender CYPC nach dem *Cyprus Broadcasting Corporation Law*, (2) Vereine für Pfadfinder und Pfadfinderinnen nach dem *Boy Scout Association Law* von 1960 und dem *Cyprus Girl-Guide Association Law 81/1968* (3) das Rote Kreuz nach dem *Cyprus Red Cross Society Law 39/67*, usw.

27.3 Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe/Zweckbetriebe

In Zypern können anerkannte gemeinnützige Vereine und andere Typen von anerkannten gemeinnützigen Organisationen gewinnorientierte Aktivitäten ausüben. Die wirtschaftlichen Tätigkeiten sollen mit eigenen institutionellen Zielsetzungen der Einrichtungen direkt verbunden bzw. vereinbar sein. Wenn sie anderweitig Gewinne erwirtschaften, können diese Einrichtungen allerdings ihren Status als anerkannte gemeinnützige Organisationen verlieren (siehe auch unten).

27.4 Besteuerung der laufenden Erträge

Nach dem Einkommensteuergesetz sind in Zypern Einkünfte einer anerkannten gemeinnützigen Organisation aus Mitgliedsbeiträgen, Spenden und Schenkungen von der Einkommensteuer befreit.

Einkünfte aus Dividenden und Zinsen (die so genannten Investitionseinkommen in Zypern) sind ebenfalls steuerfrei. Auch Miet- und Pächterträge sind steuerfrei, wenn ihre Erzielung und Ausgaben mit den wohltätigen institutionellen Zwecken der gemeinnützigen Organisation vereinbar sind.

Hingegen sind Einnahmen aus gewinnorientierten Aktivitäten der anerkannten gemeinnützigen Organisationen nur dann steuerfrei, wenn (1) solche erwerbswirtschaftlichen Tätigkeiten mit den eigenen institutionellen Zielsetzungen der Einrichtungen direkt verbunden bzw. vereinbar sind, und (2) die Geldmittel ausschließlich für Wohltätigkeitszwecke eingesetzt werden. Falls diese Bestimmungen nicht eingehalten werden, verliert der Verein seinen Status als anerkannte gemeinnützige Organisation. Als Folge werden dann auch steuerliche Vorteile nicht mehr gewährt.

Veräußerungsgewinne der anerkannten gemeinnützigen Organisationen sind allerdings steuerpflichtig nach dem *Capital Gains Law 52/80*. Es gibt Diskussionen in Zypern, ob diese Regelung modifiziert werden soll.

Anerkannte gemeinnützige Organisationen sind von der Grundsteuer befreit, wenn Gebäude und Grundstücke ausschließlich zur Erfüllung der eigenen wohltätigen Zwecke verwendet werden (*Immovable Property Law 24/80*).

27.5 Spenden und Mitgliedsbeiträge

Geldspenden von einer natürlichen Person oder einer Körperschaft an anerkannte gemeinnützige Organisationen werden von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer abgezogen. Geldspenden bis zu 20.000 CYP (rund 34.300 €)¹ sind vollständig steuerlich abziehbar. Der Teil der Spendensumme, der über 20.000 CYP (rund 34.300 €) liegt, ist allerdings nur zu 50 % abzugsfähig. Für diesen steuerlichen Abzug sind Belege vorzuweisen. Die gesamte Spendensumme sollte das Jahreseinkommen des Spenders nicht übersteigen.

Ein ausländischer Spender kann seine Spendensumme von seinem in Zypern erwirtschafteten Einkommen steuerlich abziehen. Eine Spendenaktion einer ausländischen Firma soll durch ihre Tochtergesellschaften bzw. Vertretungen durchgeführt werden.

Sachspenden werden steuerlich nicht begünstigt.

Ein inländischer Spender erhält keine Steuervergünstigungen in Zypern, wenn er direkt an ausländische gemeinnützige Organisationen spendet.

27.6 Erbschaft- und Schenkungsteuer

In Zypern sind gemeinnützige Organisationen von der Erbschaft- und Schenkungsteuer befreit.

