

NON-PROFIT-ORGANISATIONEN

Risiken der Kapitalverwendung

Erhöhte Wachsamkeit bei Vermögensanlagen,
Ausschüttungen und Anteilsverkäufen erforderlich

In dieser Ausgabe lesen Sie:

- | | | | |
|---|----|--|----|
| ■ Editorial | 2 | Neues BMF-Anwendungsschreiben zu Zuwendungs-
bestätigungen | 14 |
| ■ Brennpunkt | | Sonderausgabenabzug erfordert Zuwendung
zu Lebzeiten | 16 |
| Vermögensanlagen von Non-Profit-Organisationen
in geschlossene Fonds | 2 | Unterstützung der Opfer der Erd- und Seebeben-
katastrophe in Japan | 17 |
| ■ Unternehmensführung | | ■ Rechnungslegung | |
| Hohe Compliance-Anforderungen an
gemeinnützige Organisationen | 7 | Änderung der Rechnungslegung von Vereinen
durch das BilMoG | 18 |
| ■ Steuerrecht | | ■ Kurz notiert | |
| Ausschüttungen einer gemeinnützigen GmbH
an steuerbefreite Mutterkörperschaften | 9 | Beförderung von kranken und verletzten Personen
umsatzsteuerbefreit | 19 |
| Kaufpreiszahlungen für Anteile an einer
gemeinnützigen GmbH an nicht gemeinnützige
Gesellschafter | 10 | Umsatzsteuerbefreiung eines Vereins
für Rettungsdienste | 19 |
| Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft: Wann droht die
Annahme eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs? ... | 12 | Schonfrist für Selbstversorgungsbetriebe | 20 |

EDITORIAL

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

die Finanz- und Wirtschaftskrise der Jahre 2008/2009 hat zwar mittlerweile in manchen Bereichen viel von ihrem ursprünglichen Schrecken verloren, ist aber bei weitem noch nicht überstanden. So haben ihre Auswirkungen auch viele gemeinnützige Einrichtungen, insbesondere Stiftungen, hart getroffen. Eine wichtige Erkenntnis aus der Krise ist, dass Staatsanleihen – trotz niedriger Verzinsung – keine 100%ige Sicherheit vor Kapitalverlust bieten. Auch Stiftungen und andere Anleger, die Festgeldkonten bei ausländischen Banken unterhalten haben, mussten feststellen, dass ausländische Einlagensicherungssysteme nicht immer das halten, was sie versprechen.

Eine Reaktion darauf ist eine „Rückbesinnung auf Sachwerte“, im Moment hauptsächlich Immobilien, aber auch Flugzeuge und regenerative Energien. Solche Investments werden vielfach in Form geschlossener Fonds angeboten und von Anlageberatern auch Stiftungen und anderen NPO offeriert. In diesem Heft vermitteln wir Ihnen deshalb in unserem Brennpunktbeitrag eine Übersicht, worauf Sie bei einer Investition in geschlossene Fonds achten sollten.

Im Zusammenhang mit der Anlage von Vermögen durch gemeinnützige Organisationen stehen auch einige aktuelle Urteile und Verwaltungsanweisungen, die wir unter der Rubrik Steuerrecht in diesem Heft erläutern.

Das Thema Compliance steht bei NPO immer mehr im Fokus. In dem Beitrag ab S. 7 erhalten Sie einen Einblick in die ebenso vielfältigen wie nachhaltigen Anforderungen dieses Themas. Die enthaltene Checkliste enthält wichtige Hinweise, wie Sie Vermögensschäden und Reputationsverluste verhindern können.

Eine informative Lektüre wünscht

das Team des PKF-Arbeitskreises NPO

BRENNPUNKT

Vermögensanlagen von Non-Profit-Organisationen in geschlossene Fonds

Empfehlenswert oder zu risikoreich?

Anbieter von geschlossenen Fondsanlagen entdecken zunehmend Stiftungen und andere NPO als Kundengruppe. Worauf sollten Sie bei der Anlage von Vermögen in entsprechende Fonds besonders achten?

1. Spannungsverhältnis zwischen Vermögenserhalt und Renditeerzielung

In Zeiten niedriger Verzinsung von Anlagen in Festgeld und anderen festverzinslichen Anlagetypen mit Kapitalgarantie sind auch Stiftungen und andere NPO auf der Suche nach lukrativen Geldanlagen. Dies gilt umso mehr, als die Sicherheit vieler Staatsanleihen offenbar nicht mehr ohne weiteres gewährleistet ist. Andererseits bieten Vermögensberater und insbesondere Anbieter von geschlossenen Fonds Anlagealternativen mit einer höheren Verzinsung an.

Empfehlung: Bevor Sie eine entsprechende Anlageentscheidung treffen, sollte eine intensive Prüfung des Angebots erfolgen, denn nicht selten drohen erhebliche Risiken!

Das in diesem Zusammenhang zu bewältigende Grundsatzproblem dürfte allen Stiftungsvorständen, die Entscheidungen über die Anlage des Stiftungsvermögens zu treffen haben, hinreichend bekannt sein: Auf der einen Seite steht das Gebot der realen Erhaltung des Stiftungsvermögens, auf der anderen Seite das Gebot der Minimierung von Anlagerisiken im Bereich der Vermögensverwaltung. Derzeit bieten vor allem Festgeldanlagen mit Einlagensicherung und Staatsanleihen nur sehr niedrige Renditen. Anders als noch vor einigen Jahren vermutet, werden selbst Staatsanleihen einiger europäischer Staaten momentan als risikoreich bewertet.

In die Erwartungslücke zwischen niedrigem Risiko und hoher Rendite stoßen zunehmend Anbieter von geschlossenen Fonds. Sie versprechen oft eine gegenüber der Anlage in Festgeld oder Staatsanleihen erheblich bessere Verzinsung bei vergleichbar niedrigem Risiko. Da aber auch die Emittenten geschlossener

Fonds die Regeln der Betriebswirtschaft nicht außer Kraft setzen können, sind diese Angebote besonders gründlich zu prüfen: Denn ein Investment in geschlossene Fonds birgt neben den für diese Anlageklasse typischen wirtschaftlichen Risiken für NPO auch noch spezifische Probleme, die aus dem Stiftungsrecht und aus den Regelungen zur steuerlichen Gemeinnützigkeit resultieren. Diese Rahmenbedingungen sind in die Anlageentscheidung einzubeziehen.

Ein Investment in geschlossene Fonds birgt neben allgemeinen Risiken für NPO spezifische Probleme, die aus dem Stiftungsrecht und aus den Regelungen zur steuerlichen Gemeinnützigkeit resultieren.

2. Typische Erscheinungsformen geschlossener Fonds

Unter geschlossenen Fonds versteht man die Beteiligung an Investitionsmöglichkeiten, die – anders als offene Fonds – nicht an einem geregelten Kapitalmarkt handelbar sind. Auch besteht keine Verpflichtung des Initiatoren, den Anteil zurückzunehmen. Die rechtliche Ausgestaltung ist im Einzelnen unterschiedlich, gemein ist aber allen geschlossenen Fonds, dass sich die Anleger an einer Personengesellschaft beteiligen, typischerweise an einer Kommanditgesellschaft.

