

01
2023

BESONDERHEITEN BEI MITGLIEDSBEITRÄGEN AN STEUERBEGÜNSTIGTE KÖRPERSCHAFTEN



BESONDERHEITEN BEI MIT- GLIEDSBEITRÄGEN AN STEUER- BEGÜNSTIGTE KÖRPERSCHAFT- TEN

Mitgliedsbeiträge stellen für viele Vereine eine beständige und damit sehr wichtige Finanzierungsquelle dar. Doch wie sind Mitgliedsbeiträge steuerlich einzuordnen und gibt es Besonderheiten und Fallstricke zu beachten? Dieser Frage soll der folgende Beitrag nachgehen.

Steuerliche Behandlung beim Verein

Mitgliedsbeiträge, die auf Grund der Satzung von den Mitgliedern lediglich in ihrer Eigenschaft als Mitglieder erhoben werden, bleiben bei der Ermittlung des steuerlichen Einkommens außer Ansatz, werden also letztlich körperschaftsteuerlich nicht besteuert (§ 8 Abs. 5 KStG). Dies gilt sowohl für steuerpflichtige Vereine als auch für solche, die steuerbegünstigt sind, weil sie ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke fördern. Bei diesen sind die Mitgliedsbeiträge dem steuerbefreiten ideellen Bereich zuzuordnen.

Mitgliedsbeiträge werden dann auf Grundlage der Satzung erhoben, wenn die Satzung entweder die Art und Höhe der Beitragspflicht selbst bestimmt, einen bestimmten Berechnungsmaßstab vorgibt oder wenigstens ein Organ bezeichnet, das die Beiträge – regelmäßig in einer Beitragsordnung – der Höhe nach erkennbar festsetzt (vgl. R 8.11 Abs. 2 KStR).

Auch umsatzsteuerlich unterliegen Mitgliedsbeiträge nicht der Besteuerung, da sie dem Verein nur allgemein die Erfüllung seiner satzungsmäßigen Gemeinschaftszwecke ermöglichen und es folglich an einem Leistungsaustausch mit dem einzelnen Mitglied fehlt (Abschn. 1.4 Abs. 1 Satz 1 UStAE).

Beispiel:

Ein Tennisverein erhebt laut Beitragsordnung jährliche Mitgliedsbeiträge in Höhe von regulär 150,00 €. Schülerinnen, Schüler und Studierende zahlen nur einen ermäßigten Beitrag in Höhe von 70,00 €. Die Beitragsordnung ist durch den Vorstand erlassen worden, der nach der Vereinsatzung

hierzu befugt ist.

Der jährliche Mitgliedsbeitrag unterliegt nicht der Besteuerung. Eine (einheitliche) Staffelung nach persönlichen Verhältnissen wie Lebensalter, Familienstand, Vermögen, Einkommen etc. ist insoweit unbeachtlich.

Teilweise erheben Vereine jedoch auch Beiträge von den Mitgliedern, weil diese konkrete Leistungen des Vereins in Anspruch nehmen. In diesen Fällen stellt der geleistete Beitrag – auch wenn er unter Umständen als Mitgliedsbeitrag bezeichnet wird – ein Entgelt für die entsprechende Tätigkeit des Vereins dar. Ein solches Entgelt führt umsatzsteuerlich zu einem Leistungsaustausch und damit regelmäßig zur Besteuerung (Abschn. 1.4 Abs. 1 Satz 2 UStAE). Körperschaftsteuerlich führt eine solche entgeltliche Tätigkeit in der Regel zu einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Ein solcher ist steuerfrei, wenn er unter den Voraussetzungen der §§ 65 bis 68 AO der Umsetzung des begünstigten Vereinszwecks dient. Ist dies nicht der Fall, unterliegt die entgeltliche Tätigkeit der Körperschaftsteuer.

Fortführung des Beispiels:

Die Mitglieder des Tennisvereins können die Tennisplätze zudem gegen einen separaten Beitrag zur eigenen Nutzung stundenweise buchen.

Der Beitrag der Mitglieder wird insofern konkret für die Buchung der Tennisplätze entrichtet und damit umsatzsteuerlich im Leistungsaustausch erbracht. Körperschaftsteuerlich gesehen wird der Tennisverein insofern wirtschaftlich tätig und begründet einen steuerfreien Zweckbetrieb.