27.7 Umsatzsteuerlich relevante Regelungen

Nach dem *Value Added Tax Law 111/1985* sind in Zypern Dienstleistungen von anerkannten gemeinnützigen Vereinen, die zur Erfüllung der wohlthätigen Zwecke der Einrichtung dienen, von der Mehrwertsteuer befreit (ohne Vorsteuerab-

¹ Für die Umrechnungen in € wurde hier und im Folgenden der Referenzkurs der EZB vom 2.3.05 verwendet. <http://www.ecb.int/stats/exchange/eurofxref/html/index.en.html>.

zug). Übergangsregelungen können bis zum 31. 12. 2007 aufrechterhalten werden.¹

27.8 Haftung

Für einen gemeinnützigen Verein ist es sinnvoll, beim Finanzministerium die Anerkennung zu beantragen. Neben den bei erfolgreichem Abschluss des Verfahrens gewährten steuerlichen Vorteilen liegt ein weiterer positiver Aspekt der Anerkennung in der Haftung. Die Haftung wird dadurch auf das Vermögen des Vereins beschränkt. Verschuldet sich ein anerkannter Verein und kommt es zur Zahlungsunfähigkeit, so können seine Gläubiger nur auf das Vereinsvermögen zurückgreifen.

Der Vereinsvertreter bzw. Trustee haftet allerdings im Innenverhältnis. Dies findet statt, wenn ein Vereinsvertreter oder Trustee gegen die Ziele der gemeinnützigen Organisation verstößt, seine Sorgfaltspflichten verletzt oder beispielsweise die Ressourcen der Einrichtungen für nicht vorgesehene Zwecke verwendet. In diesem Fall hat der Vereinsvertreter oder Trustee den der gemeinnützigen Einrichtung entstandenen finanziellen Schaden zu ersetzen. Gleiches gilt für betrügerisches Handeln sowie Insolvenzverstöße.

27.9 Administration

Das Innenministerium führt für eingetragene Vereine und Stiftungen ein *Registrar of Associations & Foundations*. Für die zusätzliche Anerkennung, die mit den steuerlichen Vergünstigungen verbunden ist, ist das Finanzministerium in Verbindung mit dem Council of Ministers zuständig. Der Anerkennungsprozess der gemeinnützigen Organisationen durch den Council of Ministers ist relativ einfach und dauert nicht lang. Man rechnet etwa drei Wochen für die Registrierung und noch zwei zusätzliche Wochen für die Erteilung des steuerfreien Status durch das Finanzministerium. Ein wichtiger Aspekt dabei ist, dass zur Sicherung einer dauerhaften Existenz sowohl eine solide finanzielle Basis als auch

¹ Anhang H der 6. EG-Richtlinie Nr. 14 ist nach International Bureau of Fiscal Documentation nicht umgesetzt worden.

ein effizientes Management der gemeinnützigen Organisation gewährleistet werden sollen.

Die Gesamtheit der Tätigkeiten (institutionelle Tätigkeiten und damit zusammenhängende gewerbliche Tätigkeiten) der gemeinnützigen Organisationen sind chronologisch und systematisch aufzuzeichnen (Charities Law). Dazu muss ein Jahresabschluss erstellt werden. Das Innenministerium kann jederzeit den Jahresabschluss einer registrierten gemeinnützigen Organisation überprüfen.

27.10 Quantitative Angaben

Keine Angaben.

Literatur

Belgien

Cahiers de droit fiscal international, Rapporteur National, Michel de Wolf, Belgium.

http://europa.eu.int/comm/enterprise/library/lib-social_economy/orgfd_de.pdf.

http://mineco.fgov.be/redir_new.asp?loc=/entreprises/vademecum/tocib_fr.htm.

http://mineco.fgov.be/redir_new.asp?loc=/entreprises/vademecum/Vade11_fr-04.htm.

<http://www.belgium.be/eportal>.

http://www.boutiquedegestion.be/pages/comptabilite_fiscalite.htm#dons.

http://www.boutiquedegestion.be/pages/service_juridique_comparaison.htm.

http://www.businessandlaw.be/article.php3?id_article=766.