Die Höhe der Investition variiert stark: Während einzelne Fonds eine Mindestbeteiligung von nur 5.000 € verlangen, ist bei anderen eine deutlich höhere Mindestanlage erforderlich, die nicht selten Beträge von 500.000 € und mehr erreicht.

Die Fondsgesellschaft investiert das Geld der Anleger in bestimmte Investitionsobjekte. Je nach Anlageklasse, in der der Fonds aktiv ist, handelt es sich um

- Immobilien,
- Gesellschaftsbeteiligungen (sog. *Private-Equity-Fonds*),
- Schiffe,
- Wind- oder Solarkraftanlagen,
- Flugzeuge usw.

Viele Fonds erwerben das Investitionsobjekt (die Immobilie, das Schiff) direkt. Andere beteiligen sich an einer Gesellschaft, die ihrerseits das Investitionsobjekt erwirbt. Dies

ist insbesondere bei Immobilienfonds weit verbreitet, die in umfassende Immobilienportfolios investieren.

Im Normalfall steht im Zeitpunkt der Investition bereits fest, in welches konkrete Investitionsobjekt das Geld fließen soll. Es gibt aber auch

Fälle, in denen zunächst Geld eingeworben und erst später entschieden wird, wo es investiert werden soll (sog. *Blind Fonds*).

3. Wirtschaftliche Faktoren der Fonds-Beteiligung

3.1 Risiken

Typisch für eine Investition in einen geschlossenen Fonds ist, dass eine unternehmerische Beteiligung eingegangen wird. Daraus resultieren immer spezifische Risiken, derer sich der Anleger bewusst sein muss. Ganz wesentlich ist, dass es keine garantierte, feste Rendite gibt. Wenn die wirtschaftliche Situation des Fonds schlecht ist, kann es sein, dass gar keine Auszahlungen an die Anleger erfolgen. Wenn trotzdem Auszahlungen stattfinden, können diese aus dem Haftkapital der Gesellschaft stammen. Im letztgenannten Fall entstehen unter Umständen Rückzahlungsverpflichtungen der Anleger. Wirtschaftliche Gründe können beispielsweise bei Immobilienfonds Leerstände in der Anlageimmobilie sein.

Allerdings können die Anleger geschlossener Fonds auch an wirtschaftlich guten Entwicklungen partizipieren.

Empfehlung: Für praktisch jeden geschlossenen Fonds gibt es einen Emissionsprospekt, in dem auf die spezifischen Risiken des Fonds ausführlich hingewiesen wird. Lassen Sie sich den Prospekt aushändigen, bevor Sie eine Investitionsentscheidung treffen. Die meisten Emissionshäuser veröffentlichen diese Prospekte auch auf ihren Internetseiten.

3.2 Konsequenzen der Kommanditistenstellung

In den meisten Fällen beteiligt sich der Anleger als Kommanditist. Hier ist zu beachten, dass der Kommanditist

den Gläubigern des Fonds gegenüber bis zur Höhe seiner Einlage mit seinem gesamten Vermögen haftet.

Wenn die Hafteinlage nicht eingezahlt oder zu einem späteren Zeitpunkt zurückgewährt wurde, hat der Anleger sie ggf. erneut einzuzahlen. Dies ist unabhängig davon, ob die Zahlung an den Anleger als „Ausschüttung“ oder als „Entnahme“ bezeichnet wurde.

Hinweis: Diese Erfahrung musste während der letzten Jahre eine Vielzahl von Anlegern im Immobilien- wie auch im Schifffahrtsbereich machen.

3.3 Leverage-Effekt als zweischneidiges Schwert

Nur die wenigsten geschlossenen Fonds erwerben das Investitionsobjekt ausschließlich mit von den Anlegern eingeworbenem Eigenkapital. I. d. R. wird ein unterschiedlich großer Teil der Investition mit Bankkrediten finanziert. Dies hat zur Folge, dass bei funktionierendem Fondskonzept die Rendite der Anleger auf das eingezahlte Eigenkapital deutlich höher ist. Der sog. „Leverage-Effekt“ kann also tatsächlich ein „Rendite-Turbo“ sein.

In wirtschaftlich schlechten Zeiten verkehrt sich aber das Bild und der Leverage-Effekt verschärft die Krise. Wenn die Einnahmen des Fonds zurückgehen, bleiben die Zinsen trotzdem in voller Höhe bestehen. Dies geht dann vollständig zu Lasten der Auszahlungen an die Anleger.

Die Fremdfinanzierung birgt darüber hinaus weitere Risiken: Alle Investitionsobjekte, insbesondere auch Immobilien, unterliegen Wertschwankungen. Bei einem sehr hohen Anteil der Kreditfinanzierung kann schon ein relativ geringer Rückgang im Wert des Investitionsobjekts dazu führen, dass das Eigenkapital des Fonds und damit die Investition des Anlegers vollständig verloren geht.

Empfehlung: Vor einer Investition in geschlossene Fonds muss die Höhe der Fremdfinanzierung aus Risikogesichtspunkten in Erfahrung gebracht werden.

3.4 Steuersparmodelle sinnvoll?

In der Vergangenheit haben geschlossene Fonds vielfach mit steuerlichen Verlustzuweisungen geworben. Normalerweise gilt für Anlageentscheidungen von Ver-



Leverage-Effekt als zweischneidiges Schwert: Rendite-Turbo oder Krisenverstärker?

