

03 | 2023

## Aktuelle Informationen für Vereine

### Rechtsprechung und Gesetzgebung

Mitgliedschaftliche Arbeitspflichten: Arbeitsschutz beachten	1
Wann haftet der Verein per Duldungs- und Anscheinsvollmacht?	1
BVerfG: Ausschluss von Extremisten ist keine Diskriminierung	1
Verbot der Gewinnerzielung umfasst sämtliche Tätigkeiten	2
Kein Spendenabzug bei Spenden in die Schweiz	2
Niedrige Stundenvergütung als Indiz für abhängige Beschäftigung	2

### Vereinspraxis

Neues vom BFH: Gewinnerzielungsverbot für Zweckbetriebe	3
Sponsoringverträge: BFH ordnet sie rechtlich ein und klärt deren steuerliche Folgen	4

PV-Anlagen im Verein: So werden sie ertrag- und umsatzsteuerlich behandelt	7
Vereinsausschluss: Reichen Allgemein- klauseln in der Satzung aus?	17
Mitgliederdaten: Wann haben Mitglieder Anspruch auf eine Liste der Mitglieder-E-Mails?	18
OLG Brandenburg bezieht Stellung: Wann ist eine Mitgliederzulage zulässig?	20

### Vereine fragen, Experten antworten

Satzungsänderung mit Vorstandswahl	22
Ist die Untervermietung als Vermögensverwaltung begünstigt?	22
Alumni-Verein und Förderung der Allgemeinheit	23

## ► Vereinsrecht

**Mitgliedschaftliche Arbeitspflichten: Arbeitsschutzrecht beachten**

| Auch wenn Arbeitsleistungen in Vereinen aufgrund einer mitgliedschaftlichen Verpflichtung erbracht werden, dürfen arbeitsrechtliche Schutzbestimmungen nicht umgangen werden. Das hat das OLG Schleswig-Holstein klargestellt (OLG Schleswig-Holstein, Urteil vom 15.02.2023, Az. [9 U 127/22](#)). |

**PRAXISTIPP** | Satzungen sehen in der Regel keine vergüteten Arbeitspflichten vor; vereinsrechtlich zulässig wäre es aber – und für Leistungen, die im Rahmen einzelvertraglicher Verpflichtungen erbracht werden, gilt eh Arbeitsrecht, wenn sie nicht lediglich ganz geringfügig vergütet und damit „ehrenamtlich“ erbracht werden.

## ► Vereinsrecht

**Wann haftet der Verein per Duldungs- und Anscheinsvollmacht?**

| Schließen Personen, die nicht als Vorstandsmitglieder vertretungsberechtigt sind, im Namen des Vereins Rechtsgeschäfte ab, riskiert der Verein eine Haftung für diese Verträge nach den Grundsätzen der Anscheins- und Duldungsvollmacht. Ein solches Risiko besteht aber nicht ohne Weiteres. Das lehrt eine Entscheidung des OLG Brandenburg. |

Im konkreten Fall hatte ein Landwirt im Namen eines aufgelösten Reitvereins Maschinen ausgeliehen. Weil die Maschinen auf dem früheren Vereinsgelände standen, konnte der Anschein entstehen, der Landwirt habe tatsächlich für den Verein gehandelt. Die Verleihfirma verklagte deswegen den Verein auf Zahlung und Schadenersatz. Da der Verein bereits liquidiert war, wollte sie den Liquidator in Haftung nehmen. Das Gericht lehnt eine solche Inhaftungnahme ab. Zwar hatte der Liquidator seine Pflichten verletzt, weil er die Liquidation nicht ordnungsgemäß bekannt gegeben hatte. Das Gericht sah aber keine Voraussetzung für eine Zurechnung zum Verein nach den Grundsätzen der Anscheins- und Duldungsvollmacht. Voraussetzung der Zurechnung des Handelns zum Verein aufgrund einer Duldungsvollmacht wäre, so das OLG, dass der Landwirt mit Wissen des Vereins auftrat und der Geschäftspartner dieses

Auftreten so verstehen durfte, dass der Verein tatsächlich eine Vollmacht erteilt hatte. Die Firma konnte aber nicht nachweisen, dass der Landwirt mit Wissen des Liquidators handelte. Eine Zurechnung nach den Grundsätzen der Anscheinsvollmacht kommt in Frage, wenn der Vertretene das Handeln des Scheinvertreters nicht erkennt, wenn er es aber bei pflichtgemäßer Sorgfalt hätte erkennen können und der andere Teil annehmen durfte, der Vertretene dulde und billige das Handeln des Vertreters. Dabei muss das Handeln des Vertreters von einer gewissen Dauer oder Häufigkeit sein. Dazu hätte der Landwirt wiederholt für den Verein auftreten müssen. Das war aber nicht der Fall. Ebenso wenig hätte der Verein erkennen können, dass Maschinen auf seinen Namen bestellt wurden, weil er das Gelände, wo sie standen, nicht mehr nutzte (OLG Brandenburg, Urteil vom 05.04.2023, Az. [7 U 130/22](#)).

## ► Vereinsausschluss

**BVerfG: Ausschluss von Extremisten ist keine Diskriminierung**

| Schließt ein Verein ein Mitglied wegen extremistischer politischer Anschauungen und Aktivitäten aus, ist das kein Verstoß gegen das Diskriminierungsverbot des Art. 3 Abs. 3 S. 1 GG. Das hat das BVerfG bei einem Sportverein entschieden, der einen NPD-Funktionär aufgrund einer entsprechenden Satzungsregelung ausschloss (BVerfG, Beschluss vom 02.02.2023, Az. [1 BvR 187/21](#)). Wichtig: Die Satzung muss eine konkrete Regelung enthalten, um Mitglieder aus politischen oder weltanschaulichen Gründen auszuschließen. Sonst wäre nur ein Ausschluss aus wichtigem Grund möglich. |

**HAFTUNGSAUSSCHLUSS** | Die Texte dieser Ausgabe sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität und der ständige Wandel der Rechtsmaterie machen es jedoch notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen.

► Umsatzsteuer

### Verbot der Gewinnerzielung umfasst sämtliche Tätigkeiten

| Bei der Prüfung, ob es sich um eine Einrichtung handelt, die keine systematische Gewinnerzielung anstrebt, sind sämtliche Tätigkeiten eines Unternehmers zu berücksichtigen. Das hat das FG Niedersachsen klargestellt. |

Bei der Beurteilung der Frage, ob es sich um eine Einrichtung handelt, die keine systematische Gewinnerzielung anstrebt, seien sämtliche Tätigkeiten eines Unternehmers zu berücksichtigen. Die Einrichtung dürfe mit keiner ihrer Tätigkeiten darauf gerichtet sein, für ihre Beteiligten Gewinne zu erzielen (FG Niedersachsen, Urteil vom 05.09.2022, Az. [11 K 56/22](#)).

**Wichtig** | Gemeinnützige Vereine erfüllen die Anforderungen der fehlenden systematischen Gewinnerzielung regelmäßig, weil das Selbstlosigkeitsgebot alle Tätigkeiten umfasst – auch die steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe. Nicht gemeinnützige Vereine müssten eine analoge Mittelbindung nachweisen. Wie das erfolgen muss, ist bislang nicht geklärt.

► Spenden

### Kein Spendenabzug bei Spenden in die Schweiz

| Bei Spenden an eine ausländische Organisation muss der Spender nachweisen, dass die Spendenempfängerin nach ihrer Satzung und aufgrund ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen Zwecken dient. Zudem fordert § 10b EStG Abs. 1 S. 2 EStG, dass das Land, in dem der Spendenempfänger seinen Sitz hat, mit Deutschland (oder der EU) ein Abkommen über Amtshilfe und Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen abgeschlossen hat. Da für die Schweiz ein solches Abkommen fehlt und sie weder Mitgliedstaat der EU noch ein Staat des EWR ist, sind Spenden an eine dort ansässige Non-Profit-Organisation nicht steuermindernd abziehbar (FG München, Urteil vom 31.03.2022, Az. [10 K 1766/20](#); Revision beim BFH anhängig unter Az. [X R 20/22](#)). |

► Sozialversicherungspflicht

### Niedrige Stundenvergütung als Indiz für abhängige Beschäftigung

| Die Vergütungen im gemeinnützigen Sektor liegen oft deutlich unter dem der gewerblichen Wirtschaft. Dass das auch bei der sozialversicherungsrechtlichen Bewertung zu berücksichtigen ist, stellte das LSG Baden-Württemberg im Fall einer Koordinatorin in „freier Mitarbeit“ eines gemeinnützigen Jazzclubs fest, die eine Stundenvergütung in Höhe von 18 Euro erhielt. |

Die Höhe der Vergütung der Koordinatorin sprach nach Auffassung des Gerichts nämlich für eine Scheinselbstständigkeit – auch mit Rücksicht auf das branchenübliche Vergütungsniveau. Das LSG zog zwar durchaus in Erwägung, dass bei Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht keine marktüblichen Preise als Vergleichsmaßstab herangezogen werden könnten, sah im konkreten Fall aber keinen eklatanten Unterschied zu den in der Einrichtung bezahlten Vergütungen für angestellte Mitarbeiter. Auch der Abstand zu marktüblichen Preisen war nicht ausreichend groß, um für eine selbstständige Tätigkeit zu sprechen. Die Folge:

Das Gericht sah die Tätigkeit der Koordinatorin im Ergebnis als abhängige Beschäftigung an (LSG Baden-Württemberg, Urteil vom 20.03.2023, Az. [L 4 BA 2739/20](#)).

**Hintergrund** | Die Höhe einer stundenbasierten Vergütung wird grundsätzlich als Kriterium in die Bewertung des sozialversicherungsrechtlichen Status einbezogen, weil selbstständig Tätige die Kosten für die soziale Absicherung selbst tragen müssen und keine Fortzahlung im Urlaubs- und Krankheitsfall erhalten. Sie gilt dabei nicht als ausschlaggebendes Kriterium geht aber in die „Gesamtwürdigung“ der Tätigkeit ein.

## ZWECKBETRIEBE

**Neues vom BFH: Gewinnerzielungsverbot für Zweckbetriebe?**

Ein allgemeines Gewinnerzielungsverbot gibt es für gemeinnützige Körperschaften nicht. Es besteht lediglich ein „Gewinnverwendungsgebot“, d. h. erzielte Gewinne müssen nach den allgemeinen Maßgaben zeitnah und zweckgebunden verwendet werden. Eine Ausnahme gilt für Einrichtungen der Wohlfahrtspflege als Zweckbetrieb. Hier gilt nach bisheriger Auffassung ein gesetzliches Gewinnerzielungsverbot. Das hat der BFH aber in einer aktuellen Entscheidung relativiert. |

**Wohlfahrtspflege als Zweckbetrieb**

Für Einrichtungen der Wohlfahrtspflege als Zweckbetrieb gilt ein gesetzliches Gewinnerzielungsverbot. § 66 AO definiert Wohlfahrtspflege als „die planmäßige, zum Wohle der Allgemeinheit und nicht des Erwerbs wegen ausgeübter Sorge für notleidende oder gefährdete Mitmenschen“. „Nicht des Erwerbs wegen“ wird dabei als Verbot der Gewinnerzielung ausgelegt.

**So sieht es die Finanzverwaltung**

Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist aber nicht jede Gewinnerzielung schädlich. Sie kann in gewissem Umfang – z. B. zum Inflationsausgleich oder zur Finanzierung von betrieblichen Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen – geboten sein, ohne in Konflikt mit dem Zweck der steuerlichen Begünstigung zu stehen (AE-AO zur AO Ziff. 2 zu § 66).

Ein Zweckbetrieb liegt dagegen regelmäßig nicht mehr vor, wenn der Betrieb in drei aufeinanderfolgenden Veranlagungszeiträumen jeweils Gewinne erwirtschaftet, die den konkreten Finanzierungsbedarf der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre übersteigen (BMF, Schreiben vom 06.12.2017, Az. [IV C 4 – S 0185/14/10002:001](#)). Nicht schädlich ist es, wenn die Gewinne unbeabsichtigt entstehen.

**BFH relativiert Gewinnerzielungsverbot**

Selbst diese Dreijahresregelung ist nach Auffassung des BFH als Vereinfachungsregelung aber zu pauschal. Dass ein Betrieb der Wohlfahrtspflege im Wesentlichen um des Erwerbs Willen anstatt zum Wohle der Allgemeinheit tätig wird, so der BFH, folgt noch nicht daraus, dass in drei aufeinanderfolgenden Jahren Gewinne erzielt wurden. Das ist erst dann der Fall, wenn die Erfüllung der steuerbegünstigten Satzungszwecke gegenüber der Absicht zur Erzielung von finanziellen Überschüssen in den Hintergrund tritt (BFH, Urteil vom 18.08.2022, Az. [V R 49/19](#)). Wann das konkret der Fall ist, lässt der BFH offen. Man darf seinen Einwand gegen die Pauschalregelung wohl so auslegen, dass die Ein-

richtung erhebliche Gewinne erzielen muss, und das nicht nur über wenige Jahre.

**Verbot gilt nicht für alle Zweckbetriebe**

Der BFH stellt ausdrücklich klar, dass das spezielle Gewinnerzielungsverbot für Wohlfahrtspflegebetriebe nicht auf andere Zweckbetriebe übertragen werden kann (BFH, Urteil vom 18.08.2022, Az. [V R 49/19](#)).