<http://www.coj.be/fiche%20jurid26.htm>.

http://www.dexia-socionet.be/fr/f_bib_article.asp?ID=5.

http://www.dexia-socionet.be/fr/f_home.htm.

<http://www.eurocom.org/Cox/gemein/europa/be.htm>.

<http://www.fisconet.fgov.be>.

http://www.linker.ch/eigenlink/Umsatzsteuer_deutschland.htm.

http://www.notaire.be/info/actes/422_F_code_droits_succession.htm.

International Bureau of Fiscal Documentation, <http://www.ibfd.com>.

Le secteur non marchand privé en Belgique (1999); Etude réalisée dans le cadre du Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project et du Projet interuniversitaire sur le secteur non marchand en Belgique, Dezember 1999.

Dänemark

http://europa.eu.int/comm/enterprise/library/lib-social_economy/orgfd_de.pdf.

<http://www.eurocom.org/Cox/gemein/europa/dk.htm>.

Cahiers de droit fiscal international.

International Bureau of Fiscal Documentation, <http://www.ibfd.com>.

Schulze, I. (2003), in: Mennel/Förster, Steuern, 51. Lieferung, 2003.

Europäisches Parlament, Europäische Kommission (2000), Organisationen des dritten Systems und ihre Rolle bei der Schaffung von Arbeitsplätzen, Konferenz im Europäischen Parlament, Brüssel, 29. und 30. Juni 2000.

Deutschland

Grützner, D. (2004), in: Mennel/Förster, Steuern, 54. Lieferung, 2004.

Wallenhorst, R. (2004) in: Troll, Wallenhorst, Halaczinsky, Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, Kap. F, Rz. 23, 5. Auflage 2004.

Estland

<http://www.ecb.int/stats/exchange/eurofxref/html/index.en.html>.

<http://www.raamatupidaja.ee/index.php/348;5593>.

International Bureau of Fiscal Documentation, <http://www.ibfd.com>.

Finnland

Europäische Kommission (2000), Inventar der Steuern, die in den Mitgliedsstaaten der Europäischen Union erhoben werden, 17. Ausgabe, http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/tax_inventory_17_de.pdf.

Europäisches Parlament, Europäische Kommission (2000), Organisationen des dritten Systems und ihre Rolle bei der Schaffung von Arbeitsplätzen, Konferenz im Europäischen Parlament, Brüssel, 29. und 30. Juni 2000.

International Bureau of Fiscal Documentation, <http://www.ibfd.com>.

International Fiscal Association (1999), Cahiers de droit fiscal international, Volume LXXXIVa, Rotterdam.

<http://www.eurocom.org/Cox/gemein/europa/>.

Frankreich

Archambault, E. (1999), Le secteur sans but lucratif en France et dans le monde, Etude réalisée pour la Fondation de France par le Laboratoire d'Economie Sociale - Unité de recherche associée au CNRS.

Europäische Kommission (2000), Inventar der Steuern, die in den Mitgliedsstaaten der Europäischen Union erhoben werden, 17. Ausgabe, http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/tax_inventory_17_de.pdf.

<http://droit.org/code/CGIMPOT0-278.html>.

http://europa.eu.int/comm/enterprise/library/lib-social_economy/orgfd_de.pdf.

http://juripole.u-nancy.fr/memoires/compare/Antoine_Bureau/partie1.html.

http://perso.club-internet.fr/ppkafp/Associations_lucratives_sans_but.pdf.

<http://perso.wanadoo.fr/association.1901/HTLM/imposition/Imposition.htm>.

<http://perso.wanadoo.fr/cerpp.parapente/formation/FP-R12-responsabilite.htm>.

<http://vosdroits.service-public.fr/particuliers/ARBO/FXVAS111.html?&n=Vie%20associative&l=NX20>.

http://www.apce.com/include/imprimer.php?rubrique_id=1161&tpl_id=106&type_page=type_projet=1.