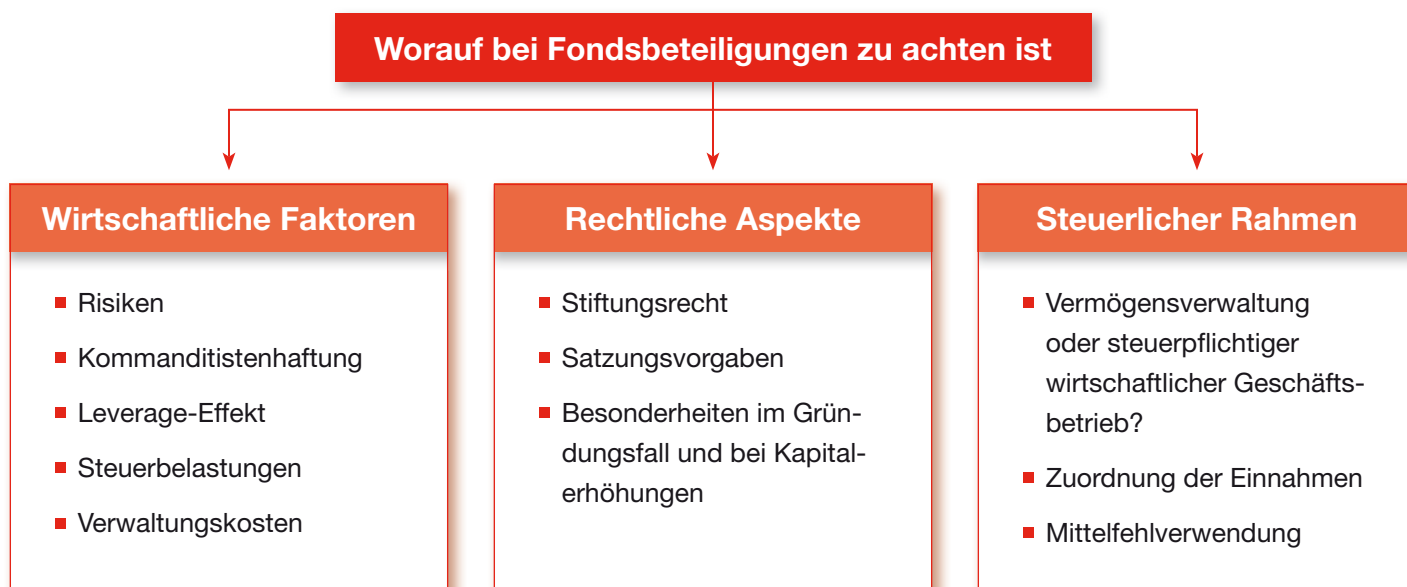


Abb. 1: Fonds-Beteiligungen – Wirtschaftliche Faktoren, rechtliche Aspekte und steuerliche Rahmenbedingungen im Überblick

antwortungsträgern in NPO: Denken Sie daran, dass Sie ohnehin steuerbefreit sind (mehr dazu später unter Abschn. 5.3). Außerdem ist die Möglichkeit der Nutzung von Verlustzuweisungsmodellen durch eine entsprechende Änderung im EStG für Anlagen ab 2005 deutlich reduziert worden.

Für NPO sollte immer die Vorsteuerrendite ausschlaggebend sein, weil bei vergleichbaren Kapitalanlagen keine Steuerbelastung entsteht.

Empfehlung: Wenn ein Fonds erhebliche Unterschiede zwischen Vor- und Nachsteuerrendite aufweist, sollten Sie größte Vorsicht walten lassen.

3.5 Verwaltungskosten

Ein bei jeder Investition zu beachtender Aspekt sind die Verwaltungskosten. Vorteilhaft ist insoweit, dass diese in den Emissionsprospekten für geschlossene Fonds offen gelegt werden müssen und deswegen eine erheblich höhere Transparenz besteht als bei anderen Anlageformen.

4. Rechtliche Aspekte

Die Vorstände von Stiftungen sind bei der Vermögensanlage an die Vorgaben des Stiftungsrechts und der Stiftungssatzung gebunden. Für gemeinnützige GmbH und eingetragene Vereine gelten die Vorgaben des Stiftungs-

rechts nicht. Allerdings finden sich auch dort in den Satzungen oftmals Vorgaben für die Vermögensanlage.

4.1 Stiftungsrecht

Der Rahmen, innerhalb dessen sich der Stiftungsvorstand bei der Vermögensanlage bewegen darf, wird zunächst vom Stiftungsrecht vorgegeben. Während in der Vergangenheit vielfach verlangt worden ist, dass das Vermögen der Stiftung in „mündelsichere“ Anlagen investiert wird, sind die Stiftungsgesetze heutzutage weitaus liberaler.

Allerdings gilt weiterhin der Grundsatz des realen Erhalts des Stiftungsvermögens. Daraus kann abgeleitet werden, dass das Vermögen nicht vollständig in Anlagen investiert werden darf, bei denen ein erhöhtes Risiko des Verlusts des investierten Vermögens besteht. Die vollständige Anlage von Stiftungsvermögen in geschlossene Fonds ist deswegen i. d. R. unzulässig.

4.2 Satzungsvorgaben

Neben dem Rahmen, den die Landesstiftungsgesetze für Stiftungen vorgeben, sind die Vorstände von Stiftungen und die Geschäftsführer von gemeinnützigen GmbH (gGmbH) natürlich an die Vorgaben ihrer Satzung gebunden. Hier ist zu berücksichtigen, dass gerade Stifter vielfach Anordnungen zur Anlage des Vermögensstocks treffen. Diese sind selbstverständlich einzuhalten.

Andererseits finden sich im Grundstockvermögen von Stiftungen oftmals Anteile an geschlossenen Fonds. In diesem Fall kann davon ausgegangen werden, dass der Stifter die Anlage in geschlossene Fonds zulässt. Auch in Gesellschaftsverträgen von gGmbH finden sich gelegentlich Regelungen zur Anlage des Gesellschaftsvermögens.

4.3 Gründung einer gGmbH / Kapitalerhöhung

Bei der Gründung einer gGmbH ist zu beachten, dass die Einlage von Anteilen an geschlossenen Fonds eine Sacheinlage darstellt. Wenn mit diesen Fonds-Anteilen die Stammeinlage erbracht werden soll, führt dies zu deutlich strengeren Formvorschriften, die bei der Gründung eingehalten werden müssen. Insbesondere muss der aktuelle Verkehrswert der Anteile dokumentiert werden, was bei geschlossenen Fonds typischerweise Probleme bereitet. Bei der Sachgründung einer gGmbH durch Einlage von Anteilen an geschlossenen Fonds ist deswegen besondere Vorsicht geboten.

5. Steuerlicher Rahmen

5.1 Grundfragen

Wie bei so vielen Fragestellungen im Bereich der NPO ist auch die Frage nach der Anlage von Vermögen in geschlossene Fonds im Ergebnis von Vorgaben des Steuerrechts determiniert. Für die steuerliche Qualifikation der Beteiligung an geschlossenen Fonds im Rahmen der vier Einnahmensphären gemeinnütziger Einrichtungen ist festzustellen, dass die Anteile entweder zum Bereich der Vermögensverwaltung oder zum steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zählen. Die Zuordnung zum Zweckbetrieb oder zum ideellen Bereich scheidet von vornherein aus.

Die Anlage zeitnah zu verwendender Mittel in geschlossene Fonds als Liquidität ersatz ist grundsätzlich unzulässig. Hinzu kommt, dass die jederzeitige Rückzahlung nicht gewährleistet ist. Somit müssen freie Mittel für die Vermögensverwaltung zur Verfügung stehen.

5.2 Einkünfteerzielung

Solange der Fonds Gewinne erwirtschaftet, richtet sich deren Zuordnung und dementsprechend deren steuerliche

Behandlung nach der Einkunftsart, die von dem Fonds erzielt wird. Wenn der Fonds Einkünfte aus Kapitalvermögen oder Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vermittelt, sind die Einnahmen bei der NPO dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzuordnen. Die Einkünfte aus solchen Anlagen unterliegen auf Ebene der NPO der Steuerbefreiung.

Hinweis: Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden überwiegend von Immobilienfonds erwirtschaftet. Einkünfte aus Kapitalvermögen werden i. d. R. erzielt, wenn der Fonds aufwändiger konzipiert ist, allerdings finden sich vermehrt auch Immobilienfonds, die Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielen.

Vermittelt der Fonds gewerbliche Einkünfte, sind diese prinzipiell dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der NPO zuzuordnen. Sie unterliegen dann der Körperschaftsteuer – die Gewerbesteuer wird in aller Regel bereits auf Ebene der Fondsgesellschaft angefallen sein.