Ein – sehr weit auszulegendes – Gewinnerzielungsverbot kann sich nach seiner Auffassung allerdings aus der Regelung des § 65 Nr. 1 AO ergeben. Er verlangt, dass ein Zweckbetrieb in seiner Gesamtrichtung dazu dienen muss, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen. Nach dieser Generalklausel kann ein Gewinnstreben schädlich für die Zweckbetriebseigenschaft sein. Das ist für den BFH erst dann der Fall, wenn die Erfüllung der steuerbegünstigten Satzungszwecke gegenüber der Absicht in den Hintergrund tritt, finanzielle Überschüsse zu erzielen. Es gilt aber nicht schon dann, wenn eine gemeinnützige Körperschaft in drei aufeinanderfolgenden Veranlagungszeiträumen erhebliche Gewinne erzielt.

**Besondere Zweckbetriebe**

Sonderfälle, bei denen das Gewinnerzielungsverbot enger gefasst werden muss, stellen allerdings Zweckbetriebe dar, bei denen die wirtschaftliche Betätigung (und damit die Gewinnerzielung) nur ein Nebenprodukt des Betriebs ist. Das betrifft einige wenige Fälle von Zweckbetrieben, die nicht wegen der spezifischen Leistungen betrieben werden, sondern bei denen der Wirtschaftsbetrieb anderen Zwecken dient. Betroffen sind

- Inklusionsbetriebe nach § 68 Nr. 3c AO,
- Beschäftigungsgesellschaften,
- Schülerfirmen und
- Kooperationen nach § 57 Nr. 3a AO, d. h. in Servicegesellschaften ausgelagerte Leistungen für die Eigenversorgung

## SPONSORING

## Sponsoringverträge: BFH ordnet sie rechtlich ein und klärt deren steuerliche Folgen

I Sponsoringverträge fallen regelmäßig nicht unter eine im BGB geregelte schuldrechtliche Vertragsform. Auch wenn Teilleistungen im Einzelfall einem Miet- oder Pachtvertrag zugeordnet werden können, liegen oft Leistungen vor, die sich rechtlich und wirtschaftlich nicht trennen lassen. Das hat auch Folgen für die steuerliche Behandlung der Sponsoringleistungen, wie eine aktuelle Entscheidung des BFH lehrt. I

### Was ist Sponsoring?

Ein Sponsoringvertrag ist dadurch gekennzeichnet, dass der Sponsor dem Gesponserten Geld, Sachmittel oder Dienstleistungen zur Verfügung stellt, um dessen Aktivitäten auf sportlichem, kulturellem, sozialem oder ähnlich bedeutsamem gesellschaftspolitischen Gebiet zu fördern.

### Pflichten des Gesponsorten

Der Gesponserte verpflichtet sich als Gegenleistung dazu, in bestimmter Weise über die Entfaltung der geförderten Aktivitäten die kommunikativen Ziele des Sponsors zu unterstützen. Im Unterschied zur Werbung werden mit dem Sponsoring nicht nur reine Werbe-, sondern auch Förderziele verfolgt. Der Gesponserte schuldet in der Regel nicht nur die Überlassung bestimmter Rechte oder Gegenstände (Gestattung der Nutzung von Logos, Warenzeichen, veranstaltungsbezogene Werbemöglichkeiten). Er verpflichtet sich regelmäßig auch zur „Entfaltung einer Aktivität“ – z. B. der Durchführung einer sportlichen Veranstaltung.

### Gegenleistung des Sponsors

Beide Teilleistungen – Entfaltung einer Aktivität und Überlassung von Rechten oder Gegenständen – dienen den kommunikativen Zielen (insbesondere Werbeeffect) des Sponsors, der als Gegenleistung regelmäßig einen bestimmten Geldbetrag zahlt. Ein Sponsoringvertrag enthält dabei Elemente verschiedener Vertragstypen, z. B. Kauf-, Miet-, Dienst- und Werkvertrag.

### Die vertragsrechtliche Einordnung

Der Sponsoringvertrag lässt sich keinem der im BGB geregelten besonderen schuldrechtlichen Vertragstypen zuordnen. Er enthält regelmäßig verschiedene Elemente der gesetzlich geregelten Vertragstypen (Miete, Pacht, Dienstleistung,

Werkvertrag, Geschäftsbesorgung) – und hat damit insgesamt einen eigenständigen Charakter. Das hat der BFH jetzt explizit klargestellt (BFH, Urteil vom 23.03.2023, Az. [III R 5/22](#)).

Solche Verträge bezeichnet man als atypische Schuldverträge. Bei ihnen sind die einzelnen Leistungspflichten oft derart miteinander verknüpft, dass sie sich rechtlich und wirtschaftlich nicht trennen lassen. Deswegen scheidet auch eine nur teilweise Zuordnung der Pflichten zum Typus eines Miet- oder Pachtvertrags aus.

### Der Fall beim BFH

Im behandelten Fall hatte eine Großhandels-GmbH einen Sportverein als Hauptsponsor unterstützt.

### Das war vertraglich vereinbart

Vereinbart war, dass die Sportmannschaft auf ihrer Kleidung sowie an ihrer Heimspielstätte auf dem Boden, sowie auf Sponsorentafeln und Banden für die GmbH warb. Die GmbH durfte außerdem das Logo des Vereins für ihre eigenen Werbemaßnahmen nutzen. Der Vertrag wies das Entgelt nicht getrennt für die einzelnen Leistungen aus.

### Außenprüfung: Hinzurechnung bei der GewSt

Im Rahmen einer Außenprüfung vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass es sich bei dem Sponsoringvertrag um einen gemischten Vertrag handele und die vom Vertrag umfassten Aufwendungen teilweise zu Hinzurechnungen nach dem Gewerbesteuergesetz (GewStG) führten. Es schätzte daraufhin den Aufwand und unterwarf den Anteil für die Werbung auf Kleidung, Boden, Sponsorenwänden und Banden der gewerbesteuerrechtlichen Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1d GewStG und den Aufwand für die Nutzung des Vereinslogos der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1f GewStG. Nach diesen beiden Re-

gelungen dürfen Miet- und Pachtzinsen sowie Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten bei der Gewerbesteuer nicht vollständig als Betriebsausgaben geltend gemacht werden bzw. müssen wieder hinzuge-rechnet werden, wenn sie zuvor abgezogen wurden.

### **BFH widersprach Finanzamt**

Der BFH widersprach dem Finanzamt. Der Vertrag enthielt nach seiner Auffassung wesentliche Vertragsbestandteile, die nicht unter die Hauptleistungspflichten eines Miet- und/oder Pachtverhältnisses passten und auch nicht lediglich Nebenleistungen zu einem Miet-/Pachtvertrag waren.

Darunter waren miet- und pachtfremde Leistungen, wie z. B. Werbung, Widergabe des Firmenlogos, Public Relations-Aktionen, der bildliche Hinweis auf Spielankündigungen. Diese Leistungen enthalten – so der BFH – werk- und dienstvertragliche Elemente (§§ 611 ff., 631 ff. BGB), teilweise mit Geschäftsbesorgungsscha-rakter (§§ 675 ff. BGB).

Bei diesen Vertragsbestandteilen stellte der Verein der GmbH nicht nur Gegenstände oder Rechte zur Verfügung. Er übernahm vielmehr erfolgs- oder tätigkeitsbezogene Leistungspflichten zur aktiven Herbeiführung einer Werbewirkung. Laut Vertrag war der Verein in erster Linie zur Erbringung einer Werbe-/Kommunikationsleistung verpflichtet, die als charakteristische Leistung den Sponsoringvertrag prägt. Auch die übrigen Entgelte stellten keine Miet- oder Pachtzinsen i. S. v. § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG dar.

### **So ordnete der BFH die Leistungen ein**

Der BFH hat die unterschiedlichen Sponsoringleistungen wie folgt eingeordnet:

#### **Werbeflächen auf LED-Banden**

Bei den Entgelten für die Zurverfügungstellung digitaler Werbeflächen und bewegter Bilder auf Leinwänden und LED-Banden handelt es sich nicht um Miet- oder Pachtzinsen, selbst wenn man die Zurverfügungstellung der Bande isoliert betrachten würde. Der Verein hatte sich verpflichtet, die von der GmbH überlassene Werbesequenz an verschiedenen Stellen der LED-Bande in bestimmten Formaten während

der Spiele in Rotation mit anderen Werbesequenzen zu zeigen. Es stand nicht die Benutzung der digitalen Fläche, sondern eine Werbeleistung im Vordergrund.

Damit haben die Vertragsparteien ein bestimmtes Arbeitsergebnis vereinbart (Werkvertrag). Da der Verein der GmbH zudem die (digitalen) Werbeflächen nicht zum eigenen Gebrauch überlassen hatte, kam auch ein Mietvertrag nicht in Betracht.

#### **Trikotwerbung**

Die Zahlungen für die Trikotwerbung waren ebenfalls keine Mietzinsen.

Zwar enthält die Überlassung von Werbeflächen auf eigener Bekleidung auch ein mietvertragliches Element. Entscheidend für den Sponsor und Grund für seine Ausgaben ist aber die damit im Zusammenhang stehende sportliche Darbietung, bei der die Trikots sichtbar werden. Der wirtschaftliche Wert – so der BFH – wird nicht allein durch die Anbringung eines Werbeaufdrucks auf den Trikots geschaffen, sondern erst durch zusätzliche Tätigkeiten des Gesponserten. Dadurch, dass der Verein seine Spieler bei den Sportveranstaltungen mit den beflockten Trikots auftreten lässt, erbringt er eine Werbeleistung (Werkvertrag, ggf. Geschäftsbesorgung) im weitesten Sinn.

Zahlt der Sponsor die Vergütung aber nicht nur für die Überlassung der Werbefläche (das Trikot), sondern auch dafür, dass der Gesponserte selbst noch zur Nutzung der Werbefläche beitragen muss (indem die Sportler die Trikots während der Sportveranstaltung tragen), liegt kein reiner Pacht-/Mietvertrag vor. Vielmehr handelt es sich um einen gemischten Vertrag, bei dem regelmäßig das werkvertragliche Element (Arbeitsergebnis) überwiegt.

#### **Analoge Bandenwerbung**

Die Vergütungen für die analoge Bandenwerbung könnten – isoliert betrachtet – als Miet- oder Pachtzinsen einzuordnen sein. Eine Aufteilung der Entgelte für gewerbesteuerrechtliche Zwecke kam aber nach Auffassung des BFH beim konkreten Sponsoringvertrag als Vertrag eigener Art nicht in Betracht. Die GmbH zahlte hier nicht dafür, dass sie eine bestimmte – abgegrenzte – Raumfläche nutzen durfte, sondern dafür, dass auf den insgesamt gesponserten

Sportveranstaltungen des Vereins für sie erworben wurde. Ohne die Sportveranstaltungen war auch die analoge Bandenwerbung für den Sponsor weitgehend nutzlos. Aus der Pauschalvergütung für die Leistungen konnte zudem kein marktübliches Entgelt abgegrenzt werden, das der Überlassung von Nutzungsflächen zugerechnet werden könnte. Nach Ansicht des BFH ließ sich daher auch kein vernünftiger Schätzungsmaßstab für eine Aufteilung des Entgelts finden.

### Überlassung des Vereinslogos

Da sich das Sponsoring-Vertragsverhältnis als ein einheitliches und unteilbares Ganzes darstellt, scheidet auch eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG für die Überlassung des Vereinslogos aus.

### Der Verein als Sponsoringnehmer

Der BFH musste sich in seinem Urteil zwar mit der vertragsrechtlichen und daraus folgend auch steuerlichen Einordnung des Sponsorings beim Sponsor befassen. Die Aussagen können und müssen aber auf die Vereine als Sponsoringempfänger übertragen werden. Dabei geht es nicht nur – wie im vorliegenden Fall – um die gewerbsteuerliche Hinzurechnung, sondern um die ertragsteuerliche Einordnung allgemein. Insbesondere folgende Schlüsse sind wichtig:

- Bei Sponsoringvereinbarungen sind die einzelnen Leistungspflichten regelmäßig derart miteinander verknüpft, dass sie sich rechtlich und wirtschaftlich nicht trennen lassen.
- Bei der Überlassung von Werbeträgern scheidet eine Behandlung als Miet- oder Pachtvertrag meist aus. Das gilt insbesondere für die Überlassung von Banden und anderen Werbeflächen, aber auch für Räume und Grundstücksteile, die dem Sponsor zur Verfügung gestellt werden.
- Die getrennte Behandlung einer Immobilienüberlassung kommt nur in Frage, wenn sie vertraglich eigenständig geregelt wird. Dann muss aber auch die darauf entfallende Pacht oder Miete getrennt ausgewiesen und zahlbar sein. Insbesondere darf die Überlassung nicht an die Erfüllung anderer Leistungskomponenten gebunden sein.
- In diesem Fall müssen Pauschalvergütungen für alle vertraglich vereinbarten Leistungen vermieden werden; die Überlassung von Flächen muss exklusiv erfolgen.

**FAZIT |** Die Finanzverwaltung kommt gemeinnützigen Organisationen bei der steuerlichen Einordnung des Sponsorings sehr weit entgegen (Quelle: BMF, Amtliches Einkommensteuer-Handbuch, Anhang IV, sog. Sponsoring-Erlass).