<http://www.cyberjeune.org/ficheprat/ficheprat/fiche.php3?Id=106&style=jessi>.

<http://www.eurocom.org/Cox/gemein/europa/fr.htm>.

<http://www.eurocom.org/Cox/gemein/europa/fr0901.htm>.

<http://www.ffme.fr/espace-association/ressource/don.htm>.

<http://www.ffme.fr/espace-association/ressource/index.htm>.

http://www.foruminvest.com/fiches/pdf/club-assureur_2.pdf.

http://www.infoasso-08.org/doc_types/financement/comptabilite.htm.

http://www.insee.fr/fr/ffc/accueil_ffc.asp.

<http://www.loi1901.com/intranet/astatuts/choix.php>.

http://www.vie-associative.gouv.fr/monde_asso_aujourd'hui/index.htm.

International Bureau of Fiscal Documentation, <http://www.ibfd.com>.

International Fiscal Association (1999), Cahiers de Droit Fiscal International, Volume LXXXIVa, Rotterdam.

Joho, J. (2002), Guide Pratique des associations, Colmar, 2002.

Mennel (2004), Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan, NWB Verlag 2004.

Tillmanns, W. (2004), Frankreich, in: Mennel/Förster, Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan, NWB Verlag 2004.

Wachter, Th. (2004), Deutsches Erbschaftsteuerrecht und europäisches Gemeinschaftsrecht - zugleich Anmerkung zum Urteil des BFH vom 5.5.2004, II R 33/02, in: Finanzrundschau- Ertragsteuerrecht, Heft 22, 2004, S. 1258.

Bulletin Officiel des Impôts Direction Générale des Impôts – Service de la Législation Fiscale, 4 H-5-98, N° 170 du 15 Septembre 1998, 4 F.E./30, Instruction du 15 Septembre 1998.

Griechenland

Europäische Kommission (2000), Inventar der Steuern, die in den Mitgliedsstaaten der Europäischen Union erhoben werden, 17. Ausgabe, http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/tax_inventory_17_de.pdf.

Groos, H. (2001), in: Mennel/Förster, Steuern, 45. Lieferung, 2001.

http://europa.eu.int/comm/enterprise/library/lib-social_economy/orgfd_de.pdf.

<http://www.eurocom.org/Cox/gemein/europa/gr.htm>.

International Bureau of Fiscal Documentation, <http://www.ibfd.com>.

Mennel, Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan, Griechenland.

Irland

Fischer-Zernin, J., Medlar, C. (2003), in: Mennel/Förster, Steuern, 50. Lieferung 2003.

<http://www.ecb.int/stats/exchange/eurofxref/html/index.en.html>.

<http://www.eurocom.org/COX>.

<http://www.jhu.edu/~cnp/pdf/glance.pdf>.

<http://www.jhu.edu/~cnp/pdf/ireland.pdf>.

<http://www.revenue.ie/doc/chy2.doc>.

<http://www.revenue.ie/doc/chy10.doc>.

International Bureau of Fiscal Documentation, <http://www.ibfd.com>.

Office of the Revenue Commissioners (2001), Charities Manual, http://www.revenue.ie/services/foi/s16_2001/charity.pdf.

Italien

http://europa.eu.int/comm/enterprise/library/lib-social_economy/orgfd_de.pdf

International Bureau of Fiscal Documentation, <http://www.ibfd.com>.

Lobis, E. (2002), in: Mennel/Förster, Steuern, 46. Lieferung, 2002.

Raiffeisenverband Südtirol (2000), Non-Profit-Organisationen Onlus, Ein Handbuch für die Praxis, Bozen.

Japan

<http://www.ecb.int/stats/exchange/eurofxref/html/index.en.html>.

Lettland

<http://www.ecb.int/stats/exchange/eurofxref/html/index.en.html>.

International Bureau of Fiscal Documentation, <http://www.ibfd.com>.

Litauen

<http://www.ecb.int/stats/exchange/eurofxref/html/index.en.html>.

International Bureau of Fiscal Documentation, <http://www.ibfd.com>.