Hinweis: Gewerbliche Einkünfte werden typischerweise von Schiffsfonds und von Fonds vermittelt, die in regenerative Energien (Windparks, Solaranlagen) investieren.

Grundlage der Besteuerung sind nicht die tatsächlichen Entnahmen bzw. Auszahlungen aus dem Fonds, sondern die steuerlich dem Anteilseigner zugewiesenen Gewinne. Beides kann erheblich voneinander abweichen.

5.3 Vorsicht bei Verlusten

Ein erhebliches Risiko bei der Beteiligung an geschlossenen Fonds besteht in der Zuweisung steuerlicher Verluste. Aufgrund der Tatsache, dass Verlustabzüge im steuerpflichtigen Bereich und im Rahmen der Vermögensverwaltung für NPO nur sehr eingeschränkt zulässig sind, können diese Verlustzuweisungen im Ergebnis die gesamte Gemeinnützigkeit des NPO gefährden, da der Ausgleich von Verlusten mit steuerbegünstigten Mitteln eine Mittelfehlverwendung darstellt. Insofern sind gerade verlustgefährdete Investments sehr gefährlich. Dies gilt für geschlossene Fonds umso mehr, da eine Veräußerung der Anteile, gerade in Verlustsituationen, vielfach nur mit erheblichen weiteren Verlusten möglich ist – wenn es denn überhaupt einen Käufer für die Anteile gibt.



Vertrauenskultur versus Kontrollerfordernisse: Maßnahmen in NPO

Empfehlung: Vor der Investition in einen geschlossenen Fonds muss also sehr genau überprüft werden, ob die Gefahr von Verlusten aus diesem Investment erkennbar ist oder nicht.

Bei Immobilienfonds werden hauptsächlich der Vermietungsstand und die Bonität der Mieter ausschlaggebend sein. Wenn diese Faktoren stimmen, kommt eine direkte Anlage in den Fonds durchaus in Betracht. Fonds, die gewerbliche Einkünfte vermitteln, müssen als sehr gefährlich angesehen werden. Ggf. empfehlen wir darüber nachzudenken, ob über eine vorgeschaltete Kapitalgesellschaft Verluste abgeschirmt werden können.

6. Fazit

Insgesamt raten wir den Verantwortungsträgern in NPO, auf Angebote von Emittenten mit Erfahrung in der Konzeption von speziell auf NPO zugeschnittenen Fonds zurückzugreifen. Bei der Investition in geschlossene Fonds anderer Anbieter ist Zurückhaltung geboten. Mit der Auswahl des richtigen Fonds kann tatsächlich eine hohe Rendite bei überschaubarem Risiko erzielt werden.

UNTERNEHMENSFÜHRUNG

Hohe Compliance-Anforderungen an gemeinnützige Organisationen

Schutzmaßnahmen auf der Basis einer Risikoanalyse

Die Sicherstellung von Compliance – also der Einhaltung von Gesetzen, Richtlinien, Kodizes u.a.m. – gewinnt eine immer größere Bedeutung für Unternehmen und Organisationen. Der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer hat darauf reagiert und einen Prüfungsstandard herausgegeben, der nicht nur das prüferische Vorgehen des Berufsstands bei der Prüfung von Compliance-Programmen regelt, sondern darüber hinaus den Unternehmen auch Orientierung beim Aufbau solcher Programme gibt. Im Bereich der gemeinnützigen Organisationen dürfte ein Compliance-Schwerpunkt auf dem regelkonformen Umgang mit dem Organisationsvermögen liegen.

1. Besondere Ausgangssituation bei NPO

Gemeinnützige Organisationen waren in der Vergangenheit häufiger von dolosen Handlungen betroffen, bei denen interne oder externe Täter sich unrechtmäßig zu Lasten der Organisationen bereichert haben. Klassische Beispiele sind die Unterschlagung oder Veruntreuung von Finanzmitteln durch fingierte Geschäfte, überhöhte Abrechnungen oder fiktive Beschäftigungsverhältnisse sowie Lieferantenbevorzugungen.

Da der gemeinnützige Sektor häufig durch zweckgebundene Mittel und Spenden finanziert wird, sind hier besonders hohe Anforderungen an den Schutz des Unternehmens- bzw. Organisationsvermögens zu stellen.

Die Praxis zeigt jedoch, dass aufgrund einer eher stark ausgeprägten Vertrauenskultur das Interne Kontrollsystem (IKS) häufig vergleichsweise schwach ausgeprägt ist – und dies, obwohl geldnahe Prozesse, welche erfahrungsgemäß als beson-

ders anfällig für dolose Handlungen gelten, in derartigen Geschäftsmodellen besonders ausgeprägt bzw. häufig vorkommen.

2. Risikoanalyse und Maßnahmen-Checkliste

Zur möglichst wirksamen Ausgestaltung präventiver Maßnahmen empfiehlt es sich, in einem ersten Schritt eine unternehmensindividuelle Risikoanalyse durchzuführen. Die Zielsetzung dabei ist es, die Bereiche herauszufiltern, die in besonderem Maße dem Risiko doloser Handlungen unterworfen sind.

In einem weiteren Schritt sind dann die Kontrollen und Strukturen in den Risikobereichen auf ihre Angemessenheit und Wirksamkeit zur Vermeidung von Betrug, Unterschlagung und Untreue zu hinterfragen.

Folgende Aspekte sollten dabei u.a. berücksichtigt werden:

- Sind die Verfahrensrichtlinien angemessen ausgestaltet und minimieren sie hinreichend mögliche Verhaltensrisiken?

- Ist ein durchgängiges und effektives Vier-Augen-Prinzip jederzeit sichergestellt?
- Ist eine Funktionentrennung insbesondere in geldnahen Bereichen gegeben?
- Wie wird die Angemessenheit von Beschaffungen und sonstigen Ausgaben gewährleistet?
- Sind bei der Vergabe von IT-Berechtigungen kritische Berechtigungskombinationen ausgeschlossen worden?
- Werden Interessenkonflikte thematisiert, erkannt und angemessen behandelt?
- Haben Unternehmensorgane Einzelvertretungsberechtigungen?

Eine stark ausgeprägte Vertrauenskultur trifft in NPO oft auf schwache IKS-Regeln.

- Werden regelmäßig Kassenprüfungen vorgenommen?
- Ist der Kreis der Mitarbeiter, welche Bankberechtigungen haben, angemessen gewählt?
- Erfolgen in größerem Umfang Barzahlungen?

- Trägt der Umgang mit Geschenken und Einladungen den Grundsätzen der Sozialadäquanz und Üblichkeit Rechnung?
- Sind Objektivität und Neutralität bei Beschaffungen jederzeit sichergestellt?
- Werden regelmäßige Kontrollen zur Erkennung von Fehlverhalten durchgeführt?

3. Fazit

Wenngleich die Umsetzung der zuvor dargestellten Maßnahmen keine vollständige Garantie gegen dolose Handlungen bietet, kann das Risiko von Vermögensschäden und damit einhergehenden Reputationsrisiken auf diesem Wege deutlich reduziert werden.