- Insbesondere gilt das für das sog. passive Sponsoring, bei dem die Überlassung von Werberechten als ertragsteuerfrei behandelt wird.
- Solche Billigkeitsregelungen haben aber keine Entsprechung in der steuerlichen Einordnung der entsprechenden Leistungen vor dem gesetzlichen Hintergrund. Sie sind bisher von Finanzgerichten nicht bestätigt worden, und das ist auch künftig nicht zu erwarten.
- Ob z. B. die Überlassung eines Logos oder die Nutzung des Vereinsnamens durch den Sponsor als steuerfreie Vermögensverwaltung behandelt werden kann, darf aus Sicht der Rechtsprechung als fraglich gelten.
- Vereine können also die Billigkeitsregelungen der Finanzverwaltung in Anspruch nehmen, bewegen sich damit aber in einer Grauzone. Insbesondere wenn es um größere Vertragsvolumina geht, wird es auch von Seiten des Finanzamts Bedenken geben, denen die Rechtsprechung regelmäßig folgen wird.

## PV-Anlagen im Verein: So werden sie ertrag- und umsatzsteuerlich behandelt

! PV-Anlagen (PV-Anlagen) sind für Vereine in verschiedener Hinsicht interessant. Zum einen verfügen Vereine oft über nutzbare Dach- und andere Flächen. Zum zweiten ist durch die gestiegenen Strompreise die Eigenversorgung rentabler. Zum dritten machen gestiegene Einspeiseentgelte die PV-Anlagen auch als Einnahmequelle interessant. Und last but not least hat sich zum 01.01.2023 auch die Umsatzbesteuerung kleinerer PV-Anlagen geändert. Wir zeigen, wie PV-Anlagen bei Vereinen ertrag- und umsatzsteuerlich gehandhabt werden. !

### Die aktuellen Einspeisevergütungen

Die Einspeiseentgelte hängen davon ab, ob der Strom vollständig eingespeist oder teilweise selbst verbraucht wird. Die Leistung der Anlagen wird nach dem Maximum bei voller Sonneneinstrahlung gemessen – in Kilowatt peak (kWp). Diese Maßgröße ist auch für die steuerliche Einordnung von Bedeutung. PV-Anlagen mit Eigenversorgung erhalten je nach Größe für die Teil-einspeisung von Strom je Kilowattstunde ins öffentliche Netz folgende Entgelte:

■ Bis 10 kWp Anlagenleistung	8,2 Cent
■ Bis 40 kWp Anlagenleistung	7,1 Cent
■ Bis 750 kWp Anlagenleistung	5,8 Cent

#### ■ Beispiel

Eine 15 kWp-Anlage mit Eigenversorgung erhält dann für die ersten zehn kWp 8,2 und für die verbleibenden fünf kWp 7,1 Cent pro kWh, im Durchschnitt also 7,8 Cent pro Kilowattstunde.

PV-Anlagen mit Volleinspeisung bekommen höhere Sätze bei der Einspeisevergütung:

■ Bis 10 kWp Anlagenleistung	13,0 Cent
■ Bis 40 kWp Anlagenleistung	10,9 Cent
■ Bis 100 kWp Anlagenleistung	10,9 Cent

#### ■ Beispiel

Eine 15 kWp-Anlage mit Volleinspeisung erhält für die ersten zehn kWp 13 Cent, für die restlichen fünf kWp 10,9 Cent, im Durchschnitt 12,3 Cent pro Kilowattstunde.

### Die ertragsteuerliche Behandlung

Der Verkauf des Stroms an einen gewerblichen Netzbetreiber stellt einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar, der auch gewerbsteuerlich ein eigener Betrieb ist. Lediglich bei gemeinnützigen Schul- oder Umweltschutzvereinen, die zu Lehr- oder Demonstrationszwecken eine PV-Anlage betreiben, kann ausnahmsweise ein steuerbegünstigter Zweckbetrieb nach § 65 AO vorliegen.

#### Körperschaftsteuer

Die erzielten Überschüsse/Gewinne sind grundsätzlich körperschaftsteuerpflichtig. Bei PV-Anlagen mit einer Leistung bis zehn kWp unterstellt die Finanzverwaltung aber, dass sie ohne Gewinnerzielungsabsicht betrieben werden. Dazu muss der Verein einen entsprechenden Antrag beim Finanzamt stellen (BMF, Schreiben vom 29.10.2021, Az. [IV C 6 – S 2240/19/10006 :006](#)).

**Wichtig !** Dabei werden verschiedene Anlagen zusammengerechnet. Die Einzelleistungen müssen also addiert unter zehn kWp bleiben. Dabei ist unerheblich, ob die Anlagen technisch voneinander getrennt sind, ob sie sich auf demselben Grundstück oder auf verschiedenen Grundstücken befinden.

Die Zuordnung der PV-Anlagen zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb hat folgende steuerliche Folgen: Die Bruttoumsätze aller wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe des Vereins werden zusammengerechnet. Dazu gehören z. B. auch die Einnahmen aus Werbung, aus dem Verkauf von Speisen und Getränken und die Einnahmen aus der PV-Anlage. Wenn der Bruttoumsatz aus diesem einheitlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb insgesamt die Besteuerungsgrenze von 45.000 Euro übersteigt, unterliegt

der Gewinn daraus der Körperschaftsteuer, der Gewerbesteuer und dem Solidaritätszuschlag. Bei der Körperschaftsteuer wird lediglich ein Freibetrag von 5.000 Euro abgezogen.

### Gewerbesteuer

Nach § 3 Nr. 32 Gewerbesteuergesetz sind PV-Anlagen bis 30 kWp von der Gewerbesteuer befreit. Damit entfällt die Pflicht, eine Gewerbesteuererklärung abzugeben. Diese Vorschrift gilt ab 2019. Überschreitet die Anlage diese Leistungsgrenze, sind die Überschüsse aus der Einspeisung gewerbesteuerpflichtig. Wie bei der Körperschaftsteuer gilt aber die Umsatzfreigrenze von 45.000 Euro und ein Freibetrag von 5.000 Euro. Für Betreiber von den o. g. Anlagen entfällt somit die IHK-Pflichtmitgliedschaft sowie die Verpflichtung zur Abgabe einer Gewerbesteuererklärung (vgl. § 14a GewStG i. V. m. § 25 Abs. 1 GewStDV).

Wie bei der Körperschaftsteuer gilt bei gemeinnützigen Vereinen die Umsatzfreigrenze von 45.000 Euro und ein Freibetrag von 5.000 Euro.

Die Gewerbesteuerpflicht beginnt mit der regelmäßigen Stromspeisung ins Netz. Verluste aus der Zeit vor Beginn der Gewerbesteuerpflicht werden nicht berücksichtigt und damit auch nicht nach § 10a S. 6 GewStG gesondert festgestellt.

### Die Steuerbefreiung in § 3 Nr. 72 EStG

Sicherlich werden Sie sich fragen, ob auch gemeinnützige Organisationen von den ertragsteuerlichen Befreiungen profitieren können, die der Gesetzgeber im Jahressteuergesetz 2022 in bzw. mit § 3 Nr. 72 EStG eingeführt hat. Die Antwort lautet „bisher nein“. Die Ertragsteuerbefreiung gemäß § 3 Nr. 72 Buchst. a) und b) EStG ist derzeit für Körperschaften noch nicht anwendbar. Es ist u. E. aber zu erwarten, dass die Finanzverwaltung die entsprechende Anwendung nach § 8 Abs. 1 S. 1 KStG in R 8.1 (Körperschaftsteuer-richtlinien zu § 8 KStG) zulässt.

### Was ist mit der Gemeinnützigkeit?

Das Unterhalten eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ist grundsätzlich unschädlich für die Gemeinnützigkeit, weil sie für die Gesamttätigkeit der Einrichtung kaum von Gewicht sein werden. Die Höhe der Einnahmen aus der Anlage spielt dabei keine

Rolle. Folgende Punkte müssen gemeinnützige Vereine aber beachten:

- Es ist gemeinnützigkeitsrechtlich unzulässig, zeitnah zu verwendende Mittel (z. B. Spenden, Mitgliedsbeiträge etc.) zur Errichtung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs zu nutzen. Es dürfen daher nur nicht zeitnah zu verwendende Mittel zur Finanzierung der Anlage eingesetzt werden (z. B. aus zulässigerweise gebildeten freien Rücklagen). Auch eine Fremdfinanzierung ist möglich, wenn Tilgung und Zins aus Erlösen des steuerpflichtigen Bereichs aufgebracht werden.
- Ein gemeinnützigkeitsrechtliches Problem könnte entstehen, wenn die PV-Anlage(n) – wegen der Finanzierungskosten – Verluste verursachen. Denn grundsätzlich ist es schädlich für die Gemeinnützigkeit, wenn Mittel des ideellen Bereichs (z. B. Mitgliedsbeiträge, Spenden, Rücklagen) oder z. B. Mittel der Vermögensverwaltung verwendet werden, um Verluste des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs auszugleichen. Die Finanzverwaltung lässt aber einige Auswege zu:
  - Es ist unschädlich, wenn die Verluste der PV-Anlage mit Gewinnen aus anderen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben ausgeglichen werden.
  - Das Gleiche gilt, wenn es in den vorangegangenen sechs Jahren ausreichend hohe Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben gab.
  - Es ist auch möglich, die Verluste mit Gewinnen des nächsten Jahres (bei Aufbau eines neuen Betriebs: der nächsten drei Jahre) aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben auszugleichen.

### Verein verpachtet Dachflächen

Statt selbst PV-Anlagen zu betreiben, können Vereine ihre Dachflächen auch an Dritte verpachten, die die Anlage dort selbst errichten und betreiben. Für den Verein ist die Verpachtung der ertragsteuerfreien Vermögensverwaltung zuzurechnen, Pachteinahmen kosten keine Körperschaft- oder Gewerbesteuer. Es ist möglich, dass ein Vereinsmitglied Pächter ist. Die Pachthöhe muss angemessen sein; keinesfalls darf sie zu niedrig sein. Dies wäre eine unzulässige Zuwendung an Mitglieder, die gemeinnützigkeitsschädlich wäre.

Die Vermietung ist umsatzsteuerpflichtig. Gemeinnützigkeitsrechtlich hat der Verein kein Problem, da bei der Verpachtung der Dachflächen keine Verluste entstehen.

## Die Gewinnermittlung

Bei der Ermittlung des Überschusses/Gewinns aus dem Betrieb der PV-Anlage können Aufwendungen, die durch den Betrieb der Anlage veranlasst sind, als Betriebsausgaben abgezogen werden. Das sind insbesondere

- Abschreibungen,
- Finanzierungskosten,
- Versicherungsbeiträge,
- Reparatur- und Wartungskosten,
- Rechts- und Beratungskosten und
- gezahlte EEG-Umlagen.

Eine besondere Rolle spielen dabei die Abschreibungen, weil sie neben den Finanzierungskosten meist die Hauptaufwendungen sind.

## Die Abschreibung der PV-Anlage

PV-Anlagen werden als Betriebsvorrichtungen (bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens) beschrieben. Das gilt auch für dachintegrierte Anlagen (R 4.2 Abs. 3 S. 4 EStR). Die Anlage wird also wie ein selbstständiges, vom Gebäude losgelöstes, bewegliches Wirtschaftsgut behandelt und damit unabhängig vom Gebäude beschrieben. Dabei gilt nach amtlicher AfA-Tabelle eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 20 Jahren. Bei linearer Abschreibung gehen also jährlich fünf Prozent der Kosten in die Betriebsausgaben ein.

**Wichtig |** Für Anlagen, die 2020 und 2021 angeschafft wurden, ist eine degressive Abschreibung nach § 7 Abs. 2 EStG möglich.

### Abschreibung von Anlagenkomponenten

Bei der Abschreibung der PV-Anlage können Teile der Anlage in bestimmten Fällen als selbstständige Wirtschaftsgüter behandelt und dann getrennt beschrieben werden. Das gilt für Batteriespeicher und Wallbox (für das Aufladen von Elektrofahrzeugen).

- **Batteriespeicher:** Batteriespeicher können auf unterschiedliche Art und Weise in eine PV-Anlage integriert werden. Für die Abgrenzung des Batteriespeichers als selbstständiges

Wirtschaftsgut oder unselbstständiger Bestandteil der PV-Anlage gilt Folgendes (LfSt Niedersachsen, Schreiben vom 07.11.2022, Az. [S 2240 – St 222/St 221 – 2473/2022](#)):

- Sind die technischen Voraussetzungen für eine Einspeisung aus dem Batteriespeicher ins öffentliche Netz nicht gegeben, handelt es sich um ein selbstständiges Wirtschaftsgut. Kann dagegen Strom aus dem Batteriespeicher in das öffentliche Netz eingespeist werden, kommt es auf die beabsichtigte bzw. tatsächliche Nutzung des Batteriespeichers an.
- Dient ein Batteriespeicher dazu, den Eigenverbrauch an Strom zu erhöhen und wird der nach dem Speichervorgang über den Stromspeicher verfügbare Strom mindestens zu 90 Prozent nicht für die Einspeisung verwendet, besteht kein unmittelbarer Zusammenhang der Aufwendungen für das Speichersystem mit dem Betrieb der PV-Anlage zum Zweck der Stromerzeugung und Einspeisung in das öffentliche Netz. Der Batteriespeicher ist dann ein selbstständiges Wirtschaftsgut.

Ansonsten gilt der Batteriespeicher als unselbstständiger Teil der PV-Anlage. Er wird dann einheitlich über die Nutzungsdauer der Anlage beschrieben.

- **Wallbox:** Eine Wallbox dient der Stromabgabe. Sie führt nicht zu einer Verbesserung der Stromproduktion durch die PV-Anlage und dient damit nicht demselben Zweck wie die PV-Anlage. Außerdem kann sie auch mit anderen Stromquellen betrieben werden. Die Wallbox ist daher in der Regel ebenfalls ein selbstständiges Wirtschaftsgut.