Luxemburg

Europäische Kommission (2000), Inventar der Steuern, die in den Mitgliedsstaaten der Europäischen Union erhoben werden, 17. Ausgabe, http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/tax_inventory_17_de.pdf.

http://europa.eu.int/comm/enterprise/library/lib-social_economy/orgfd_de.pdf.

<http://www.eurocom.org/Cox/gemein/europa/lux.htm>.

International Bureau of Fiscal Documentation, <http://www.ibfd.com>.

Mennel, A. (o.J.) Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan, Luxemburg.

Malta

<http://www.ecb.int/stats/exchange/eurofxref/html/index.en.html>.

International Bureau of Fiscal Documentation, <http://www.ibfd.com>.

Niederlande

http://europa.eu.int/comm/enterprise/library/lib-social_economy/orgfd_de.pdf.

<http://www.donateursvereniging.nl/index.php?id=161>.

<http://www.eurocom.org/Cox/gemein/europa/nl.htm>.

International Bureau of Fiscal Documentation, <http://www.ibfd.com>.

International Fiscal Association (1999), Cahiers de Droit Fiscal International, Volume LXXXIVa, Rotterdam.

Müssener, I. (2004), in: Mennel/Förster, Steuern, 54. Lieferung 2004.

Österreich

Bundesministerium für Finanzen (2002), Vereine und Steuern, Juli 2002, <http://www.bmf.gv.at>.

Bundesministerium für Finanzen (2001), Vereinsrichtlinien 2001, Dezember 2001, <http://www.bmf.gv.at/steuern/Richtlinien/index.htm>.

Europäisches Parlament, Europäische Kommission (2000), Organisationen des dritten Systems und ihre Rolle bei der Schaffung von Arbeitsplätzen, Konferenz im Europäischen Parlament, Brüssel, 29. und 30. Juni 2000.

<http://www.ngo.at/recht/gemeinnutz.htm>.

<http://www.ngo.at/recht/stift.htm>.

International Fiscal Association (1999), Cahiers de Droit Fiscal International, Volume LXXXIVa, Rotterdam.

Leitner, R. (2004), in: Mennel/Förster, Steuern, 53. Lieferung 2004.

Polen

Alberts, W. (2004), in: Mennel/Förster, Steuern, 54. Lieferung, 2004.

<http://www.ecb.int/stats/exchange/eurofxref/html/index.en.html>.

<http://www.ms.gov.pl>.

<http://www.ngo.pl>.

International Bureau of Fiscal Documentation, <http://www.ibfd.com>.

Portugal

Europäische Kommission (2000), Inventar der Steuern, die in den Mitgliedsstaaten der Europäischen Union erhoben werden, 17. Ausgabe, http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/tax_inventory_17_de.pdf.

<http://www.eurocom.org/COX>.

http://europa.eu.int/comm/enterprise/library/lib-social_economy/orgfd_de.pdf.

International Bureau of Fiscal Documentation, <http://www.ibfd.com>.

Stieb, S. (2003), in: Mennel/Förster, Steuern, 50. Lieferung 2003.

Schweden

Alhager, E., Strömberg, D. (2004), in: Mennel/Förster, Steuern, 54. Lieferung 2004.

Europäische Kommission (2000), Inventar der Steuern, die in den Mitgliedsstaaten der Europäischen Union erhoben werden, 17. Ausgabe, http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/tax_inventory_17_de.pdf.

http://europa.eu.int/comm/enterprise/library/lib-social_economy/orgfd_de.pdf.

<http://www.ecb.int/stats/exchange/eurofxref/html/index.en.html>.

<http://www.eurocom.org/COX>.

International Bureau of Fiscal Documentation, <http://www.ibfd.com>.

Slowakei

Ernst & Young/Weinhold Legal (2004), Doing Business in the Slovak Republic.

<http://www.ecb.int/stats/exchange/eurofxref/html/index.en.html>.

<http://www.mvoservis.sk>.

<http://www.tpawt.com/index.php>.