In diesem Zusammenhang ist auch zu berücksichtigen, dass angemessene interne Kontrollen nicht zuletzt die (potenziellen) Täter vor sich selbst schützen, da die Gelegenheiten für Fehlverhalten reduziert werden (dies ist umso wichtiger, als bekanntlich Gelegenheit sprichwörtlich Diebe macht).

STEUERRECHT

Ausschüttungen einer gemeinnützigen GmbH an steuerbefreite Mutterkörperschaften

Spielräume für Zahlungen an steuerbefreite Gesellschafter

Gewinnausschüttungen einer gemeinnützigen GmbH an ihre steuerbefreite Muttergesellschaft wurden in der Vergangenheit auf dem Erlasswege für zulässig erklärt. Die Ausschüttungsmöglichkeiten an steuerbefreite Gesellschafter bestehen trotz Verbindlichkeit der AO-Mustersatzung weiter.

1. Gemeinnützigkeitsrecht und Gewinnausschüttungen

Gewinnorientiert tätige GmbH sind normalerweise darauf ausgerichtet, ihren Gesellschaftern eine Vergütung für das eingezahlte Kapital in Form von Gewinnausschüttungen zur Verfügung zu stellen. Die Entscheidung über derartige Gewinnausschüttungen sowie deren Verwendung liegt regelmäßig allein im Ermessen der Gesellschafter.

Die Steuerbefreiung einer gemeinnützigen GmbH (gGmbH) hat dagegen zur Folge, dass nicht die Erzielung von Gewinnen, sondern die Erfüllung gemeinnütziger Zwecke im Vordergrund der Tätigkeit stehen soll. Das Gesetz enthält in § 55 AO unter der Überschrift „Selbstlosigkeit“ nähere Bestimmungen dazu. Besonders hervorzuheben ist dabei das grundsätzliche Gebot der Verwendung von Mitteln ausschließlich für steuerbegünstigte Zwecke (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 und 2 AO). In der Praxis entstehen allerdings auch bei gGmbH häufig Gewinne. Diese

dürfen in engen Grenzen in Rücklagen eingestellt werden. Eine Ausschüttung ist jedoch grundsätzlich nicht zulässig (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 AO).

2. Ausnahmen vom Ausschüttungsverbot

Das Ausschüttungsverbot gem. § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO wird durch die Ausnahme des § 58 Nr. 2 AO eingeschränkt. Danach ist es für die Steuervergünstigung unschädlich, wenn eine gemeinnützige Körperschaft (gGmbH) „ihre Mittel teilweise einer anderen, ebenfalls steuerbegünstigten Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zur Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken zuwendet.“

Dem Grunde nach sind demnach Ausschüttungen möglich, wenn sie von den Gesellschaftern zu steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden. Die Zwecke, die von den Gesellschaftern verfolgt werden, müssen dabei nicht mit denen der zuwendenden Tochter-gGmbH identisch sein.

Grundsatz:

Das Gemeinnützigkeitsrecht untersagt Ausschüttungen.

Ausnahme:

Ausschüttungen an steuerbefreite Muttergesellschaften oder juristische Personen des öffentlichen Rechts sind bis zur Höhe von 50 % der steuerlichen Mittel unschädlich.

Die zulässige Höhe ist vor dem Hintergrund der Gesetzesformulierung „teilweise“ umstritten. Die Verwaltung untersagt im Anwendungserlass zur AO (AEAO) die „überwiegende Weitergabe“ von Mitteln. In der Literatur wird hieraus die Zulässigkeit von Ausschüttungen bis zu 50 % der steuerlichen Mittel abgeleitet.

Dabei darf nicht übersehen werden, dass aus handelsrechtlicher Sicht Ausschüttungen aufgrund der Verpflichtung zum Erhalt des gezeichneten Kapitals

einer GmbH nur aus „freiem Eigenkapital“ (also z. B. auch Gewinnvorträgen) möglich sind. Die Mittel im Sinne des Steuerrechts weichen hiervon i. d. R. ab.

3. Widerspruch zur Mustersatzung der AO

Zur Einhaltung der Vorgaben des Gemeinnützigkeitsrechts werden in § 60 AO Anforderungen an die Satzung bzw.

den Gesellschaftsvertrag einer gemeinnützigen Körperschaft gestellt. Die Mustersatzung ist seit dem Jahressteuergesetz 2009 verbindlich. Sie enthält in § 3 Abs. 1 Satz 2 die folgende ergänzende Bestimmung für steuerbefreite Kapitalgesellschaften:

„Die Gesellschafter dürfen keine Gewinnanteile und auch keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten.“

Hingegen enthalten ältere Gesellschaftsverträge von gGmbH mit steuerbefreiten Gesellschaftern häufig keine Einschränkungen zur Ausschüttung. Die Finanzverwaltung besteht aber seit 2009 bei Änderungen der Gesellschaftsverträge auf Übernahme der o.g. Formulierung. Geschieht dies, steht eine Ausschüttung also nunmehr im Gegensatz zum Gesellschaftsvertrag.

4. Lösungen ohne Gefährdung der Steuerbefreiung

Die aufgrund der Verunsicherung von betroffenen Steuerpflichtigen gestellten Anfragen an die Finanzverwaltung ergaben zwei Lösungen, die für die Steuerbefreiung unschädlich sind:

(1) Die Mustersatzung wird nach Übernahme des o.g. Satzes um eine Formulierung ergänzt, dass Ausschüttungen entsprechend § 58 Nr. 2 AO an gemeinnützige Gesellschafter zulässig sind – eine solche Lösung sollte vorab mit dem zuständigen Finanzamt abgestimmt werden.

(2) Die Ausschüttungen entsprechend § 58 Nr. 2 AO an gemeinnützige Gesellschafter werden trotz des Verbots im Gesellschaftsvertrag durchgeführt. Dann empfiehlt sich eine explizite Bezugnahme auf die Steuerbefreiung des begünstigten Gesellschafters im Ausschüttungsbeschluss.

Aus gesellschaftsrechtlicher Sicht bestehen Zweifel an der Zulässigkeit von Ausschüttungen entgegen einem aus der Mustersatzung übernommenen Ausschüttungsverbot. Diese berechtigten Zweifel können durch Ergänzungen des Gesellschaftsvertrags beseitigt werden. Aus Sicht der Finanzverwaltung haben jedoch Ausschüttungen, welche

den Bedingungen des § 58 Nr. 2 AO gerecht werden, auch ohne Satzungsänderung keine negativen Folgen.

Empfehlung: Insbesondere für gGmbH mit mehreren Gesellschaftergruppen, die ggf. als Körperschaften öffentlichen Rechts auch noch politischen Zwängen unterliegen, ist eine Ergänzung des Gesellschaftsvertrags anzuraten.