### Kosten einer Dachsanierung

Die Dachkonstruktion eines Hauses gehört zum Gebäude. Kosten für eine bei der Installation der PV-Anlage erforderliche Dachsanierung werden deswegen als Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten dem Gebäude zugerechnet, auch wenn sie im Zusammenhang mit der Installation der PV-Anlage angefallen sind. Die Aufwendungen, die bei Installation auf die Dachkonstruktion entfallen, können also nicht als Anschaffungskosten der Anlage mit dieser beschrieben werden.

Lediglich solche Kosten, die nachweisbar durch den Aufbau der Anlage verursacht werden, sind Betriebsausgaben beim Betrieb der PV-Anlage. Dazu gehören z. B. Kosten, die infolge der Installation der Anlage aus statischen Gründen durch Verstärkung der Dachkonstruktion entstehen. Für die übrigen Kosten kommt dagegen ertragsteuerlich eine Aufteilung der Dachsanierungskosten auf das Gebäude und den Bau der PV-Anlage grundsätzlich nicht in Frage.

Sollten die Aufwendungen im Einzelnen nicht feststellbar sein, kann die AfA-Bemessungsgrundlage bei einer dachintegrierten PV-Anlage aus Vereinfachungsgründen wie folgt ermittelt werden (LfSt Niedersachsen, Schreiben vom 07.11.2022, Az. [S 2240 – St 222/St 221 – 2473/2022](#)):

**■ Berechnung**

	Tatsächliche Kosten für die Dacheindeckung mit PV-Anlage
./.	Kosten für eine vergleichbare Dacheindeckung ohne PV-Anlage
=	Bemessung für Abschreibung

Nach diesem Verfahren können auch die Kosten für eine Fremdfinanzierung aufgeteilt werden.

**Die Sonderabschreibung in § 7g Abs. 5 EStG**

Zusätzlich kann in der Regel auch die Sonderabschreibung gemäß § 7g Abs. 5 EStG genutzt werden. Vereine, die den Gewinn durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermitteln, können diese Sonderabschreibung beanspruchen, wenn der Gewinn aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im Vorjahr nicht mehr als 200.000 Euro betragen hat. Außerdem muss die Anlage ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt werden. Bei Anlagen, deren Strom im vollen Umfang eingespeist wird, ist diese Voraussetzung erfüllt. Die Sonderabschreibung gemäß § 7g Abs. 5 EStG beträgt insgesamt bis zu 20 Prozent der Anschaffungskosten und kann beliebig auf das Jahr der Anschaffung und den vier folgenden Jahren verteilt werden.

**■ Beispiel**

Anschaffung einer PV-Anlage mit Nettoanschaffungskosten von 50.000 Euro. Die Anlage wird am 01.05.2023 in Betrieb genommen. Die genannten Voraussetzungen für die Sonderabschreibung gemäß § 7g Abs. EStG sind erfüllt.

Folgende Abschreibung ist im Jahr 2023 möglich:

- Lineare Abschreibung: 50.000 Euro x 1/20 = 2.500 Euro jährlich; im Jahr 2023 aber nur zeitanteilig: 8/12 x 2.500 Euro = 1.667 Euro
- Sonderabschreibung gemäß § 7g Abs. 5 EStG: 50.000 Euro x 20 % = 10.000 Euro; dieser Betrag kann in voller Höhe im Jahr 2023 angesetzt werden oder beliebig auf die Jahre 2023 bis 2027 verteilt werden.

Die höchstmögliche Abschreibung im Jahr 2023 beträgt daher 11.667 Euro.

**Investitionsabzugsbetrag in § 7g Abs. 1 EStG**

Durch den Investitionsabzugsbetrag kann der Gewinn gemindert und somit die Steuerbelastung im Abzugsjahr gesenkt werden. Vereine, die den Gewinn durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermitteln, können bei Anschaffung einer PV-Anlage den Investitionsabzugsbetrag gemäß § 7g Abs. 1 EStG geltend machen, wenn der Gewinn aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im entsprechenden Jahr nicht mehr als 200.000 Euro beträgt. Außerdem muss der Investitionsgegenstand im Jahr des Kaufs und im folgenden Jahr im Betrieb insgesamt zu mindestens 90 Prozent betrieblich genutzt oder vermietet werden.

Der Investitionsabzugsbetrag für die geplante Anschaffung/Herstellung abnutzbarer beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens beträgt maximal 50 Prozent der voraussichtlichen Investitionskosten. Im Jahr der Anschaffung wird der Investitionsabzugsbetrag dem Gewinn dann wieder hinzugerechnet. Dadurch verringert sich aber die Bemessungsgrundlage für die Abschreibungen, sodass insgesamt keine Steuerersparnis entsteht. Die Investition muss bis zum Ende des dritten auf das Jahr des Abzugs folgenden Wirtschaftsjahres getätigt worden sein. Andernfalls wird der Abzug im Abzugsjahr wieder rückgängig gemacht, sodass sich die Steuer nachträglich erhöht.

**Strom-Eigenverbrauch im Verein**

Betreiber neuer PV-Anlagen erhalten vom Netzbetreiber für den selbst verbrauchten Strom keine Vergütung. In diesen Fällen wird die Höhe des privat verbrauchten Stroms durch Abzug der an den Netzbetreiber gelieferten Strommenge von der insgesamt erzeugten Strommenge ermittelt.

Bei der Inanspruchnahme des Anrechnungstarifs für den für betriebsfremde Zwecke verwendeten Strom liegt eine Entnahme (§ 4 Abs. 1 S. 2 EStG) vor. Bei der Bewertung dieser Entnahme ist der sog. Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG) maßgeblich. Er bestimmt sich grundsätzlich nach den anteiligen „Herstellungskosten“ des selbst verbrauchten Stroms, zu denen auch die ertragsteuerlichen Abschreibungen und Finanzierungskosten gehören.

Bei der Entnahme eines Wirtschaftsguts wird dessen Teilwert durch den Marktpreis bestimmt. Aus Vereinfachungsgründen kann der Entnahmewert auf Antrag aber auch aus dem Energie- bzw. Strompreis des/eines regionalen Energieversorgers abgeleitet werden (LfSt Niedersachsen, Schreiben vom 07.11.2022, Az. [S 2240 – St 222/St 221 – 2473/2022](#)). Fehlt ein konkreter Strompreis, kann der Schätzung auch ein durchschnittlicher Preis aus den Tarifen des Energieversorgers zugrunde gelegt werden.

Bei Anlagen, die ab dem 01.04.2012 in Betrieb genommen wurden, bestehen keine Bedenken, den entnommenen Strom aus Vereinfachungsgründen pauschal mit 0,20 Euro/kWh zu bewerten. Die individuell erzielbare Einspeisevergütung kann nicht als Entnahmewert angesetzt werden. Sie ist ein Mindestpreis, der gesetzlich garantiert wird, und liegt derzeit deutlich unter dem erzielbaren Marktpreis. Es handelt sich damit nicht um den Teilwert, der für die Entnahme nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG anzusetzen ist.

## Zuschüsse und Zulagen

(Investitions-)Zuschüsse (z. B. aus öffentlichen Fördergeldern) können entweder als Betriebseinnahme erfasst werden oder mindern die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten um die entsprechenden Beträge (R 6.5 Abs. 2 EStR). Eine Investitionszulage wird dagegen nicht gewinnmindernd berücksichtigt.

## Steuerabzug bei Bauleistungen

Bei PV-Anlagen handelt es sich um die Herstellung eines (sonstigen) Bauwerks im Sinne des § 48 Abs. 1 S. 3 EStG. Damit unterliegt die Installation einer PV-Anlage wie alle anderen Bauleistungen am Gebäude der Bauabzugsteuer. Unter den Voraussetzungen des § 48 Abs. 1 S. 1 EStG muss der Empfänger der Bauleistung (der Ver-

ein) den Steuerabzug bei Bauleistungen i. H. v. 15 Prozent der Rechnung des Bauunternehmers vornehmen.

## Die umsatzsteuerliche Behandlung

Durch das Jahressteuergesetz 2022 wurde ein neuer Absatz 3 in § 12 UStG angefügt. Danach ist die Lieferung von Solarmodulen an den Betreiber einer PV-Anlage umsatzsteuerfrei. Diese Befreiung gilt

- für Anlagen auf und an Privatgebäuden und Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden. Das gilt unabhängig von der Leistung der Anlage.
- für anderswo errichtete Anlagen bis 30 Kilowatt peak (kWp) Leistung.

Es gibt also zwei verschiedene Grenzen für die Vereinfachungsregelungen:

1. Grundsätzlich befreit sind Anlagen bis 30 kWp.
2. Ohne Leistungsobergrenze befreit sind Anlagen an oder auf entsprechenden Gebäuden.

### 1. Die 30 kWp-Grenze

Die 30 kWp-Grenze bezieht sich auf die jeweilige Anlageneinheit. Bei der nachträglichen Erweiterung einer PV-Anlage wird der Leistungszuwachs hinzugerechnet. Wird die 30 kWp-Grenze durch die Erweiterung überschritten, ist die Vereinfachungsregelung auf den nachträglich ergänzten Teil nicht anwendbar. Für den bereits bestehenden Teil führt dies jedoch nicht zur nachträglichen Änderung (UStAE, Abschnitt 12.18, Abs. 5).

### ■ Beispiel

Ein Verein betreibt eine Anlage mit 25 kWp. Er erweitert sie auf 40 kWp. Die Lieferung und Installation der für die Erweiterung erforderlichen Komponenten ist nicht umsatzsteuerbefreit.

### 2. Anlagen in der Nähe

In der Nähe eines solchen Gebäudes befindet sich eine PV-Anlage insbesondere, wenn sie auf dem Grundstück installiert ist, auf dem sich auch das betreffende begünstigte Gebäude befindet. Das gilt auch dann, wenn zwischen dem Grundstück und der PV-Anlage ein räumlicher oder funktionaler Nutzungszusammenhang besteht (Abschn. 12.18, Abs. 3 UStAE).

## ■ Beispiel

Das gilt etwa für alle Gebäude und Flächen auf einem Sportgelände, das der Verein betreibt. Eigentum des Vereins an der Immobilie ist nicht erforderlich. Wenn die Anlagen im Eigentum der öffentlichen Hand sind, sind sie ohnehin begünstigt.

## Dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten

Nach Auffassung der Finanzverwaltung dient ein Gebäude dem Gemeinwohl,

- wenn es für ideelle Tätigkeiten verwendet wird oder
- Umsätze nach § 4 Nr. 11b, 14 bis 18, 20 bis 25, 27 und 29 oder § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG vorliegen.

### Diese Gebäude sind begünstigt

Im Bereich von gemeinnützigen Einrichtungen und Vereinen sind das vor allem

- Krankenhäuser und ähnliche Einrichtungen,
- Rehabilitationsdienste und -einrichtungen,
- Pflege- und Wohlfahrtspflegeeinrichtungen,
- Rettungs- und Krankentransportdienste,
- Kultur- und Bildungseinrichtungen,
- Sportveranstaltungen,
- Kindergärten und Kinderbetreuungseinrichtungen,
- Jugendherbergen und Einrichtungen der Kinder- und Jugendhilfe sowie
- alle Zweckbetriebe gemeinnütziger Organisationen.

Die formelle Gemeinnützigkeit ist dabei nicht verlangt, soweit sie nicht Voraussetzung für die jeweilige Steuerbefreiung ist.

### Behandlung gemischt genutzter Gebäude

Wird ein Gebäude sowohl für begünstigte als auch nicht begünstigte Zwecke verwendet (z. B. für Kulturveranstaltungen und zur Vermietung als Wohnraum), ist es grundsätzlich begünstigt. Das gilt nur dann nicht, wenn die unschädliche Nutzung völlig hinter die schädlichen Nutzung zurücktritt. Das wäre insbesondere dann der Fall, wenn der auf die unschädliche Nutzung entfallende Nutzflächenanteil weniger als zehn Prozent der Gesamtgebäudenutzfläche ausmacht (UStAE, Abschn. 12.18, Abs. 5).

## Lieferzeitpunkt ist ausschlaggebend

Der Nullsteuersatz gilt nur für PV-Anlagen, die nach dem 01.01.2023 geliefert bzw. installiert

wurden. Eine rückwirkende Anwendung auf Bestandsanlagen ist nicht möglich. Entscheidend ist das Datum, an dem die PV-Anlage geliefert bzw. installiert wird. Es spielt also keine Rolle, wann die Anlage bestellt, der Vertrag abgeschlossen oder die Rechnung ausgestellt wurde.

**Wichtig |** Hier ist grundsätzlich der Zeitpunkt der Fertigstellung der Anlage ausschlaggebend. Wurde vor dem 01.01.2023 eine Anzahlung geleistet, unterlag sie zunächst dem Regelsteuersatz von 19 Prozent. Bei Lieferung bzw. Abschluss der Installation nach dem 31.12.2022 gilt der Nullsteuersatz für die gesamte Leistung – auch für die Anzahlung. Das Lieferunternehmen muss das bei der Abschlussrechnung entsprechend berücksichtigen.

## Der Umfang der Steuerbefreiung

Steuerbefreit sind

- alle Komponenten einer PV-Anlage, wie z. B. Wechselrichter oder auch Batteriespeicher,
- die Installation der Anlage und der zugehörigen Speicher,
- der Austausch defekter Komponenten einer PV-Anlage; das gilt auch für die Reparaturleistungen, nicht nur für die Ersatzkomponenten,
- die Erweiterung bestehender Anlagen sowie
- Nebenleistungen wie Gerüstarbeiten oder die Anmeldung in das Markstammdatenregister.