International Center for Not-for-Profit Law (2003), Survey of Tax Laws, Affecting Non-Governmental Organisations in Central and Eastern Europe, Second Edition.

Svitkova, K. (2004), The Evolution of the Third Sector in Slovakia, Bratislava, mimeo.

Slowenien

Hvalie, S., Ramovs, J. und Ramovs, K. (2002), National Report: Third Sector in Slovenia.

Spanien

Courage, Ch. (2004), in: Mennel/Förster, Steuern, 52. Lieferung 2004.

Europäische Kommission (2000), Inventar der Steuern, die in den Mitgliedsstaaten der Europäischen Union erhoben werden, 17. Ausgabe,
http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/tax_inventory_17_de.pdf.

<http://www.ecb.int/bc/exchange/es/html/index.en.html>.

<http://www.eurocom.org/COX>.

http://europa.eu.int/comm/enterprise/library/lib-social_economy/orgfd_de.pdf.

International Bureau of Fiscal Documentation, <http://www.ibfd.com>.

Universidad de Deusto/Universidad Ramon Llull (2002), The Spanish Non profit Sector, April 2002,

http://www.ceis.it/euroset/products/pdf/Spain_National_Study.PDF.

Tschechische Republik

Adamec, J., Hrdina, M., Pokorná, J., Růžicková, R., Topinka, J. (2004), Studie über tschechische Non-Profit-Organisationen. Unveröffentlichtes Manuskript, Tschechische Republik, Oktober 2004.

<http://www.ecb.int/stats/exchange/eurofxref/html/index.en.html>.

International Bureau of Fiscal Documentation, <http://www.ibfd.com>.

Vorlickova, L. (2004), in: Mennel/Förster, Steuern, 55. Lieferung, 2004.

USA

Hines Jr., James R. (1998), Nonprofit Business Activity and the Unrelated Business Income Tax, NBER Working Paper 6820, Dezember 1998, <http://papers.nber.org/papers/w6820.pdf>.

<http://www.ecb.int/stats/exchange/eurofxref/html/index.en.html>.

<http://www.irs.gov/charities/>.

[http:// www.nnng.com/entities/nnib/areas/nonprofit](http://www.nnng.com/entities/nnib/areas/nonprofit).

IRS Publication 526 (2003), Charitable Contributions, <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p526.pdf>.

IRS Publication 557 (2003), Tax-Exempt Status for Your Organization, <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p557.pdf>.

IRS Publication 598 (2000), Tax on Unrelated Business Income of Exempt Organizations, <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p598.pdf>.

IRS Publication 950 (2004), Introduction to Estate and Gift Taxes, <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p950.pdf>.

IRS Publication 4221 (2003), Compliance Guide for 501 (c)(3) Tax-Exempt Organizations, <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p4221.pdf>.

Müssener, I. (1999), in: Mennel/Förster, Steuern, 38. Lieferung 1999.

National Council of Nonprofit Association (2001), The United States Nonprofit Sector 2001, http://www.ncna.org/_uploads/documents/live//us.nonprofit.sector.report.pdf.

Ungarn

Boris, S./Herich, G./Lauer, B. (2004), Non-Profit-Organisationen in Ungarn. Unveröffentlichtes Manuskript, 2004.
<http://www.ecb.int/stats/exchange/eurofxref/html/index.en.html>.

International Bureau of Fiscal Documentation, <http://www.ibfd.com>.

Vereinigtes Königreich

Bertelsmann Stiftung (2002), Private Action, Public Benefit, A Review of Charities and the Wider Not-For-Profit Sector, Strategy Unit Report, September 2002.

International Bureau of Fiscal Documentation, <http://www.ibfd.com>.

Europäisches Parlament, Europäische Kommission (2000), Organisationen des dritten Systems und ihre Rolle bei der Schaffung von Arbeitsplätzen, Konferenz im Europäischen Parlament, Brüssel, 29. und 30. Juni 2000.

http://www.acf.org.uk/trusts_facts.htm.

<http://www.charity-commission.gov.uk>.

<http://www.ecb.int/stats/exchange/eurofxref/html/index.en.html>.