Kaufpreiszahlungen für Anteile an einer gemeinnützigen GmbH an nicht gemeinnützige Gesellschafter

Risiken für die Gemeinnützigkeit vermeiden

Gesplittete Kaufpreiszahlungen für Anteile an einer gemeinnützigen GmbH hat der BFH in einem aktuellen Urteil mit der Aberkennung der Gemeinnützigkeit sanktioniert. Zugleich hat er die zulässige Höhe eines Kaufpreises für solche Anteile eines Gesellschafter-Geschäftsführers festgelegt.

Im vorstehenden Beitrag dieses Themenhefts sowie bereits in der Ausgabe 1/2006 der PKF-Themen NPO haben wir über Möglichkeiten einer gemeinnützigen GmbH (gGmbH) berichtet, Dividenden an ebenfalls gemeinnützige Muttergesellschaften zu leisten. Der BFH hatte jetzt einen Fall zu entscheiden, in dem es um die Zulässigkeit von Zahlungen der gemeinnützigen GmbH an ihren nicht gemeinnützigen Gesellschafter ging. In diesem Zusammenhang konnte er auch zur Frage eines Kaufpreises für Anteile an einer gGmbH Stellung nehmen.

1. Gesplittete Kaufpreiszahlung für Anteile an gGmbH

Anlass für die vom BFH zu treffende Entscheidung war eine unstrittig verdeckte Kaufpreiszahlung für Anteile an einer gGmbH. Der bisherige Gesellschafter der gGmbH hatte seinen Anteil an die gGmbH veräußert. In Höhe der von dem Altgesellschafter erbrachten Einlagen wurde der Kaufpreis als solcher benannt und auch gezahlt.

Darüber hinaus hatte die gGmbH den Altgesellschafter vorübergehend weiter als Geschäftsführer beschäftigt. Bei Beendigung des Anstellungsverhältnisses hatte der Geschäftsführer eine Abfindung erhalten. Nach dem vorgetragenen Sachverhalt war es eindeutig, dass ein wesentlicher Teil des Gehalts und auch die Abfindungszahlung weitere, verdeckte Kaufpreiszahlungen für den Anteil an der gemeinnützigen GmbH waren.

2. Mittelfehlverwendung der gGmbH

Der BFH hat zunächst einmal festgestellt, dass Anteile an einer gGmbH, deren steuerbegünstigte Zwecke auch nach dem Anteilseignerwechsel weiterverfolgt werden sollen, für einen steuerpflichtigen

Erwerber höchstens mit dem Nominalwert der Anteile zzgl. des gemeinen Werts der vom bisherigen Gesellschafter geleisteten Sacheinlagen bewertet werden dürfen. Denn nur diese, nicht dagegen Gewinne, dürfen an den Gesellschafter ausgekehrt werden. Daraus schließt der BFH, dass auch Kaufpreiszahlungen, die über die Summe aus Stammkapital und sonstigen Einlagen des Verkäufers hinausgehen, bei der gGmbH zu einer Mittelfehlverwendung führen.

Diese Argumentation springt zwar zwischen den Ebenen: Für die gemeinnützige Erwerber-GmbH können die Anteile an der gemeinnützigen Tochter-GmbH durchaus einen höheren Wert haben als der Nominalwert von Stamm- und weiteren Einlagen. Dies zeigt sich daran, dass der Erwerb einer nicht steuerbefreiten GmbH und deren nachfolgende Überführung in die Gemeinnützigkeit unproblematisch zum Verkehrswert erfolgen darf.

Diese Diskussion ist aber von rein akademischer Bedeutung. Für die Praxis ist entscheidend, dass Erwerber von Anteilen an steuerbefreiten GmbH zukünftig an nicht steuerbefreite Verkäufer keinesfalls mehr bezahlen dürfen, als der Verkäufer insgesamt an Einlagen in die gGmbH erbracht hat.

Zwischenergebnis: Nach den vorgenannten Kriterien hat der BFH insoweit eine Mittelfehlverwendung festgestellt.

3. Konsequenzen aus der gesplitteten Kaufpreiszahlung

Im Weiteren hat der BFH dann zu den Konsequenzen aus dieser Kaufpreiszahlung Stellung genommen. Für den Regelfall geht der BFH davon aus, dass die Gemeinnützigkeit nur für die Jahre zu entziehen ist, in denen tatsächlich gegen die Vorschriften der Gemeinnützigkeit verstoßen worden ist.

In den Fällen der verdeckten Auszahlung von Gesellschaftsvermögen an (ehemalige) Gesellschafter sieht der BFH aber einen Verstoß gegen die gemeinnützige Vermögensbindung. Dieser Verstoß ist, so stellt der BFH unmissverständlich klar, mit einer insgesamt wirkenden Aberkennung der Gemeinnützigkeit zu sanktionieren.

Dies hat u. a. zur Folge, dass für die letzten zehn Jahre vor dem Verstoß gegen die Vermögensbindung die reguläre Besteuerung der GmbH durchzuführen ist. Ferner muss die Geschäftsführung der GmbH mit einer Inanspruchnahme aufgrund der Ausstellerhaftung für falsche Zuwendungsbescheinigungen rechnen.

Dies hat u. a. zur Folge, dass für die letzten zehn Jahre vor dem Verstoß gegen die Vermögensbindung die reguläre Besteuerung der GmbH durchzuführen ist. Ferner muss die Geschäftsführung der GmbH mit einer Inanspruchnahme aufgrund der Ausstellerhaftung für falsche Zuwendungsbescheinigungen rechnen.

4. Ergebnis

Für alle gemeinnützigen Körperschaften, die Anteile an gemeinnützigen GmbH kaufen, gilt aufgrund dieses Urteils Folgendes:

- Wenn der Verkäufer der Anteile nicht gemeinnützig ist, darf als Kaufpreis höchstens das Stammkapital zuzüglich etwaiger weiterer Einlagen gezahlt werden.
- Darüber hinausgehende Zahlungen – direkt oder verdeckt in Form von Geschäftsführergehältern oder Abfindungen – sind unbedingt zu vermeiden.

Ausschüttungen an nicht steuerbefreite Gesellschafter sind unzulässig und gefährden die Gemeinnützigkeit.

Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft: Wann droht die Annahme eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs?

BFH bestätigt Regeln zur Abgrenzung der Vermögensverwaltung zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb

Die Beteiligung von steuerbefreiten Körperschaften an Kapitalgesellschaften kann zwar aus vielen Gründen notwendig sein. Im Falle der Einflussnahme auf die Geschäftsführung der Tochtergesellschaften ist aber ebenso wie bei Überlassung wesentlicher Betriebsgrundlagen mit Steuer Mehrbelastungen zu rechnen.