Nicht steuerbefreit sind reine Reparaturen ohne die gleichzeitige Lieferung von Ersatzteilen, laufende Wartungsarbeiten, Garantie- und Wartungsverträge und die Anmietung von PV-Anlagen.

**Wichtig |** Leasing- oder Mietkaufverträge werden je nach konkreter Ausgestaltung umsatzsteuerrechtlich als Lieferung oder sonstige Leistung eingestuft. Sie sind dann umsatzsteuerbefreit. Eine Lieferung liegt z. B. vor, wenn ein Eigentumsübergang zum Ende der Vertragslaufzeit vereinbart ist.

### Vereinfachung für Kleinunternehmer

Die Steuerbefreiungsregelung bezieht sich auf die Kleinunternehmerregelung: Bisher verzichteten die Betreiber kleiner PV-Anlagen meist auf die Kleinunternehmerbefreiung, weil dann ein Vorsteuerabzug aus den Anschaffungskosten der Anlage möglich war. Dann waren die

Einspeiseentgelte aber umsatzsteuerpflichtig. Die Neuregelung ist also eine – wenn auch zwangsweise – Verwaltungsvereinfachung.

### Regelung für Vereine nicht direkt von Vorteil

Da die Lieferung der Anlage umsatzsteuerfrei ist, entfällt der Vorsteuerabzug. Faktisch führt das zu einer Erhöhung der Anschaffungskosten. Für Vereine ist dieses Umsatzsteuerbefreiung oft nicht vorteilhaft. Sind sie ohnehin umsatzsteuerpflichtig, sind das auch die Einspeiseentgelte. Eine eigene Befreiung dafür gibt es nämlich nicht. Nur über die Kleinunternehmerregelung kann auf die Besteuerung verzichtet werden. Vielfach wäre also der Vorsteuerabzug aus der Anschaffung der Anlage von Vorteil. Es gibt hier aber kein Wahlrecht. Die Anschaffungskosten sind bei Anlagen bis 30 kWp bzw. auf begünstigten Gebäuden immer umsatzsteuerbefreit.

**PRAXISTIPP |** In vielen Fällen wird es sich für Vereine also rechnen, wenn sie Anlagen über 30 kWp installieren. Das entspricht aber einer Anlage mit rund 150 m<sup>2</sup> Fläche an Solarmodulen und bedeutet einen entsprechend höheren Investitionsaufwand. Insbesondere, wenn die Leistung nah an der 30-kWp-Grenze liegt, wird aber das durch die Einsparungen über den Vorsteuerabzug wieder ausgeglichen.

## Die steuerliche Zuordnung

Liegen die Voraussetzungen für eine umsatzsteuerfreie Lieferung der Anlage nicht vor, muss der Verein beim Vorsteuerabzug die steuerliche Zuordnung der Anlage beachten. Gegenstände, die für den – im umsatzsteuerlichen Sinne – unternehmerischen Bereich verwendet werden, stellen grundsätzlich Unternehmensvermögen dar. Unternehmerische Nutzung bedeutet bei einer PV-Anlage, dass der Strom eingespeist wird.

Für Gegenstände, die sowohl unternehmerisch als auch nichtunternehmerisch genutzt werden, hat der Verein ein Zuordnungswahlrecht, wenn die unternehmerische Nutzung mindestens zehn Prozent beträgt.

Die Zuordnungsentscheidung erfolgt automatisch durch den Abzug der Vorsteuer aus den Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Voranmeldungszeitraum des Bezugs der PV-

Anlage, spätestens aber mit dem Vorsteuerabzug in der Umsatzsteuerjahreserklärung. Die Umsatzsteuerjahreserklärung muss zeitnah eingereicht werden. Wurde die Anlage nicht rechtzeitig zugeordnet, ist ein Abzug der Vorsteuer aus den Anschaffungs- oder Herstellungskosten insgesamt nicht möglich.

## Der Eigenverbrauch

Ein weiterer Vorteil der Umsatzsteuerbefreiung ist, dass die Besteuerung unentgeltlicher Wertabgaben entfällt. Eine solche unentgeltliche Wertabgabe liegt vor, wenn die Anlage mit Vorsteuerabzug angeschafft wurde und teilweise Strom einspeist, ein Teil des Stroms aber im nicht umsatzsteuerpflichtigen Bereich genutzt wird.

**Wichtig |** Bei Vereinen liegen solche unentgeltlicher Wertabgaben vor, wenn Leistungen (auch die Nutzung von Anlagen) aus dem umsatzsteuerpflichtigen Bereichen in nicht steuerpflichtigen Bereichen verbraucht werden. Das gilt sowohl für den ideellen Bereich als auch für nicht steuerpflichtigen Tätigkeiten in Zweckbetrieb und Vermögensverwaltung.

In der Vergangenheit (vor dem 01.01.2023) hatten die Betreiber eine gemischt genutzte PV-Anlage meist dem Unternehmensvermögen zugeordnet und unter Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung den Vorsteuerabzug aus dem Erwerb der Anlage in Anspruch genommen. Der Betreiber musste in diesem Fall neben der Lieferung des erzeugten Stroms auch eine unentgeltliche Wertabgabe der Besteuerung unterwerfen. Nach Einführung des Nullsteuersatzes in § 12 Abs. 3 UStG zum 01.01.2023 erklären viele Betreiber eine Entnahme der PV-Anlage zum Nullsteuersatz, um dann eine unentgeltliche Wertabgabe hinsichtlich des selbst genutzten Stroms nicht mehr der Besteuerung unterwerfen zu müssen.

## Die Folgen für gemeinnützige Vereine

Für gemeinnützige Einrichtungen bedeutet das, dass sie den Eigenverbrauch des Stroms, der in den nicht umsatzsteuerpflichtigen Bereich fällt, der Umsatzsteuer unterwerfen müssen. Das gilt für Anlagen, die vor dem 01.01.2023 angeschafft wurde oder solchen die danach errichtet wurden, bei denen aber die Anschaffung nach den o. g. Regelungen nicht umsatzsteuerfrei war.

### Das gilt für Anschaffungen ab 2023

Erwirbt der Verein ab dem 01.01.2023 eine PV-Anlage – bei umsatzsteuerfreier Anschaffung –, entfällt mangels Steueranfall (Steuersatz null Prozent) ein Vorsteuerabzug und damit auch die unentgeltliche Wertabgabe.

### Wechsel in der Nutzung

Weil die Einspeiseentgelte gesunken sind und wegen der gestiegenen Strompreise der Eigenverbrauch des Stroms attraktiver geworden ist, kann es faktisch dazu kommen, dass die gesamte PV-Anlage aus dem unternehmerischen (umsatzsteuerpflichtigen) in den nichtunternehmerischen Bereich wechselt. Eine solche Entnahme der gesamten Anlage ist nur möglich, wenn künftig voraussichtlich mehr als 90 Prozent des erzeugten Stroms für nichtunternehmerische Zwecke verwendet werden.

Davon ist nach Auffassung der Finanzverwaltung auszugehen, wenn der Verein beabsichtigt, zukünftig mehr als 90 Prozent des mit der Anlage erzeugten Stroms im nichtunternehmerischen Bereich zu verwenden – also nicht einzuspeisen. Indiz für eine solche Nutzung ist insbesondere die (teilweise) Speicherung des erzeugten Stroms in einer Batterie. Ausreichend ist auch, wenn eine Rentabilitätsrechnung eine Nutzung für unternehmensfremde Zwecke von über 90 Prozent nahelegt (BFM, Schreiben vom 27.02.2023, Az. [III C 2 – S 7220/22/10002 :010](#)).

Steuerlich entstehen dann unterschiedliche Folgen, je nachdem ob die Anlage mit oder ohne Vorsteuerabzug angeschafft wurde:

1. Wurde sie ab dem 01.01.2023 angeschafft, ist kein Ausgleich des Vorsteuerabzugs erforderlich. Anders als bisher erfolgt in diesen Fällen daher keine Versteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe.
2. Wird eine unter Vorsteuerabzug angeschaffte PV-Anlage künftig zu mehr als 90 Prozent nichtunternehmerisch genutzt, gelten die Regelungen des § 15a UStG zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs. Danach muss für jedes Kalenderjahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Abzugs der auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge vorgenommen werden. Das gilt aber nur für Anlagen, die weniger als fünf Jahre in Betrieb sind.

### Ein Beispielfall

Der SV Musterstadt ist ein Mehrspartensportverein. Er betreibt ein Sportgelände mit Halle, das ihm von der Stadt langfristig überlassen wurde. Er hat bereits im Jahr 2022 eine PV-Anlage mit 200 kWp errichtet. Die Anschaffungskosten beliefen sich auf 250.000 Euro. Bisher nutzt er die Anlage zur Volleinspeisung. Im Zuge des Umbaus der absehbar fälligen Erneuerung der Heizungsanlage in Halle und Nebengebäuden installiert er zunächst einen Batteriespeicher und später eine Wärmepumpe. Der erzeugte Strom soll dann zuerst teilweise und dann überwiegend selbst verbraucht werden. Aktuell erzielt er mit der Einspeisung 10.000 bis 13.000 Euro im Jahr.

**PRAXISTIPP |** Für Anlagen dieser Größe ist ein Vorsteuerabzug aus den Kosten für Anschaffung und Errichtung der Anlage meist von Vorteil. Der Verein hat weitere umsatzsteuerbare Einnahmen (aus Gastronomie und Werbung). Deswegen war für ihn die Kleinunternehmerbesteuerung ohnehin keine Option.

Würde der Verein die Anlage ab 2023 errichten, würde sich die Umsatzbesteuerung anders darstellen. Nach dem neuen § 12 Abs. 3 UStG wäre die Lieferung und Errichtung der Anlage umsatzsteuerfrei. Trotzdem müsste der Verein die Einspeisevergütungen der Umsatzsteuer unterwerfen.

### Die steuerliche Behandlung

Der Verkauf des Stroms an einen gewerblichen Netzbetreiber stellt einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar, der auch gewerbsteuerlich ein eigener Betrieb ist. Auch umsatzsteuerlich ist eine ausschließlich für die Einspeisung genutzte Anlage vollständig dem unternehmerischen Bereich zugeordnet.

Der SV Musterstadt bleibt mit den erzielten Umsätzen seiner steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe aber unter der Umsatzfreigrenze von 45.000 Euro. Es ist damit von Körperschaft- und Gewerbesteuer befreit.

Für den Verein ist die PV-Anlage zunächst ein Mittelerwirtschaftsbetrieb, dessen Kosten und Erträge sich gut kalkulieren lassen. Er hat die Anschaffung teilweise über ein Darlehen finanziert, kann aber die Tilgung und Verzinsung

mühe los aus den Einspeisegebühren bestreiten. Da die Anlage über 20 Jahre abgeschrieben wird, sind die wesentlichen Betriebsausgaben gleichmäßig verteilt und ein gemeinnützigkeitskritischer Verlust ausgeschlossen.

Der deutliche Anstieg der Strompreise in 2022 macht den Eigenverbrauch für den Verein deutlich attraktiver. 2023 nimmt er die entsprechenden Umbauten vor und speist nur noch den Teil des Stroms ein, den er selbst nicht verbrauchen kann. Um die Selbstversorgung zu verbessern, installiert der Verein außerdem einen Batteriespeicher.

### Steuerliche Behandlung der Neuinstallationen

Für alle diese in 2023 gelieferten Komponenten und die Installationskosten gilt die Umsatzsteuerbefreiung nach § 12 Abs. 3 UStG. Da der Verein die neuen Komponenten überwiegend für den nichtunternehmerischen Bereich nutzt, wäre aber ein Vorsteuerabzug aber ohnehin nur in geringem Umfang möglich.

Weil der Batteriespeicher ausschließlich dazu dient, den Eigenverbrauch an Strom zu erhöhen und nicht für die Einspeisung verwendet wird, stellt er bezüglich der Abschreibungen ein selbstständiges Wirtschaftsgut dar (LfSt Niedersachsen, Verfügung vom 07.11.2022, Az. [S 2240 – St 222/St 221 – 2473/2022](#)). Der Verein ordnet die Anschaffungskosten (und Abschreibungen) deswegen dem nicht steuerbegünstigten Bereich zu.

### Der Eigenverbrauch in der Ertragsteuer

Nach wie vor speist der Verein rd. 50 Prozent des Stroms ein. Die PV-Anlage (mit Ausnahme des Batteriespeichers) bleibt dem unternehmerischen Bereich zugeordnet. Deswegen muss der Eigenverbrauch ertrag- und umsatzsteuerlich als Entnahme behandelt werden. Bei Vereinen liegen solche unentgeltliche Wertabgaben vor, wenn Leistungen (auch die Nutzung von Anlagen) aus den umsatzsteuerpflichtigen Bereichen in nicht steuerpflichtige Bereiche verbraucht werden. Das gilt sowohl für den ideellen Bereich als auch für nicht steuerpflichtige Tätigkeiten in Zweckbetrieb und Vermögensverwaltung.

Bei der Inanspruchnahme des Anrechnungstarifs für betriebsfremde Zwecke verwendeten Strom liegt eine Entnahme (§ 4 Abs. 1 S. 2 EStG) vor. Bei der Bewertung dieser Entnahme ist der

sog. Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG) maßgeblich. Dieser bestimmt sich grundsätzlich nach den anteiligen „Herstellungskosten“ des selbst verbrauchten Stroms, zu denen auch die ertragsteuerlichen Abschreibungen und Finanzierungskosten gehören.

