



Prof. Dr. K. Schwantag
Dr. P. Kraushaar GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft



Herzlich Willkommen zum S-K- Steuer-Talk

„Steuer 1x1“ für gemeinnützige Vereine, Stiftungen und GmbHs

- Wie Sie alles richtig machen! -

Prof. Dr. K. Schwantag · Dr. P. Kraushaar GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Frankfurt am Main, 16. Mai 2018



Prof. Dr. K. Schwantag
Dr. P. Kraushaar GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft



Gemeinnützigkeit und die Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung

Prof. Dr. K. Schwantag · Dr. P. Kraushaar GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Frankfurt am Main, 16. Mai 2018

1. Rechtliche Grundlagen
2. Mittelverwendung
3. Steuerlich unschädliche Betätigungen
4. Mittelverwendungsverstöße
5. Rechtsfolgen bei Verstößen gegen die tatsächliche Geschäftsführung

Voraussetzung für die Steuerbegünstigung



Selbstlosigkeit (§ 55 AO)

- Vorrangig keine erwerbswirtschaftlichen Zwecke
- Mittelverwendung nur für satzungsgemäße Zwecke
- Keine Zuwendungen und Gewinnanteile an Mitglieder und Gesellschafter
- Bei Ausscheiden oder Auflösung oder Aufhebung nur Rückzahlung der geleisteten Einlagen
- Organisation darf keine Person durch satzungsfremde oder unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigen
- Grundsatz der Vermögensbindung = bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen gemeinnützigen Zwecks, darf das Vermögen nur für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden
- Zeitnahe Mittelverwendung

Voraussetzung für die Steuerbegünstigung



Ausschließlichkeit (§ 56 AO)

→ Verfolgung ausschließlich steuerbegünstigter satzungsmäßiger Zwecken

Ausnahme: - steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, wenn sie von untergeordnetem Umfang sind und als Mittelbeschaffungstätigkeit der Zweckverfolgung dienen

- Vermögensverwaltung

Voraussetzung für die Steuerbegünstigung



Unmittelbarkeit (§ 57 AO)

- Verwirklichung der gemeinnützigen Zwecke durch die Organisation selbst
- Bedienung von Hilfspersonen ist unschädlich, wenn deren Wirken wie eigenes Wirken der Organisation anzusehen ist
 - Hilfspersonen können natürliche oder juristische Personen sein und müssen nicht Angestellte der Körperschaft sein

Aber: Körperschaft muss ausreichend auf die Hilfspersonen einwirken können

Anforderungen an die Satzung (§ 60 AO)



- Bei Neugründungen seit dem 01.01.2009 **zwingende** Übernahme der Festlegungen der **Mustersatzung** in der **Anlage 1 zu § 60 AO**
- Bei bestehenden Einrichtungen Anpassung an Mustersatzung bei Satzungsänderungen

„Die **Satzungszwecke** und die **Art** ihrer Verwirklichung müssen **so genau** bestimmt sein, dass aufgrund der Satzung geprüft werden kann, ob die satzungsmäßigen Voraussetzungen für die Steuervergünstigungen gegeben sind.“

Steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe und die **Vermögensverwaltung** dürfen **nicht Satzungszweck** sein → Verstoß gegen das Ausschließlichkeitsgebots nach § 56 AO

Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen (§ 60a AO)

- Gesonderte Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach den §§ 51, 59, 60 und 61 AO durch **Grundlagenbescheid mit Bindungswirkung**
- Bindungswirkung auch für den **Zuwendenden** von Spenden und Mitgliedsbeiträgen
- Feststellung **auf Antrag** oder **von Amts wegen** bei der Veranlagung
- **Wegfall** der Bindungswirkung bei **Aufhebung** oder **Änderung** von Rechtsvorschriften auf denen Bindungswirkung beruht bzw. **Änderung der Verhältnisse**



Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung (§ 63 AO)

- Umsetzung der satzungsmäßigen Vorgaben durch die tatsächliche Geschäftsführung

Satzung



tatsächliche Geschäftsführung

- **Ausschließliche** und **unmittelbare** Erfüllung der in der Satzung festgelegten steuerbegünstigten Zwecke
- Untergeordnete Tätigkeiten unschädlich

Ganzjährige Erfüllung der Satzungserfordernisse und der tatsächlichen Geschäftsführung

Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung (§ 63 AO)

Nachweis der tatsächlichen Geschäftsführung (§ 63 Abs. 3 AO)