1. Regelfall: Beteiligung als Vermögensverwaltung

Die Beteiligung einer steuerbefreiten Körperschaft an einer Kapitalgesellschaft – meist einer GmbH – wird gem. § 14 AO i. d. R. als Kapitalanlage angesehen. Die Erträge aus Gewinnausschüttungen sowie aus der Veräußerung der Anteile an derartigen Kapitalgesellschaften werden folglich dem steuerbefreiten Bereich der Vermögensverwaltung zugerechnet. Dies gilt auch für 100 %-Beteiligungen und unabhängig davon, ob diese Gesellschaften selbst steuerbefreit oder gewerblich tätig sind. Die Einnahmen unterliegen keiner Ertragsteuerbelastung und die ausschüttende Tochter-GmbH kann – bei rechtzeitiger Vorlage einer Freistellungsbescheinigung – vom Abzug der Kapitalertragsteuer absehen, so dass die Erträge ungehindert der Mutterkörperschaft zufließen. Ferner besteht die Möglichkeit, ein Drittel der Überschüsse aus Vermögensverwaltung und somit aus laufenden Ausschüttungen von der steuerbefreiten Muttergesellschaft direkt in eine freie Rücklage nach § 58 Nr. 7 AO einzustellen.

Hinweis: Dieser in die Rücklage eingestellte Betrag unterliegt dann nicht mehr dem Gebot zur zeitnahen Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke.

Der BFH hält an den bisherigen Regeln zur Abgrenzung von Vermögensverwaltung und wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb fest.

2. Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb durch Einflussnahme auf die Geschäftsführung der Tochtergesellschaft

Die Grundannahme der Kapitalanlage wird durchbrochen, wenn die Leitung der steuerbefreiten Mutter-Körperschaft unmittelbar Einfluss auf die Geschäftsführung der Tochter-GmbH nimmt. Am deutlichsten wird dies im Fall einer Personalunion zwischen dem Vorstand eines steuerbefreiten Vereins und dem Geschäftsführer der GmbH. Aber auch sehr restriktive Anweisungen z.B. durch Geschäftsordnungen, welche das Tagesgeschäft stark einschränken, können als derartige Einflussnahme angesehen werden.

3. Überlassung wesentlicher Betriebsgrundlagen (Betriebsaufspaltung)

Die von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze der Betriebsaufspaltung sind auch auf steuerbefreite Körperschaften übertragbar. Hierunter kann die Ausgliederung von wirtschaftlichen Tätigkeiten eines steuerbefreiten Vereins auf eine Tochter-GmbH fallen.

Neben der personellen Verflechtung, für die vereinfacht gesehen bereits die Stimmrechtsmehrheit an der Tochtergesellschaft ausreicht, muss auch eine sachliche Verflechtung durch Überlassung wesentlicher Grundlagen für den Betrieb der Tochtergesellschaft vorliegen. Dies können überlassene Grundstücke, aber auch z. B. Werbe-rechte sein.

Hinweis: Nicht ausreichend sind nach einem aktuellen Urteil des BFH (vom 25.8.2010, Az.: I R 97/09) die unentgeltliche Überlassung eines Namensrechts oder des Rechts zur Nutzung des Logos der Mutterkörperschaft.

4. Vermeidung der steuerlichen Auswirkungen bei Annahme wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ...

Bei Durchführung der vorstehend beschriebenen Maßnahmen (Einflussnahme auf die Geschäftsführung und/oder

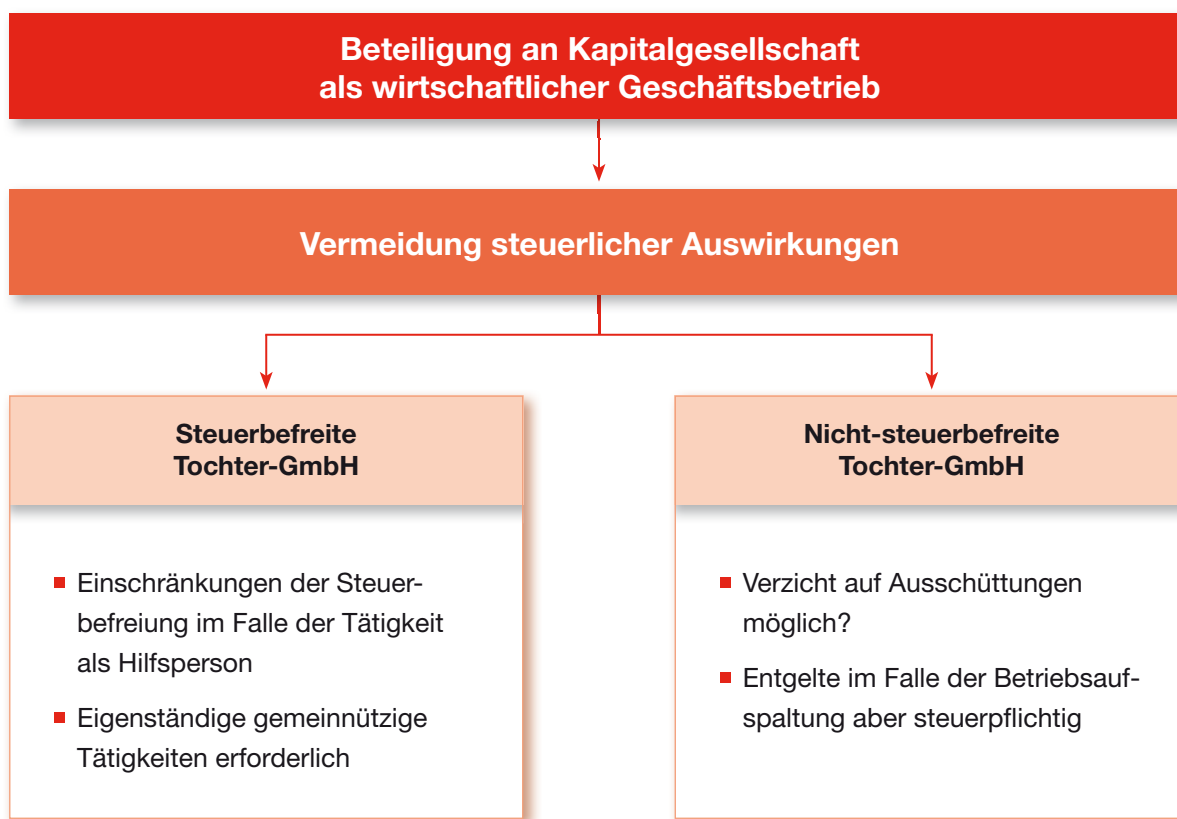


Abb. 2: Vermeidung von Steuerbelastungen im Falle eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs

Überlassung wesentlicher Betriebsgrundlagen im Wege der Betriebsaufspaltung) ist von der Annahme eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs auszugehen. Es könnten sich dann umfangreiche steuerliche Auswirkungen wie folgt ergeben:

(1) Die Erträge aus der Ausschüttung einer Tochter-GmbH wären zwar aufgrund der Regelung in § 8b KStG steuerbefreit, in Höhe von 5% lägen jedoch nicht abziehbare Aufwendungen vor. Gravierender wäre jedoch die fehlende Kapitalertragsteuerbefreiung auf der Ebene der Tochtergesellschaft.

(2) Die Miet- und oder Pachteinnahmen aus den Überlassungsverträgen wären als Einnahmen dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen. Sie unterlägen damit einer Ertragsteuerbelastung auf der Ebene der steuerbefreiten Körperschaft.

(3) Die Rücklagenzuführung wäre auf 10% des Gewinns aus diesen Einnahmen reduziert.