<http://www.eurocom.org/COX>.

<http://www.hmce.gov.uk>.

<http://www.inlandrevenue.gov.org>.

Müssener, I. (2003), in: Mennel/Förster, Steuern, 51. Lieferung 2003.

Pörksen, M. E. (2004), Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, Spendenreform in Großbritannien, <http://www.eurocom.org/COX>.

Zypern

<http://www.ecb.int/stats/exchange/eurofxref/html/index.en.html>.

International Bureau of Fiscal Documentation, <http://www.ibfd.com>.

Ansprechpartner

Belgien

Samantha Haulotte, SPF Finances, Service d'Etudes et de Documentation,
Brüssel

E-Mail : samantha.haulotte@minfin.fed.be

Estland

Kairi Andresson, Universität Tartu, Fakultät für Wirtschaftswissenschaften und
Management, Tartu

E-Mail: kairi@ec.ut.ee

Finnland

Anders Colliander, Consulting Official, Ministry of Finance Finland

E-mail: anders.colliander@vm.fi

Botschaft von Finnland, Berlin

E-Mail: info.berlin@formin.fi

Generalkonsulat von Finnland, Hamburg

E-Mail: info.hamburg@formin.fi

Japan

Yohai Ogawa, Research Divison, Tax Bureau, Ministry of Finance

E-Mail: youhei.ogawa@mof.go.jp

Lettland

Zane Bule, Universität Lettlands, EuroFakultät, Riga

E-Mail: zaneb@one.lv

Litauen

Kristina Sinkuniene, Vytautas Magnus Universität Kaunas, Fakultät für Wirtschaftswissenschaften und Management, Kaunas

E-Mail: Kristina_Sinkuniene@fc.vdu.lt

Luxemburg

Mathis Mellina, Administration Enregistrement Et Domaines

E-Mail : mathis.mellina@en.etat.lu

Malta

Shawn Agius, Commissioner of Inland Revenue

E-Mail: shawn.agius@gov.mt

Niederlande

Drs. J. J. Urselmann, Ministerie van Landbouw, Natuurbeheer en Visserij

E-Mail: j.j.urselmann@kab.agro.nl

Polen

Prof. Dr. Andrzej Borodo, Nikolaus-Kopernikus-Universität Thorn, Juristische Fakultät, Torun

E-Mail: aborodo@law.uni.torun.pl

Janusz A. Kosinski, Universität der Bundeswehr München, Fakultät für Wirtschafts- und Organisationswissenschaften, Neubiberg
E-Mail: janusz.kosinski@unibw.de

Schweden

Brita Löfgren Lewin, Finansdepartementet, Stockholm
E-Mail: brita.lofgren-lewin@finance.ministry.se

Hases Per Sjöblom, Director of Taxation, Ministry of Finance Sweden, Stockholm

Slowakei

Adrian Belanik, Director of Department Indirect Taxes, Ministry of Finance of the Slovak Republic, Bratislava

Slowenien

Milojka Kolar, Ministry of Finance Slovenia, Ljubljana

Tschechische Republik

Jaromír Adamec, Adamec Audir s.r.o, Liberec
E-Mail: adamec@adamec-audit.cz

Miroslav Hrdina, Ausschuss der tschechischen Steuerberaterkammer

Jiřina Pokorná, Ausschuss der tschechischen Steuerberaterkammer

Růžena Růžičková, Ausschuss der tschechischen Steuerberaterkammer

Jiří Topinka, Ausschuss der tschechischen Steuerberaterkammer

Ungarn

Lauer Bálint, MKT, Pécsvárad

E-Mail: lauer@mail.mkt.hu

Prof. Dr. Herich György, University of Pécs

E-Mail: herich@mail.mkt.hu

Boris Szilvia, Ministry of Finance, Budapest

E-Mail: szilvia.boris@pm.gov.hu

Zypern

Antonis Sammoutis, Second Secretary, Embassy of the Republic of Cyprus,
Berlin

E-Mail: cyprusembassy@t-online.de