Hinweis:

Die stundenweise Vermietung an Nichtmitglieder dagegen würde körperschaftsteuerlich zu einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb

führen, da der Verein damit in größerem Umfang in Wettbewerb zu nicht begünstigten Vermietern treten würde (vgl. AEAO Nr. 12 zu § 67a).

Unter Umständen liegt eine zur (steuerpflichtigen) Entgeltlichkeit führende Verknüpfung von Beitrag und Vereinsleistung auch dann vor, wenn zwar nicht ausdrücklich ein Entgelt für die Vereinsleistung gefordert wird, die Höhe des Mitgliedsbeitrags aber dennoch vom individuellen Leistungsbezug des jeweiligen Mitglieds abhängig ist (vgl. H 8.11 EStH „Schätzung des Leistungsentgelts bei Erhebung nicht kostendeckender Entgelte für Sonderleistungen“). Denkbar ist dies vor allem dann, wenn der Mitgliedsbeitrag danach gestaffelt ist, welchen Leistungsumfang die Mitglieder jeweils beanspruchen.

Beispiel:

Die Höhe der Mitgliedsbeiträge eines gemeinnützigen Angelsportvereins richtet sich nach der Größe des Bootsliegeplatzes, der dem jeweiligen Mitglied zur Verfügung gestellt wird. Mitglieder, die keinen Bootsliegeplatz benötigen, zahlen nur einen ermäßigten Mitgliedsbeitrag.

Die gezahlten Beiträge sind nicht allein „echte“ Mitgliedsbeiträge, die zur Finanzierung der satzungsgemäßen Gemeinschaftszwecke erhoben werden. Jedenfalls insoweit, wie der Mitgliedsbeitrag für die Überlassung des Bootsliegeplatzes gezahlt wird, liegt kein nicht steuerbarer Mitgliedsbeitrag, sondern ein in der Regel zur Steuerpflicht führender Leistungsaustausch vor.

Um einen Aufgriff der Finanzverwaltung zu vermeiden, sollten die Mitgliedsbeiträge daher nicht nach etwaig an die Mitglieder erbrachten Leistungen gestaffelt werden. Eine (einheitliche) Staffelung nach allein persönlichen Kriterien wie z. B. Alter, Familienstatus, Vermögen oder Einkommen dagegen ist regelmäßig unproblematisch. In Zweifelsfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Gemeinnützigkeitsrechtliche Beurteilung der Rückzahlung von Mitgliedsbeiträgen

Die Unterscheidung zwischen „echtem“ Mitgliedsbeitrag und Entgelt für eine separate Leistung des Vereins war vor allem auch dann relevant, als Vereine ihre Angebote in der Corona-Krise nicht erbringen konnten und deshalb über eine Rückzahlung an die Mitglieder bzw. eine Befreiung von der Beitragspflicht nachgedacht haben.

Die Rückzahlung bzw. Nichterhebung von Entgelten für separate Leistungen ist gemeinnützigkeitsrechtlich unschädlich, wenn die Leistung aufgrund der Einschränkungen in der Corona-Krise nicht erbracht werden konnte.

Ein „echter“ Mitgliedsbeitrag wird jedoch entsprechend der vorherigen Ausführungen gerade nicht für eine konkrete Leistung des Vereins gezahlt, sondern dient ganz allgemein den satzungsgemäßen Vereinssaktivitäten. Daher kann auf die Zahlung des Mitgliedsbeitrags nicht allein deshalb verzichtet werden, weil der Verein sein Angebot angesichts der Einschränkungen in der Corona-Krise nicht bzw. nicht vollumfänglich erbringen konnte.

Zulässig ist eine Rückzahlung der Mitgliedsbeiträge bzw. eine Befreiung von der Zahlungspflicht in diesen Fällen nur dann, wenn die Satzung bzw. die Beitragsordnung dies vorsehen.

Ist dies nicht der Fall, so hat die Finanzverwaltung dies jedoch entsprechend der auf der Homepage des Bundesfinanzministeriums veröffentlichten FAQ in der Corona-Krise zumindest dann nicht als schädlich angesehen, wenn die Mitglieder durch die Krise wirtschaftlich in Not geraten waren.