Der Verein ermittelt diese Herstellungskosten jährlich aus

- Abschreibungen,
- Finanzierungskosten,
- Versicherungsbeiträgen,
- Reparatur- und Wartungskosten und
- gezahlten EEG-Umlagen.

Der Eigenverbrauch lässt sich mit den installierten Zählern problemlos ermitteln. Der Verein nimmt diesen Prozentanteil als Grundlage und errechnet diesen Anteil an den o. g. Kosten. Allerdings ist der so ermittelte Teilwert niedriger als der Marktpreis, auf den sich der Teilwert bezieht. Der Verein leitet den Entnahmewert deswegen aus dem Strompreis des regionalen Energieversorgers ab. Diese Verfahren sollten aber mit dem Finanzamt abgestimmt werden, weil es dafür keine einheitlichen Vorschriften gibt.

Die vom Verein erzielte Einspeisevergütung kann nicht als Entnahmewert angesetzt werden. Die Einspeisevergütung ist nämlich ein Mindestpreis, der gesetzlich garantiert wird. Sie liegt derzeit deutlich unter dem erzielbaren Marktpreis. Es handelt sich damit nicht um den Teilwert, der für die Entnahme nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG anzusetzen ist.

**PRAXISTIPP** | Das LfSt Niedersachsen erlaubt eine Pauschalbewertung des selbst verbrauchten Stroms mit 0,20 Euro/kWh (Verfügung vom 07.11.2022, Az. [S 2240 – St 222/St 221 – 2473/2022](#)). Auch das sollte aber mit dem Finanzamt abgestimmt werden.

Der errechnete Entnahmewert, wird ertragsteuerlich wie ein Umsatzerlös behandelt. Er erhöht also den Gewinn/Überschuss des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs.

Den Stromverbrauch in der Vereinsgastronomie ermittelt der Verein durch eigenen Zähler. Er fällt in den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und stellt keine Entnahme dar. Er wird also vom sonstigen Eigenverbrauch

abgezogen und steuerlich nicht weiter berücksichtigt.

### Der Eigenverbrauch in der Umsatzsteuer

Die Entnahme des selbst verbrauchten Stroms muss auch umsatzsteuerlich berücksichtigt werden – als unentgeltliche Wertabgabe. Bei Vereinen liegen solche unentgeltliche Wertabgaben vor, wenn Leistungen (auch die Nutzung von Anlagen) aus den umsatzsteuerpflichtigen Bereichen in nicht steuerpflichtigen Bereichen verbraucht werden. Das gilt sowohl für den ideellen Bereich als auch für nicht steuerpflichtige Tätigkeiten in Zweckbetrieb und Vermögensverwaltung. Da die Einspeisung des Stroms in den unternehmerischen Bereich fällt, muss der Eigenverbrauch auch der Umsatzsteuer unterworfen werden.

Weil der Verein im Zweckbetrieb in unserem Beispiel keine umsatzsteuerpflichtigen Einnahmen hat, muss er den Eigenverbrauch in voller Höhe als unentgeltliche Wertabgabe der Umsatzsteuer unterwerfen. Für den Verein bedeutet das, dass er den Eigenverbrauch des Stroms, der in den nicht umsatzsteuerpflichtigen Bereich (Gastronomie) fällt, wie den eingespeisten Strom behandeln muss.

Wie bei der ertragsteuerlichen Behandlung der Entnahme muss er als Bemessungsgrundlage die Wiederbeschaffungskosten ansetzen. Buchhalterisch wird also die o. g. ertragsteuerliche Bewertung unterlegt und zusätzlich die Umsatzsteuer (19 Prozent) gebucht.

### Wechsel in der Nutzung

Nach dem Einbau der Wärmepumpe kann der Verein den Strom fast vollständig selbst verbrauchen. Steuerlich bildet er das dadurch ab, dass er die gesamte Anlage aus dem unternehmerischen in den nichtunternehmerischen Bereich überführt. Eine solche Entnahme der gesamten Anlage ist nur möglich, wenn zukünftig voraussichtlich mehr als 90 Prozent des erzeugten Stroms für nichtunternehmerische Zwecke verwendet werden, der Verein also weniger als zehn Prozent einspeist.

Weil diese eingespeiste Strommenge vorab nicht genau festgelegt werden kann, folgt der Verein dem von der Finanzverwaltung vorge-

schlagenen Verfahren: Als Indiz für eine überwiegende Eigennutzung gilt ein ausreichend großer Batteriespeicher. Der Verein stellt dann durch eine Rentabilitätsrechnung dar, dass er über 90 Prozent des Stroms unternehmensfremd – also nicht für die Einspeisung – nutzt (BMF, Schreiben vom 27.02.2023, Az. [III C 2 – S 7220/22/10002 :010](#)).

### Umsatzsteuerliche Behandlung

Steuerlich werden dabei die bis dato installierten Komponenten unterschiedlich behandelt, je nachdem ob die Anlage mit Vorsteuerabzug angeschafft wurde:

- Der Batteriespeicher und die anderen erst in 2023 angeschafften Komponenten können unberücksichtigt bleiben. Ertragsteuerlich waren sie ohnehin dem nichtunternehmerischen Bereich zugeordnet.
- Für die in 2022 angeschafften Teile der Anlage gelten die Regelungen zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs (§ 15a UStG). Danach muss für jedes Kalenderjahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Abzugs der auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge vorgenommen werden – für maximal fünf Jahre.

Im konkreten Fall wechselt die Nutzung der PV-Anlage nach einem Jahr aus dem unternehmerischen in den nicht unternehmerischen Bereich. Der Verein muss also für vier Jahre nachversteuern. Das bedeutet er muss für vier Jahre (2024 bis 2027) jeweils ein Fünftel der bei der Anschaffung abgezogenen Vorsteuer an das Finanzamt zurückzahlen.

### Ertragsteuerliche Behandlung

Ertragsteuerlich entstehen bei der Überführung der PV-Anlage in den steuerbegünstigten Bereich keine Folgen, weil die Anschaffungskosten nur über die Abschreibungen in die Betriebsausgaben eingehen. Stille Rücklagen müssen nicht aufgedeckt werden, weil die Anlage noch nicht völlig abgeschrieben ist und der Buchwert dem Teilwert (Verkehrswert) entsprechen wird. Soweit in geringem Umfang weiter Strom eingespeist wird, fallen die Erlöse in den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

## VEREINSRECHT

## Vereinsausschluss: Reichen Allgemeinklauseln in der Satzung aus?

| Viele Satzungen enthalten sehr allgemeine Gründe für einen Vereinsausschluss, wie etwa „Verstöße gegen Interessen des Vereins“ oder „vereinschädigendes Verhalten“. Damit verstoßen sie aber nicht gegen den rechtlich geforderten Bestimmtheitsgrundsatz, wenn sie auslegungsfähig sind. Das zeigt ein Urteil des Amtsgerichts Charlottenburg. |

### Der Fall vor dem AG Charlottenburg

In dem Fall ging es um einen Wettbewerbsverband (Abmahnverein). Zum Vereinsausschluss enthielt seine Satzung folgende, recht gängige Regelung: „Der Ausschluss ist zulässig, wenn das Mitglied im erheblichen Umfang gegen die Interessen des Vereins verstößt.“ Der Verband schloss ein Mitglied aus, das selbst Adressatin seiner Abmahnungen war. Grund für den Ausschluss waren öffentlich geäußerte Vorwürfe (u. a. auf einer Demonstration vor dem Sitz des Verbands), die Abmahnpraxis diene primär der Erzielung von Einnahmen, während die satzungsmäßigen Zwecke eine allenfalls untergeordnete Rolle spielten. Der Verband würde zudem ohne sachliche Gründe abmahnen und diene den wirtschaftlichen Interessen Dritter. Das Mitglied wehrte sich und zog vor Gericht. Das AG hat aber dem Verein Recht gegeben. Der Vereinsausschluss war wirksam (AG Charlottenburg, Urteil vom 06.03.2023, Az. [234 C 156/22](#)).

### Satzungsrechtliche Anforderungen

Der Grundsatz, dass Strafen nicht ohne hinreichend bestimmte Strafnormen verhängt werden dürfen, gilt auch für vereinsinterne Strafverfahren. Deswegen ist eine Satzungsregelung zum Vereinsausschluss erforderlich, die ausreicht, damit die Mitglieder einen evtl. drohenden Rechtsnachteil erkennen und entscheiden können, ob sie diesen hinnehmen bzw. ob sie ihr Verhalten danach einrichten wollen.

- **„In erheblichem Umfang“:** Der Begriff des „erheblichen Umfangs“ ist dabei für sich genommen bestimmt genug.
- **„Interessen des Vereins“:** Auch die „Interessen des Vereins“ waren nach Auffassung des AG hinreichend bestimmbar.
- **Keine grobe Unbilligkeit oder Willkür:** Der Ausschluss darf zudem nicht grob unbillig oder willkürlich sein. D. h. der Vereinsausschluss muss als Strafmaßnahme angemessen sein. Sonst müssten mildere Sanktionen her; die muss aber die Satzung regeln.

### Ausschluss war berechtigt

Dass im behandelten Fall das Verhalten des Vereinsmitglieds einen erheblichen Verstoß gegen die Interessen des Vereins darstellte und der Ausschluss nicht als grob unbillig oder willkürlich anzusehen war, machte das AG an mehreren Tatbeständen fest:

Das Mitglied hatte durch verschiedene Äußerungen die Interessen des Vereins erheblich beeinträchtigt. Sie waren geeignet, das Ansehen des Vereins in der Öffentlichkeit in Frage zu stellen. Dazu gehörte insbesondere die Unterstellung, der Verein diene wirtschaftlichen Interessen Dritter und verschleierte Umstände, die ein negatives Licht auf sein Verhalten werfen könnten. Insgesamt seien dem Verein zumindest illegitime Handlungsweisen unterstellt worden. So entstand das Gesamtbild, der Verein, dessen Zweck der Schutz des Wettbewerbs und die Bekämpfung von Wirtschaftskriminalität ist, beeinflusse selbst den Wettbewerb unlauter und agiere rechtswidrig.

### Empfehlungen für die Vereinspraxis

Generalklauseln sind grundsätzlich als rechtliche Grundlage für einen Vereinsausschluss geeignet. In der Regel haben Vereine auch kaum eine andere Möglichkeit, Ausschlussgründe zu definieren. Sie müssten sonst sehr viele und spezielle Einzeltatbestände auflisten. Eine allgemeine Tatbestandsdefinition erfordert aber in der Regel einen erheblichen Verstoß. Bloße Meinungsäußerungen erfüllen einen solchen Tatbestand nicht. Hier muss der Verein in der Auseinandersetzung auch einen scharfen Ton hinnehmen.

Will der Verein schon bei leichteren Verstößen Mitglieder ausschließen, muss er diese konkret definieren. Auch dann ist aber ein Ausschluss nur möglich, wenn das Vereinsleben nicht bloß unerheblich beeinträchtigt ist. Mitglieder wegen bloßer Bagatellen auszuschließen, wäre grob unbillig oder willkürlich.

## Mitgliederdaten: Wann haben Mitglieder Anspruch auf eine Liste der Mitglieder-E-Mails?

I E-Mail-Kommunikation ist in den meisten Vereinen eine Selbstverständlichkeit. Dennoch darf der Verein die E-Mail-Adressen der Mitglieder nicht ohne Weiteres herausgeben. Wann er das darf oder sogar muss, hat das Oberlandesgericht (OLG) Hamm geklärt. I

### Der Fall vor dem OLG Hamm

Im konkreten Fall ging es um einen Verein mit rd. 5.500 Mitgliedern. Die Satzung des Vereins nimmt mehrfach Bezug auf die Möglichkeit, mit den Mitgliedern per E-Mail zu kommunizieren. Eine ausdrückliche Verpflichtung der Mitglieder, eine E-Mail-Adresse mitzuteilen, sieht die Satzung aber nicht vor. Der Verein kommuniziert mit seinen Mitgliedern selbst auch per E-Mail. Das klagende Mitglied wollte in Vorbereitung der MV mit den anderen Mitgliedern in Kontakt treten, um eine Opposition gegen das Vorgehen des Vorstands zu organisieren. Der Vorstand verweigerte die Herausgabe der E-Mail-Listen. Er vertrat die Ansicht, das Mitglied habe auch nach der Rechtsprechung des BGH keinen Anspruch auf deren Überlassung. Er machte zudem datenschutzrechtliche Bedenken geltend. Mitglieder könnten allenfalls beanspruchen, dass der Verein die Daten einem Treuhänder überlasse. Dieser Auffassung widerspricht das OLG klar. Es hat den Verein dazu verpflichtet, dem Mitglied eine Liste seiner Mitglieder mit Namen, Anschriften und E-Mail-Adressen in elektronisch verwertbarer Form zu übermitteln. Den Rechtsanspruch darauf begründet das Gericht aus dem Mitgliedschaftsverhältnis (OLG Hamm, Urteil vom 26.04.2023, Az. [8 U 94/22](#)).

**Wichtig** I Offen lässt das OLG, ob sich ein Anspruch auf Herausgabe der Daten auch aus § 810 BGB ergeben kann. Danach hat eine Person ein Einsichtsrecht in Urkunden, wenn darin ein zwischen ihr und einem anderen bestehendes Rechtsverhältnis beurkundet ist und sie ein rechtliches Interesse an der Einsicht hat.