- Ordnungsmäßige Aufzeichnungen über die Einnahmen und Ausgaben
 - Aussagekräftige Geschäfts- oder Tätigkeitsberichte
 - Nachweise der Hilfsbedürftigkeit der unterstützten Personen (z. B. Leistungsbescheid oder Bestätigung des Sozialleistungsträgers) für mildtätige Körperschaften und Einrichtungen der Wohlfahrtspflege
 - Aufzeichnungen zu Spenden/Zuwendungen
 - Aufzeichnungen über die Berechnung und Entwicklung von Ergebnisrücklagen
 - Mittelverwendungsrechnung
- Fehlender Nachweis kann zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit für das betreffende Veranlagungsjahr führen

Zeitnahe Mittelverwendung

Steuerbegünstigte Körperschaften haben ihre Mittel **zeitnah** und **ausschließlich** für ihre satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke zu verwenden.

Zeitnah: Verwendung in den auf das Zuflussjahr folgenden **zwei** Kalenderjahren

Mittel: **sämtliche** Vermögenswerte

- Überschüsse aus der Vermögensverwaltung
- Gewinne aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben
- Gewinne aus Zweckbetrieben
- vereinnahmte Zuschüsse, Beiträge und Spenden



Zeitnahe Mittelverwendung

Verwendung:

- **Verbrauch** der Mittel zur Verwirklichung satzungsmäßiger Zwecke

Beispiel: Mieten, Löhne

- **Verwendung** zur Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern **zum Gebrauch** für satzungsmäßige Zwecke

Beispiel: gemeinnützige Bildungseinrichtung erwirbt aus eigenen Mittel eine Immobilie, welche Sie als Schulungszentrum nutzt



Zeitnahe Mittelverwendung



Angemessenheit:

- Prüfung der wirtschaftlichen Angemessenheit für **jede** Ausgabe
- Angemessenheit von Verwaltungsausgaben
 - maßgebend das Verhältnis der Verwaltungsausgaben einschließlich Spendenwerbung zu den gesamten vereinnahmte Mitteln (i. d. R. < 50%)

- Beachte:**
- Einzelfallprüfung
 - Fremdvergleichsgrundsatz

Ausnahmen der zeitnahen Mittelverwendung



Vermögenszuführungen i. S. d. § 62 Abs. 3 AO

- Erbschaften, sofern keine Zweckbindung vorliegt
- Spenden zur Vermögensausstattung oder Vermögenserhöhung
- Besonderer Spendenaufruf zur Aufstockung des Vermögens
- Sachzuwendungen in das Vermögen

Ausnahmen der zeitnahen Mittelverwendung

Vermögenszuführung im Jahr der Errichtung einer Stiftung und in den folgenden 3 Jahren i. S. d. § 62 Abs. 4 AO

- Überschüsse aus Vermögensverwaltung
 - Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben
 - Verrechnung von positiven und negativen Ergebnissen aus der Vermögensverwaltung, den Zweckbetrieben und dem einheitlichen steuerpflichtigen Geschäftsbetrieb
- gilt nicht für sonstige Mittel, z. B. Zuwendungen und Zuschüsse

Bildung zulässiger Rücklagen nach § 62 AO



Umschichtungsgewinne



Beachte: Umschichtungsgewinne teilen das Schicksal des umgeschichteten Vermögens!

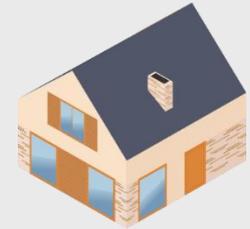
Beispiel 1: Ein Verein erhält aus einer Erbschaft (ohne Zweckbindung) ein Grundstück im Wert von 200.000€, welches er später für 300.000 € verkauft.

→ Veräußerungserlös unterliegt nicht dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung

Beispiel 2: Ein Sportverein hat aus Spendenmitteln ein Vereinsheim mit Herstellungskosten von 100.000 € errichtet, welches später für 150.000€ verkauft wird.

→ Veräußerungserlös unterliegt dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung

Nutzungsänderung von Vermögen



Beachte: Nutzungsänderung führt zum Sphärenwechsel!

→ Wiederaufleben der zeitnahen Mittelverwendung!

Beispiel: Eine steuerbegünstigte Bildungseinrichtung hat aus Spendenmitteln und Zuschüssen ein Gebäude errichtet, welches bisher ausschließlich zu Schulungszwecken im Rahmen des Zweckbetriebes genutzt wurde. Das Erdgeschoss soll künftig an einen Dritten vermietet werden.