Steuerliche Behandlung des Beitrags aus Sicht des Mitglieds

Mitgliedsbeiträge sind dem Grunde nach – genauso wie Spenden – als Sonderausgaben steuerlich abzugsfähig (§ 10b Abs. 1 EStG). Zu beachten ist jedoch, dass Mitgliedsbeiträge an bestimmte Vereine diesen Vorteil nicht bieten. Hierzu gehören beispielsweise Sportvereine oder auch Vereine, die der Heimatpflege und Heimatkunde bzw. dem traditionellen Brauchtum dienen, wie z. B. Karnevals- und Schützenvereine. Ebenfalls nicht abziehbar sind Mitgliedsbeiträge an kulturelle Vereine, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen, was z. B. bei Musikvereinen oder Laienschauspielgruppen der Fall sein kann.

Die steuerbegünstigten Zwecke, die zur Nichtabziehbarkeit von Mitgliedsbeiträgen führen, sind im Einzelnen in § 10b Abs. 1 Satz 8 EStG aufgeführt. Zu beachten ist dabei insbesondere, dass Mitgliedsbeiträge auch dann nicht als Sonderausgaben abziehbar sind, wenn der Verein daneben noch einen weiteren Zweck fördert, der nicht in § 10b Abs. 1 Satz 8 EStG genannt ist. Eine Aufteilung in einen abzugsfähigen und einen nicht abzugsfähigen Anteil des Mitgliedsbeitrags kommt hier nicht in Betracht. Bereits die Nennung eines „schädlichen“ Zwecks führt demnach dazu, dass der Mitgliedsbeitrag insgesamt nicht abzugsfähig ist. Diese – bisher auch von der Finanzverwaltung vertretene – Auffassung hat der Bundesfinanzhof in seinem jüngst veröffentlichten Urteil vom 28.09.2022 (Aktenzeichen: X R 7/21) bestätigt.

Beispiel:

Der Tennisverein der oben dargestellten Beispiele fördert laut seiner Satzung den Sport (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 21 AO) sowie die Jugendhilfe (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 AO), unter anderem durch die Durchführung eines geordneten Trainingsbetriebes, die Veranstaltung von Turnieren und sportlichen Wettkämpfen sowie durch sportorientierte Angebote und Maßnah-

men für Kinder und Jugendliche.

Die an den Tennisverein geleisteten jährlichen Mitgliedsbeiträge sind nicht als Sonderausgaben abzugsfähig, da der Verein mit der Förderung des Sports einen Satzungszweck aufweist, der in § 10b Abs. 1 Satz 8 EStG aufgeführt ist. Die Tatsache, dass zusätzlich mit der Förderung der Jugendhilfe ein dort nicht genannter Zweck gefördert wird, ist dabei unerheblich.

Sind die Mitgliedsbeiträge dagegen regulär abziehbar, weil der Verein keinen der „schädlichen“ Zwecke fördert, so können sie – gemeinsam mit etwaigen Spenden – bis zur Höhe von 20 Prozent des Gesamtbetrags der Einkünfte (oder 4 Promille der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter) als Sonderausgaben abgezogen werden.

Hinweis:

Mitgliedsbeiträge an Berufsverbände sind zwar mangels Gemeinnützigkeit des Verbands regelmäßig nicht als Sonderausgabe abzugsfähig, können dafür jedoch als Werbungskosten geltend gemacht werden (§ 9 Abs. 1 Nr. 3 EStG).

DIE KANZLEI LAUFENBERG MICHELS UND PARTNER ist Ihr Spezialist für Steuerberatung, Vermögensplanung und Wirtschaftsprüfung.

Unser „Non-Profit-Brief“ wird regelmäßig von unserem Kompetenz-Zentrum für gemeinnützige Unternehmen veröffentlicht und richtet sich mit aktuellen Steuerthemen an Wohlfahrtsverbände und andere gemeinnützige Einrichtungen.



Joachim von Wrede
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater

Impressum

Laufenberg Michels und Partner mbB
Robert-Perthel-Straße 81
50739 Köln
T.: 02 21 / 95 74 94-0
newsletter@laufmich.de
www.laufmich.de

Herausgeber

Redaktion: Joachim von Wrede
Erscheinungsweise:
Der Non-Profit-Brief erscheint 3 x im Jahr
Druck: Berk Druck, Euskirchen
Auflage: 200 Stück
Stand: 02/2023

Wir freuen uns über Ihre Anregungen zum Non-Profit-Brief. Wenn Sie den Non-Profit-Brief nicht mehr beziehen möchten, senden Sie bitte eine E-Mail an newsletter@laufmich.de.