### Recht auf Einsicht

Das OLG stellt klar, dass einem Vereinsmitglied kraft seines Mitgliedschaftsrechts ein Recht auf Einsicht in die Bücher und Urkunden des Vereins zusteht, wenn es ein berechtigtes Interesse darlegen kann, dem kein überwiegendes Geheimhaltungsinteresse des Vereins oder berechnete Belange der Vereinsmitglieder entgegenstehen.

### Wann besteht ein „berechtigtes Interesse“?

Wann das Mitglied ein berechtigtes Interesse hat, kann – so das OLG – nicht abstrakt-generell geklärt werden, sondern muss aufgrund der konkreten Umstände des einzelnen Falls beurteilt werden. In jedem Fall besteht das Recht auf Herausgabe, wenn es darum geht, das erforderliche Stimmenquorum für ein Minderheitenbegehren zur Einberufung einer MV zu erreichen.

Ein berechtigtes Interesse liegt nach Rechtsprechung des BGH außerdem darin, mit der Vielzahl von Mitgliedern, von denen regelmäßig nur ein kleiner Teil an der MV teilnimmt, in Kontakt zu treten, um eine Opposition gegen die vom Vorstand eingeschlagene Richtung der Vereinsführung zu organisieren (BGH, Beschluss vom 21.06.2010, Az. [II ZR 219/09](#)). Dabei müssen sich die auskunftbegehrenden Mitglieder nicht auf die Möglichkeit der Kontaktaufnahme über eine Vereinszeitschrift oder ein vom Verein eingerichtetes Internetforum verweisen lassen.

### Verweis auf andere Kommunikationsform?

Bei der Bewertung, ob ein Interesse berechtigt ist, kommt es nicht nur darauf an, was als Mindestmaß erforderlich ist, um einen Kontakt herzustellen, so das OLG. Die muss auch bezogen auf die technischen Möglichkeiten und gesellschaftlichen Gepflogenheiten erfolgen. E-Mail hat in vielen Bereichen den Postbrief und das Telefax abgelöst. Daher hat die E-Mail-Adresse heute in vielen Bereichen mindestens denselben Stellenwert wie die postalische Adresse.

Will ein Mitglied eine Opposition gegen die vom Vorstand eingeschlagene Richtung der Vereinsführung zu organisieren, kann der Vorstand es nicht auf andere Kommunikationswege verweisen. Dafür sprechen nach Auffassung des OLG die Vorzüge der unmittelbaren, individualisierten und kostengünstigen Kommunikationsform. Eigeninteressen des Vereins stehen dem nicht entgegen. Das – mögliche – gegenläufige Interesse einzelner Mitglieder an Nichtbelästigung wiegt für sich nicht schwer und überwiegt in einem

solchen Fall nicht. E-Mail unterscheidet sich qualitativ auch von der Kommunikation über ein vom Verein zur Verfügung gestelltes internetbasiertes Mitgliederforum (BGH, Beschluss vom 25.10.2010, Az. [II ZR 219/09](#)). Das bietet nämlich keine – einer Kontaktaufnahme mit den übrigen Vereinsmitgliedern – gleichwertige Möglichkeit, ihr Mitgliedschaftsrecht auszuüben.

### Zwischenschaltung eines Treuhänders?

Im Fall des BGH-Urteils vom 21.06.2010 (Az. [II ZR 219/09](#)) verlangte das klagende Mitglied vom Verein (nur) die Herausgabe der Mitgliederdaten an einen Treuhänder. Das heißt nach Auffassung des OLG aber keineswegs, dass es keinen Anspruch zur Übermittlung an das Mitglied hatte. Die Zwischenschaltung des Treuhänders würde nämlich die Nutzung der E-Mail-Adressen erheblich erschweren. Z. B. kann das Mitglied ein Interesse daran haben, die zu kontaktierenden Mitglieder nach bestimmten, aus der Mitgliederliste ersichtlichen Kriterien auszuwählen, z. B. nach Wohnort, der für die (Präsenz-)Teilnahme an der MV von Bedeutung ist. Je nach Vereinszweck kann das auch für Kriterien wie Alter, Herkunft und Geschlecht gelten. Das – so das OLG – liegt im Entscheidungsbereich des Mitglieds, nicht des Vereins. Die Übermittlung der Mitgliederliste lediglich an einen Treuhänder würde zu einer nur eingeschränkt vergleichbaren Kommunikationsform führen, die nicht die Vorzüge der E-Mail-Kommunikation aufweist.

### Was steht der Herausgabe entgegen?

Es muss geprüft werden, ob wesentliche Interessen des Vereins oder der Mitglieder der Herausgabe der Mitgliederdaten entgegenstehen.

#### Kostenargument zählt nicht

Das Kostenargument lässt das OLG nicht gelten. Bei einem Verein der Größe des behandelten Falls sei davon auszugehen, dass die Mitgliederliste in professioneller Weise aktuell geführt wird und daher unschwer zur Verfügung steht.

#### Belästigung der Mitglieder hat kein Gewicht

Auch das Interesse der Mitglieder, nicht durch E-Mails belästigt zu werden, hält das OLG für nachrangig. Das Mitgliedschaftsverhältnis begründet nämlich eine Sonderverbindung, für die die Grundsätze für eine belästigende Werbung (§ 7 Abs. 2 Nr. 2 UWG) nicht gelten. Im Gegenteil besteht mit dem Vereinsbeitritt die Vermutung, auch zu der damit einhergehenden

Kommunikation bereit zu sein. Dass einzelne Mitglieder sich gegen die Weitergabe ihrer E-Mail-Adressen aussprechen, steht einer Übermittlung der E-Mail-Adressen nicht entgegen. Außerdem haben die Mitglieder die Möglichkeit, sich vor einer wahrgenommenen Belästigung mit einfachen Mitteln zu schützen. Soweit nicht im Einzelfall eine Pflicht zur Angabe besteht, können sie dies schlicht dadurch tun, dass sie dem Beklagten keine E-Mail-Adresse mitteilen. Soweit sie die Vorzüge der E-Mail-Korrespondenz (nur) im Verhältnis zum Verein nutzen wollen, können sie die Mitteilung der E-Mail-Adresse mit einem Weitergabeverbot verbinden. Und schließlich können Sie für die Zwecke des Vereinsverhältnisses eine besondere E-Mail-Adresse einrichten oder bestimmte Absender als „Spam“ definieren oder blockieren.

#### Satzungsmäßige Einschränkungen?

Aus der Satzung des Vereins ergaben sich keine Einschränkungen des mitgliederschaftlichen Informationsanspruchs. Es war nicht geregelt, dass die E-Mail-Adressen nicht oder nur an einen Treuhänder herausgegeben werden dürften. Es wäre ohnehin fraglich, ob solche Einschränkungen überhaupt zulässig sind. Das mitgliederschaftliche Informationsrecht darf nämlich nicht grundsätzlich eingeschränkt werden. Außerdem war in der Satzung an mehreren Stellen die Kommunikation per E-Mail sogar vorgesehen.

#### Herausgabe ist mit Datenschutz vereinbar

Auch datenschutzrechtliche Bedenken sah das OLG nicht. Zwar gilt auch hier die Datenschutzgrundverordnung (DSGVO). Die Mitgliederliste enthält personenbezogene Daten i. S. v. Art. 4 Nr. 1 DSGVO. Zulässig ist nach Art. 6 Abs. 1b DSGVO aber die Verarbeitung „für die Erfüllung eines Vertrags, dessen Vertragspartei die betroffene Person ist“. Vereinsgründung und -beitritt begründen einen solchen Vertrag. Die Pflicht des Vereins, dem Mitglied eine Mitgliederliste mit Namen, Adressen und E-Mail-Adressen zu übermitteln, ergibt sich – so das OLG – bereits durch eine Interessenabwägung. Andernfalls könnte die Mitglieder ihre Mitgliedschaftsrechte nämlich nicht effektiv ausüben oder sie liefern sogar ins Leere. Auch datenschutzrechtlich muss anerkannt werden, dass das klagende Mitglied die E-Mail-Adressen für eine effektive Ausübung seiner Mitgliedschaftsrechte benötigt. Zudem unterliegt auch das Mitglied, den strengen Auflagen der DSGVO.

## OLG Brandenburg bezieht Stellung: Wann ist eine Mitgliederklage zulässig?

Einzelne Mitglieder haben im Verein grundsätzlich keine Möglichkeit, Ansprüche gegen den Vorstand durchzusetzen. Das kann nur die Mitgliederversammlung. Eine Ausnahme gilt für die – in Literatur und Rechtsprechung bisher kaum behandelte – Mitgliederklage. Etwas Licht ins Dunkel bringt jetzt ein Urteil des OLG Brandenburg. |

### Typische Fälle aus der Vereinspraxis

Einzelne Mitglieder haben im Verein grundsätzlich keine Möglichkeit, Ansprüche gegen den Vorstand durchzusetzen. Das kann nur die Mitgliederversammlung (MV). In der Praxis kommt es deshalb öfter zu einer problematischen Situation: Teile der Mitgliedschaft wollen gegen grobe Fehler oder gar Satzungs- bzw. Gesetzesverstöße vorgehen. Sie haben aber keinen rechtlichen Hebel, weil

- die Einberufung der MV vom Vorstand blockiert wird und
- ein Minderheitenbegehren wegen großer Mitgliederzahlen oder einem hohen satzungsmäßigen Quorum nicht praktikabel ist.

Für solche Fälle gibt es prinzipiell die Möglichkeit einer Mitgliederklage. Sie wird typischerweise dann erhoben, wenn der erforderliche Beschluss der MV nicht rechtzeitig gefasst werden kann.

### Der Fall vor dem OLG Brandenburg

Im Fall vor dem OLG Brandenburg ging es um den Vorstand eines gemeinnützigen Wohlfahrtspflegevereins, der den Anstellungsvertrag mit seinem Geschäftsführer vorzeitig beenden wollte. Dazu sollte der Geschäftsführer für die restliche Vertragslaufzeit freigestellt und für diese Zeit ein Teil seines Gehalts fortgezahlt werden. Dagegen wandten sich einige Mitglieder. Sie versuchten, vor dem LG eine einstweilige Verfügung zu erwirken. Sie vertraten die Auffassung, dass die beabsichtigte Beendigungsvereinbarung den Tatbestand der Untreue verwirklichte. Das Zahlungsversprechen sei deshalb nach § 134 BGB unwirksam. Die geplanten Zahlungen würden zudem die Gemeinnützigkeit des Vereins gefährden. Das LG war dem Antrag der Mitglieder gefolgt. Es hatte dem Vorstand untersagt, entsprechende Zahlungen an den Geschäftsführer zu leisten. Gegen dieses Urteil klagte der Vorstand und bekam vor dem OLG Recht.

Die Feststellung des Gerichts: Die Mitglieder sind auf den regulären vereinsinternen Weg verwiesen (Beschlussfassung der MV mit entsprechender Weisung an den Vorstand). Eine Mitgliederklage ist nur in besonderen Ausnahmefällen zulässig. Ein Ausnahmefall lag nicht vor (OLG Brandenburg, Urteil vom 11.05.2023, Az. [5 U 38/23](#)).

### Weisungsbefugnis liegt bei der MV

Die Geschäftsführung des Vorstands für den Verein richtet sich nach den Vorschriften des Auftrags (§§ 27 Abs. 3, 664 bis 670 BGB). Im Verhältnis zum Vorstand ist der Verein durch seine MV faktisch der „Geschäftsherr“. Die MV kann – auch ganz konkrete – Weisungen an den Vorstand erteilen. Enthält nicht bereits die Satzung Weisungen an den Vorstand, erfolgen sie also aufgrund der Beschlussfassung der MV. An solche Weisungen ist der Vorstand gebunden (§ 665 BGB) und macht sich bei Zuwiderhandlung schadenersatzpflichtig. Das Weisungsrecht gegenüber einzelnen Vorstandsmitgliedern steht nur der MV als „Auftraggeber“ zu. Einzelne Vereinsmitglieder können dem Vorstand nicht bestimmte Handlungen auferlegen. Sie können allenfalls die Unterlassung und Beseitigung konkreter Satzungsverstöße verlangen sowie in der MV Missstände aufzeigen, die Entlastung verweigern oder bei einer Schädigung des Vereins Schadenersatz verlangen. Auch dafür ist eine Beschlussfassung der MV erforderlich.

### Die Mitgliederklage („actio pro socio“)

Nur im Sonderfall kann ein Mitglied – für den Verein – vom Vorstand direkt verlangen, dass er bestimmte Handlungen vornimmt. Das hier angewendete Rechtsinstrument wird als „actio pro socio“ bezeichnet und ist im Vereinsrecht umstritten. Rechtlich wird ein solches Handeln der Mitglieder für den Verein ohne „Umweg“ über die MV damit begründet, dass ein Rechtsschutz bei Einhaltung der vereinsinternen Zuständigkeiten möglicherweise zu spät greift.

Voraussetzung dafür ist, dass Handlungen des Vorstands nur durch zeitnahes Eingreifen verhindert werden können, der Vorstand aber nicht rechtzeitig abberufen oder anderweitig gehindert werden kann. Das ist z. B. der Fall, weil die nächste Vorstandswahl zu weit in der Zukunft liegt, der Vorstand sich weigert, die MV einzuberufen und ein Minderheitenbegehren wegen der großen Mitgliederzahl nicht praktikabel ist.

Es muss also ein satzungs- oder gesetzwidriger Zustand bestehen, der durch die MV, insbesondere die Anfechtung rechtswidriger Beschlüsse der Versammlung, nicht mehr rechtzeitig repariert werden kann. Zudem muss der Vorstand eine grobe Pflichtverletzung begehen, durch die dem Verein ein erheblicher Schaden droht.