→ Überführung des Gebäudeteils vom Zweckbetrieb in die Vermögensverwaltung

→ Aufleben der Mittelverwendungspflicht mit Beendigung der Nutzung im Zweckbetrieb

Mittelbeschaffungskörperschaften nach § 58 Nr. 1 AO

Beschaffung von Mitteln für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke einer anderen Körperschaft oder durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts

- Voraussetzung:**
- Mittelbeschaffung muss Satzungszweck sein
 - steuerbegünstigte Empfängerkörperschaft des privaten Rechts

Beachte:

BFH-Urteil vom 25.06.2014 I R 41/12

„Ist im Gesellschaftsvertrag einer sog. Förderkörperschaft bestimmt, dass der Satzungszweck der Förderkörperschaft mit dem Satzungszweck der empfangenden Körperschaft übereinstimmen muss und werden Mittel an eine Körperschaft weitergegeben, die wegen anderer Zwecke als gemeinnützig anerkannt ist, verstößt die tatsächliche Geschäftsführung gegen die Satzungsbestimmungen (§§ 59, 63 Abs. 1 AO).“



Teilweise Mittelweitergabe nach § 58 Nr. 2 AO

Teilweise Weitergabe von Mitteln an eine andere steuerbegünstigte Körperschaft oder juristische Person des öffentlichen Rechts zur Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken

- Muss nicht Satzungszweck sein
- Neben Zuwendungen nach § 58 Nr. 1 AO möglich



Teilweise: - max. 50% des Nettovermögens

(Vermögenswerte abzüglich Verbindlichkeiten) im jeweiligen Veranlagungszeitraum

Mittelweitergabe zur Vermögensausstattung § 58 Nr. 3 AO

Mittelweitergabe zur Vermögensausstattung einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft oder juristischen Person des öffentlichen Rechts bei

- Neugründung
- Kapitalerhöhung



Gilt nicht: Bei Erwerb von Anteilen an einer bereits bestehenden Körperschaft

Mittelweitergabe zur Vermögensausstattung § 58 Nr. 3 AO



Voraussetzungen:

- Überschüsse aus der **Vermögensverwaltung**
- Gewinne aus wirtschaftlichen **Geschäftsbetrieben** (Zweckbetrieb und stpfl. wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb)
- und darüber hinaus **15%** der sonstigen zeitnah zu verwendenden Mittel
- Zuwendung zur **Vermögensausstattung** einer **anderen steuerbegünstigten** Körperschaft oder juristischen Person des öffentlichen Rechts
- die zu verwirklichenden **steuerbegünstigten Zwecke** der Empfängerkörperschaft müssen den steuerbegünstigten Zwecken der zuwendenden Körperschaft **entsprechen**
- Verbot der nochmaligen Weitergabe dieser Mittel (**Endowmentverbot**)

Gesellige Veranstaltungen § 58 Nr. 7 AO



Voraussetzung: Im Vergleich zur steuerbegünstigten Tätigkeit von untergeordneter Bedeutung

Richtgröße: < 10% des finanziellen Gesamtaufwandes
Vorteilszuwendung an einzelnes Mitglied pro Jahr \leq 40 €

Beachte: Einnahmen führen in jedem Fall zu einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb!

Zuwendungen an Mitglieder

Grundsatz: **Keine Zuwendungen** an Mitglieder nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO

Ausnahme: - Leistungen an Mitglieder im **Rahmen der Zweckerfüllung**

Beispiel: Mitglieder eines Sportvereins können aufgrund ihres Mitgliedsbeitrages am Training der einzelnen Sektionen teilnehmen



- **Aufmerksamkeiten** im Rahmen der Betreuung der Mitglieder maximal **40 €** pro Mitglied und Jahr

Beachte: - Geldgeschenke **immer schädliche** Mittelverwendung

Zuwendungen an Mitglieder



Beispiele: Mitglieder eines Eishockeyvereins erhalten eine Jahreskarte für die Spiele der 1. Mannschaft zum ermäßigten Preis

→ unschädlich, wenn Preisermäßigung ≤ 40 €

Ausstattung steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe



Grundsatz:

- Ausstattung eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes nur mit **nicht zeitnah** zu verwendenden Mitteln
- Fremdfinanzierung steuerpflichtiger Aktivitäten schädlich, wenn Zins- und Tilgungsleistung aus zeitnah zu verwendenden Mitteln

Ausnahme:

1. Kurzfristige Mittelüberlassung

Beispiele:

- gelegentliche Vermietung von Räumen zur Kapazitätsauslastung
- kurzfristige Vorfinanzierung eines Vereinsfestes

Ausstattung steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe

Ausnahme: 2. **Zeitweise** Mittelüberlassung von **noch** nicht zeitnah zu verwendenden Mitteln

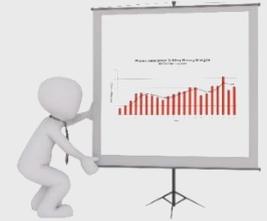
Beispiel: Verein sammelt für eine Investition, die in 5 Jahre verwirklicht werden soll, Mittel über eine zweckgebundene Rücklage



→ Mittel müssen zur Finanzierung der Investition am Ende des 5-Jahres Zeitraumes wieder aus dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb freigesetzt werden

Beachte: **Endgültiger Verbrauch (Verlust)** von zeitnah zu verwendenden Mitteln im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ist **gemeinnützigkeitsschädlich.**

Verluste im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb



Grundsatz:

Verluste des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs dürfen nicht mit anderen Mitteln des Vereins ausgeglichen werden

Reihenfolge zur Verlustverrechnung

1. Verlustausgleich mit Gewinnen anderer steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe
2. Verrechnung mit Gewinnen der letzten 6 Jahre
3. Ausgleich eines danach verbleibenden Verlustes bis zum Ablauf des dem Verlustjahres folgenden Kalenderjahres

Verluste im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb

Beispiel:

Steuerbegünstigter Verein erzielt im Jahr 2017 aus der Vereinsgaststätte einen Verlust in Höhe von 15.000 €

Um die Gemeinnützigkeit nicht zu gefährden muss der Verlust bis spätestens zum 31.12.2018 beispielsweise wie folgt ausgeglichen werden:

Verlust 2017	- 15.000 €
Gewinn 2017 eines anderen stpfl. wiGB	5.000 €
Gewinn 2011-2016 aus stpfl. wiGB	5.000 €
Gewinn 2018 aus der Vereinsgaststätte	2.500 €
Sonderumlage Mitglieder zum Verlustausgleich 2018	<u>2.500 €</u>
Verlust aus 2017 per 31.12.2018	0 €
	=====



Verluste im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb



Einzelfälle: Verluste aufgrund einer **Fehlkalkulation**

→ Ausgleich bis zum Ablauf des dem Verlust folgenden Kalenderjahres

Anlaufverluste

→ Rückführung der Mittel in den ideellen Bereich innerhalb von 3 Jahren

Ausgleich von Verlusten mit dafür bestimmten **Sonderumlagen** und Zuschüssen

→ dafür darf keine Zuwendungsbestätigung erteilt werden

Ausgleich des Verlustes durch Aufnahme eines **Darlehens**

→ Erbringung der Zins- und Tilgungsleistungen aus Mitteln des stpfl. wiGB

Verluste im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb

Unschädlich:

- **Belastung** von Vermögen des ideellen Bereichs für ein Darlehen im stpfl. wiGB (z. B. Grundschuld)
- anteilige **Abschreibungsverluste** bzw. **Aufwendungen** aus gemischt genutzte Wirtschaftsgütern zur besseren **Kapazitätsauslastung**

Maßnahmen bei Verlusten im stpfl. wiGB:

- Neuausrichtung des stpfl. wiGB zur Verbesserung der Ergebnislage
- Verkauf des stpfl. wiGB
- Aufgabe des stpfl. wiGB



Verluste im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb



Folgen nicht ausgeglichener Verluste:

- Mittelfehlverwendung im Verlustentstehungsjahr
 - Auflagen durch Finanzamt
 - ggf. Aberkennung der Gemeinnützigkeit für den betreffenden Veranlagungszeitraum
- Verstoß gegen das Gemeinnützigkeitsrecht auch, wenn Besteuerungsgrenze von 35.000 € für stpfl. wiGB nicht überschritten wurde!