### ■ Beispiel

Der Vorstand veruntreut Vermögen des Vereins, und spätere Schadenersatzforderungen sind voraussichtlich nicht mehr durchsetzbar.

Eine Mitgliederklage ist zudem nur möglich, wenn es keinen anderen vereinsinternen Weg gibt, Ansprüche durchzusetzen. So könnte es z. B. Aufsichtsorgane geben, die laut Satzung dem Vorstand gegenüber weisungsbefugt sind. Außerdem muss der Vereinszweck gefährdet sein oder es müssen existenzgefährdende finanzielle Auswirkungen drohen, wodurch die Rechte der Vereinsmitglieder beeinträchtigt sind. Ein drohender Verlust der Gemeinnützigkeit stellt für das OLG keinen solchen Ausnahmefall dar.

### OLG lässt keine Mitgliederklage zu

Vor diesem rechtlichen Hintergrund verneinte das OLG die Zulässigkeit einer Mitgliederklage. Die finanziellen Auswirkungen durch den Abschluss der Beendigungsvereinbarung mit dem Geschäftsführer stellten von vornherein keinen – den Vereinszweck aushöhlenden – Satzungsverstoß dar, der eine Umgehung der verbandsinternen Zuständigkeiten rechtfertigte. Es lag allein bei der MV, die Vor- und Nachteile einer solchen Vereinbarung abzuwägen und dem Vorstand den Abschluss der Vereinbarung zu untersagen.

Die klagenden Mitglieder hatten zudem nach Auffassung des OLG nicht ausreichend dargelegt, dass die Einhaltung vereinsinterner Zu-

ständigkeiten zu spät greifen würde. Insbesondere fehlte der Nachweis, dass ein Minderheitenbegehren (laut Satzung war dafür ein Drittel der Mitglieder erforderlich und die Einberufungsfrist betrug vier Wochen) nicht zur Erreichung war.

Die Mitgliederklage wäre nur zulässig gewesen, wenn die Gefahr bestünde, dass vor einer MV durch den Abschluss des Beendigungsvertrags die Verwirklichung des Rechts einer Partei vereitelt oder wesentlich erschwert werden könnte. Die erforderliche Dringlichkeit sah das Gericht nicht. Die Kläger hätten nachweisen müssen, dass die Einberufung einer MV nicht schneller zum gewünschten Erfolg geführt hätte, als die Mitgliederklage mit einer entsprechenden einstweiligen Verfügung.

### Gestaltungstipps für die Vereinspraxis

Die Entscheidung lehrt, dass die Mitgliederklage im Verein die seltene Ausnahme ist (ähnlich OLG Celle, Beschluss vom 12.12.2017, Az. [20 W 20/17](#)). Sie kann also regelmäßig nicht als Kontrollinstrument gegenüber dem Vorstand eingesetzt werden. Will sich ein Verein gegen ein eigenmächtiges Handeln des Vorstands eine effektive und zeitnahe Eingriffsmöglichkeit schaffen, muss die Satzung dafür eine Grundlage schaffen. Dazu gehört insbesondere, dass das Minderheitenbegehren nicht erschwert wird – etwa durch ein höheres als das gesetzlich vorgesehene Quorum von zehn Prozent. Denkbar wären aber auch andere Kontrollinstrumente:

- Die Satzung könnte ein Kontrollorgan installieren, das kurzfristig und von nur wenigen Mitgliedern angerufen werden kann und dem Vorstand gegenüber weisungsbefugt ist.
- Auf Antrag einer geringeren Prozentzahl als für das Minderheitenbegehren könnte eine Beschlussfassung auf elektronischem Weg durchgeführt werden, für die relativ kurze Fristen vorgesehen werden.
- Viele Satzungen sehen vor, dass die MV bei finanziellen Entscheidungen bestimmter Größenordnungen zustimmen muss. Hier muss man aber darauf achten, dass die Arbeit des Vorstands dadurch nicht unnötig erschwert wird.

## SATZUNG

**Satzungsänderung mit Vorstandswahl**

| Satzungsänderungen werden mit Eintragung ins Vereinsregister wirksam. Daher kann eine Änderung der Satzungsklausel zur Vorstandsbildung mit anschließender Vorstandswahl problematisch sein. |

**FRAGE:** *Nach alter Satzungsregelung besteht der Vorstand aus drei Mitgliedern, von denen der erste und zweite Vorsitzende gemeinsam vertretungsberechtigt sind. Der zweite Vorsitzende ist zurückgetreten. Diese Gelegenheit möchten wir nutzen, um die Zusammensetzung des Vorstands zu ändern. Nach neuer Satzung soll es drei gleichberechtigte Vorstandsmitglieder ohne Amtsbezeichnung geben, von denen jeweils zwei gemeinsam vertretungsberechtigt sind. Können wir Neuwahl und Satzungsänderung in einem Zug durchführen?*

**ANTWORT:** Sie müssen beachten, dass der vertretungsberechtigte Vorstand die Anmeldung zum Vereinsregister vornehmen muss. Deswegen brauchen Sie eine Zwischenlösung.

**Satzungsänderung mit Eintragung wirksam**

Anders als Wahl und Rücktritt des Vorstands wird eine Satzungsänderung nicht sofort, sondern erst mit Eintragung ins Vereinsregister wirksam. Herrschende Rechtspraxis ist aber, dass auf Basis einer Satzungsänderung bereits Beschlüsse möglich sind. Allerdings werden diese Beschlüsse erst mit Eintragung ins Vereinsregister wirksam. In Ihrem Fall bedeutet das, dass Sie zwar nach dem Beschluss über die Änderung der Vorstandszusammensetzung den Vorstand wählen können. Seine Amtszeit beginnt aber erst, wenn die Satzungsänderung im Vereinsregister eingetragen ist.

**Wirksam bestellten Vorstand anmelden**

Die Anmeldung zum Vereinsregister muss durch den Vorstand in vertretungsberechtigter Zahl erfolgen. Das kann und muss der neue Vorstand tun. Die Eintragung im Vereinsregister hat hier nur eine rechtsbekundende, keine rechtserzeugende Wirkung. In Ihrem Fall führt das zu einem Problem. Der neue Vorstand ist noch nicht im Amt, weil das die Eintragung der Satzungsänderung voraussetzt. Der alte ist nicht mehr vertretungsfähig, weil ein dafür erforderliches Mitglied fehlt.

**PRAXISTIPP |** Gleichwohl können Sie Satzungsänderung und Neuwahl des Vorstands in einer Mitgliederversammlung vornehmen. Das erfordert lediglich eine Übergangslösung bei der Bestellung des Vorstands. Gehen Sie wie folgt vor:

- Zunächst bestellen Sie den Vorstand nach alter Satzungsregelung. Hier würde es genügen, wenn Sie einen der künftigen Kandidaten in das vakante Amt nachwählen. Die Amtszeit dieses Vorstands befristen Sie bis zum Zeitpunkt der Eintragung der Satzungsänderung.
- Dann beschließen Sie die Satzungsänderung.
- Schließlich wählen Sie den Vorstand in neuer Zusammensetzung und legen den Beginn seiner Amtszeit auf den Zeitpunkt der Eintragung der Satzungsänderung ins Vereinsregister fest. Ist die erfolgt, kann sich der neue Vorstand zum Register anmelden.

## VERMÖGENSVERWALTUNG

**Ist die Untermietung als Vermögensverwaltung begünstigt?**

| Die langfristige Vermietung von Immobilien ist als Vermögensverwaltung körperschaftsteuerfrei. Gemeinnützigkeitsrechtlich nicht geklärt, ob das auch für die Untervermietung gilt. |

**FRAGE:** *Unser gemeinnütziger Verein mietet ein Haus, das er überwiegend für seine satzungsbezogenen Veranstaltungen nutzt. Es gibt mehrere Zimmer in diesem Haus, die wir dauerhaft untervermieten, um die Mietkosten zu decken. Wie müssen wir das steuerlich behandeln?*

**ANTWORT:** Finanzverwaltung und Rechtsprechung haben das bisher nicht geklärt. Es spricht aber einiges für eine Vermögensverwaltung.

**Vermögensverwaltung nicht definiert**

Eine spezielle gesetzliche Definition der Vermögensverwaltung mit Bezug auf die Gemeinnützigkeit gibt es nicht. § 64 AO definiert die Steuerbefreiung negativ: Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, die keine Zweckbetriebe sind, sind nicht begünstigt. Dabei verweist § 64 AO auf die allgemeine Definition in § 14 AO. Demnach fällt die Vermögensverwaltung unter die Steuerbefreiung.

### Eigenes Vermögen erforderlich

Das FG Hessen hat klargestellt, dass Vermögensverwaltung regelmäßig durch den Einsatz eigenen Vermögens erfolgt (Beschluss vom 17.08.2018, Az. 4 V 1131/17, Abruf-Nr. 204501). Offen bleibt, ob das auch für die Vermietung von Immobilien gilt, die sich nicht im Eigentum der gemeinnützigen Einrichtung befinden. Nach Auffassung des BFH liegt auch keine gewerbliche Vermietung vor, da die Untervermietung in der Regel nicht über den Rahmen privater Vermögensverwaltung hinausgeht (BFH, Urteil vom 14.07.2016, Az. IV R 34/13, Abruf-Nr. 189940). Unklar ist aber, ob dies auch auf die Steuerbefreiung bei Gemeinnützigkeit angewendet werden kann.

### Vermietung an gemeinnützige Einrichtungen

Erfolgt die Vermietung an andere gemeinnützige Einrichtungen, liegt ein sog. Selbstkostenzweckbetrieb vor, wenn Miete und Nebenkosten die Eigenkosten der Anmietung nicht übersteigen. Hier spielt es dann auch keine Rolle, ob die Vermietung lang- oder kurzfristig erfolgt.

**FAZIT** | Wegen der unklaren Rechtslage sollten Sie die Frage mit Ihrem Finanzamt klären. Ihr Verweis auf das BFH-Urteil vom 14.07.2016 könnte das Amt dazu bewegen, die Untervermietung als Vermögensverwaltung zu bewerten – und Sie würden von der Steuerbefreiung profitieren.

## GEMEINNÜTZIGKEIT

### Alumni-Verein und Förderung der Allgemeinheit?

| Gemeinnützige Einrichtungen müssen laut § 52 Abs. 1 AO die Allgemeinheit fördern. Eine Beschränkung auf einen relativ kleinen Kreis kann deswegen abträglich für die Gemeinnützigkeit sein. |

**FRAGE:** *Wir sind ein Alumni-Verein, d. h. eine Organisation von Absolventen einer bestimmten Hochschule und wegen Förderung der Bildung und der Studentenhilfe gemeinnützig. Das Finanzamt hat jetzt im Rahmen einer Außenprüfung festgestellt, dass wir die Voraussetzungen für die Gemeinnützigkeit nicht erfüllen, weil nur ehemalige Stipendiaten ordentliche Mitglieder werden können. Außerdem moniert es, dass unsere Veranstaltungen für Mitglieder kostenfrei sind, für Dritte aber teils kostenpflichtig. Wie können wir die Gemeinnützigkeit behalten?*

**ANTWORT:** Nach § 52 Abs. 1 AO ist eine Förderung der Allgemeinheit nicht gegeben, wenn der Kreis der Personen, dem die Förderung zugutekommt, fest abgeschlossen ist oder infolge seiner Abgrenzung, insbesondere nach räumlichen oder beruflichen Merkmalen, dauernd nur klein sein kann. Vermieden werden sollte daher eine satzungsmäßige Eingrenzung der Zielgruppe.

#### Was ist ein abgeschlossener Personenkreis?

Wann ein solch begrenzter Personenkreis vorliegt, hat weder Rechtsprechung noch Finanzverwaltung genauer definiert; daher handhaben die Finanzämter das unterschiedlich. Der Grundsatz der Förderung der Allgemeinheit – so der BFH – bedeutet nicht, dass jedem der Zugang zu den Angeboten einer gemeinnützigen Einrichtung zugänglich sein muss. Es genügt, wenn ein Aus-

schnitt der Allgemeinheit gefördert wird (BFH, Beschluss vom 26.05.2021, Az. [V R 31/19](#)). Demnach dürfte bei dem Alumni-Verein ein Verstoß gegen die Förderung der Allgemeinheit vorliegen.

**PRAXISTIPP** | Der Verein sollte in der Satzung die Beschränkung der Mitgliedschaft auf einen Absolventenkreis streichen und auch im Außenauftritt die Beschränkungen auf den Absolventenkreis vermeiden. Intern kann ein Verein den Zugang zu seinen Angeboten aus Kapazitätsgründen beschränken – welche Personen der Verein einlädt, ist nämlich kaum nachzuweisen.

#### Dürfen Mitglieder begünstigt werden?

Weniger eindeutig zu beantworten ist die Frage, ob auch die Begünstigung der Mitglieder durch kostenfreie Teilnahme an den Veranstaltungen schädlich für die Gemeinnützigkeit ist. Hier läge jedenfalls kein Verstoß gegen die Förderung der Allgemeinheit vor, sondern eine Verletzung des Selbstlosigkeitsgebots. Eine unterschiedliche Tarifierung der Leistungen an Mitglieder und Nichtmitglieder ist bei Vereinen aber weit verbreitet und führt regelmäßig nicht zum Entzug der Gemeinnützigkeit. Auch hier gilt aber, dass man zu deutliche Hinweise auf die Begünstigung der Mitglieder besser vermeidet. Meist wird das Finanzamt das dann nicht zum Thema machen.