Verluste im Bereich der Vermögensverwaltung



Allgemein

- Mittel, die für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke gehalten werden, müssen Ertrag bringend angelegt werden (BFH v. 23.10.1991)
 - Anlageform muss gewährleisten, dass der Körperschaft die Mittel zeitgerecht zur Verwendung zur Verfügung stehen
 - Verluste von Einzelgeschäften stellen grundsätzlich keine Mittelfehlverwendung dar, wenn das Ergebnis der Vermögensverwaltung ausgeglichen ist
- Ausgleich der Verluste in der Vermögensverwaltung durch ideell gebundene Mittel verstößt gegen den Grundsatz der Selbstlosigkeit

Verluste im Bereich der Vermögensverwaltung



Probleme aufgrund der Niedrigzinsphase für Stiftungen:

- Gefährdung der dauerhaften und nachhaltigen Zweckverwirklichung
- Gefährdung Kapitalerhaltungsgebot

Empfehlung: Dokumentation einer Anlagestrategie

- Vermögenserhaltend und Erzielung laufender Erträge
- Risikobelastete Anlagen dürfen Gesamtvermögen nicht gefährden
- Risikostreuung

Verluste im Bereich der Vermögensverwaltung



Positive Anlageentscheidung

→ Verlust unschädlich

Pflichtwidrige Anlageentscheidung

→ Verstoß gegen den Grundsatz der Vermögensbindung,
unabhängig davon, ob ein Verlust erzielt wird

Nachfrist

Ermessen des FA: Verstoß gegen die zeitnahe Mittelverwendung



Fristsetzung für die Verwendung der Mittel



Verwendung innerhalb dieser Frist



Tatsächliche Geschäftsführung gilt als ordnungsgemäß



Aberkennung der Gemeinnützigkeit



Prüfung im Rahmen des Veranlagungsverfahrens

- Bei leichten Verstößen Versagung der Steuervergünstigung nur im jeweiligen Veranlagungsjahr
- Erlass von Körperschaftsteuerbescheiden und Gewerbesteuerbescheiden ohne Vermerk auf Steuerbegünstigung
- Bei Bekanntwerden neuer Tatsachen oder Beweismittel, die zu einer Versagung der Gemeinnützigkeit führen, können Steuerbescheide aufgehoben oder geändert werden

Steuerliche Folgen

- Körperschaft für entsprechende Jahre **steuerpflichtig**
- **Verein** unterliegt mit **sämtlichen Einkünften** i. S. d § 2 Abs. 1 EStG der **Besteuerung**
- **Verein weiterhin ideelle Sphäre**, die von der Besteuerung ausgenommen ist z. B.: Mitgliedsbeiträge, Umlagen, Spenden

Aberkennung der Gemeinnützigkeit

10 Jahre

Rückwirkende Nachversteuerung

Fälle:

- **Schwerwiegende** Verstöße gegen die Mittelverwendungsgrundsätze, die einer Verwendung des gesamten Vermögens für satzungsfremde Zwecke gleichkommen
 - Nachträgliche Änderung der satzungsmäßigen Vermögensbindung
- Nachversteuerung der letzten **zehn Jahre** vor der Mittelfehlverwendung

Beachte: Gilt auch bei nicht entsprechender Verwendung des Vermögens bei Auflösung der Körperschaft!

Aberkennung der Gemeinnützigkeit

Beispiel:

Ein steuerbegünstigter Sportverein wird in 2018 aufgelöst. Das Vermögen wird entgegen der Satzung nicht auf die dort bestimmte steuerbegünstigte Empfängerkörperschaft übertragen, sondern an die Mitglieder ausgekehrt.

- Verstoß gegen den Grundsatz der Vermögensbindung
- Nachversteuerung für die letzten zehn Veranlagungszeiträume





Jana Seifert

js@sk-wpg.de

069/971231-0

www.sk-wpg.de



Prof. Dr. K. Schwantag Dr. P. Kraushaar GmbH • Wirtschaftsprüfungsgesellschaft • Zeilweg 42 • 60439 Frankfurt

Telefon 069-971 231-0 • Telefax 069-971 231-70 • Website: www.sk-wpg.de

Vielen Dank für Ihr Interesse!

Wir freuen uns auf Ihre Fragen!

Haftungsausschluss

Alle Informationen in diesem Vortrag sind nach bestem Wissen und Gewissen zusammengestellt. Die Autoren weisen jedoch daraufhin, dass sie keine Haftung für die Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit übernehmen. Insbesondere ersetzt dieser Vortrag keine steuerliche Beratung im Einzelfall. Für eine Beratung in steuerlichen Angelegenheiten wenden Sie sich bitte an uns unter info@sk-wpg.de oder telefonisch unter 069/ 97 12 31-0.



Prof. Dr. K. Schwantag · Dr. P. Kraushaar GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Zeilweg 42, 60439 Frankfurt

Telefon 069-971 231-0

E-Mail info@sk-wpg.de

www.sk-wpg.de



Berlin • Dresden • Düsseldorf • **Frankfurt** • Köln • Krefeld • Leipzig • Rostock • Stuttgart • Warschau