5. ... bei steuerbefreiten Tochter-GmbH und ...

Die beschriebenen steuerlichen Folgen wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe treten lediglich dann nicht ein, wenn die Tochtergesellschaften steuerbefreit sind (vgl. die Ausführungen zu § 64 AO im AEAO, dort Nr. 3 Satz 6 und 7).

Allerdings ist zu beachten, dass die Steuerbefreiung einer Tochtergesellschaft durch die Verwaltungsauffassung zur Hilfsperson (§ 57 Satz 2 AO) eingeschränkt wird: Wenn die steuerbefreite Körperschaft ihren Zweck nur durch die Tochtergesellschaft als Hilfsperson erfüllen kann, behält zwar die Muttergesellschaft ihre Steuerbefreiung; diese Tätigkeit als Hilfsperson reicht der Tochtergesellschaft aber nicht für eine eigene Steuerbefreiung (vgl. AEAO, Nr. 2 Satz 11 zu § 57 AO).

Zwischenergebnis: Mutter- und Tochtergesellschaft benötigen somit jeweils eigenständige gemeinnützige Tätigkeiten, um die oben dargestellten Folgen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs zu vermeiden.

6. ... bei nicht steuerbefreiten Tochtergesellschaften?

Die ertragsteuerlichen Folgen der Annahme eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs sind im Fall nicht steuerbefreiter Tochtergesellschaften nur bedingt vermeidbar. So kann zwar auf Ausschüttungen verzichtet werden. Eventuelle Entgelte im Rahmen einer Betriebsaufspaltung unterliegen aber in jedem Fall der Belastung durch Ertragsteuern.

7. Umsatzsteuerliche Organschaft

Umsatzsteuerliche Gestaltungsziele können im Widerspruch zu den – wie beschrieben – grundsätzlich zumindest für steuerbefreite Tochter-GmbH vermeidbaren ertragsteuerlichen Folgen stehen.

Beispiel: Erbringt eine Muttergesellschaft umsatzsteuerbefreite Ausgangsleistungen (z.B. als Krankenhaus), so besteht ein Interesse daran, ausgelagerte Tätigkeiten (wie etwa die der Krankenhauswäscherei) nicht mit

Umsatzsteuern zu belasten. Ansonsten würde die von der Tochtergesellschaft abzuführende Umsatzsteuer als nicht abziehbare Vorsteuer die Kosten des Mutterunternehmens erhöhen.

Dies kann durch bewusste Gestaltung in Form einer umsatzsteuerlichen Organschaft erreicht werden. Hierfür muss die Tochter-GmbH in das Mutterunternehmen finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch eingegliedert werden (vgl. PKF Themen NPO 2/2010).

Liegt diese Eingliederung vor, ist meist auch das oben dargestellte Kriterium der Einflussnahme auf die Geschäftsführung der Tochtergesellschaft gegeben (z.B. durch die Personalunion der Geschäftsführungen).

8. Fazit

Die reine Vermögensbeteiligung an Kapitalgesellschaften ist für steuerbefreite Körperschaften unproblematisch. Eine aus organisatorischen Gründen häufig wünschens-

werte Verlagerung von Tätigkeiten auf Beteiligungsgesellschaften unterliegt jedoch starken Restriktionen, wenn zusätzliche Steuerbelastungen vermieden werden sollen.

Neues BMF-Anwendungsschreiben zu Zuwendungsbestätigungen

Voraussetzungen für die Anerkennung aktualisiert

Das BMF hat seine Auffassung zu den formalen und inhaltlichen Anforderungen von Zuwendungsbestätigungen aktualisiert. Die Formalismen haben dadurch weiter zugenommen.

1. Muster für Zuwendungsbestätigungen weiter gültig

Die Verlagerung von Tätigkeiten auf Beteiligungsgesellschaften unterliegt starken Restriktionen.

In seinem neuen Anwendungsschreiben vom 4.5.2011 (Az.: IV C 4 – 2223/07/0018) hat das BMF zunächst festgelegt, dass die bereits Ende 2007 veröffentlichten Muster für Zuwendungsbestätigungen nach wie

vor verbindlich sind (vgl. BMF-Schreiben vom 13.12.2007, BStBl. I 2008 S. 4). Für den Empfänger von Zuwendungen gibt es im Wesentlichen die in der Tabelle auf S. 15 aufgelisteten Kriterien zu beachten.

2. Besondere Anforderungen an Sammelbestätigungen und ...

Die Zusammenfassung mehrerer Geldzuwendungen in einer Bestätigung, der sog. Sammelbestätigung, ist unter folgenden Voraussetzungen möglich:

- Die Bezeichnung „Sammelbestätigung“ tritt an Stelle der Bezeichnung „Bestätigung“.
- Die Gesamtsumme ist zu nennen und die Zuwendungsbestätigung muss folgenden Text enthalten:

„Es wird bestätigt, dass über die in der Gesamtsumme enthaltenen Zuwendungen keine weiteren Bestätigungen, weder formelle Zuwendungsbestätigungen noch Beitragsquittungen oder Ähnliches ausgestellt wurden und werden.“

Kriterium	Ausprägung
Zu übernehmende Musterangaben	Aus den veröffentlichten Mustern müssen im Einzelfall nur die Angaben übernommen werden, die für den jeweiligen Sachverhalt einschlägig sind.
Umformulierungen	... sind unzulässig. Das bedeutet, dass sowohl die Wortwahl als auch die Reihenfolge der vorgeschriebenen Textpassagen in den Mustern beizubehalten sind.
Hervorhebungen/Textanordnung	Dem Zuwendungsempfänger bleibt es aber freigestellt, ob er Textpassagen optisch hervorhebt und/oder vorangestellte Ankreuzkästchen wählt. Name und Adresse des Zuwendenden können untereinander angeordnet sein und als Anschriftenfeld genutzt werden.
Format	Die Zuwendungsbestätigung darf nicht größer als eine DIN A4-Seite sein.
Zusatztexte	Zusätzliche Texte (wie z. B. Danksagungen oder Werbung für die begünstigte Einrichtung) dürfen nicht auf der Zuwendungsbestätigung enthalten sein. Auf der Rückseite sind dagegen entsprechende Texte zulässig.
Steuerbegünstigte Zwecke	Der Zuwendungsempfänger kann in seiner Bestätigung alle ihn betreffenden steuerbegünstigten Zwecke nennen. Eine Konkretisierung auf den jeweils durch die Spende bedachten Zweck ist nicht notwendig.
Zuwendungsbetrag	Der zugewendete Betrag ist in Ziffern und in Buchstaben zu benennen. Dabei kann der Betrag sowohl in einem Wort als auch durch Buchstabenbenennung der jeweiligen Ziffern genannt werden. Im Fall der Buchstabenbenennung (wie z. B. „Eins – Zwei – Vier – Sechs“ von 1.246 €) müssen die Leerräume vor der ersten Ziffer und der letzten Ziffer entwertet werden, wie z. B. durch „xxx“.
Vermerk auf Erstattungsverzicht	In der Bestätigung ist stets zu vermerken, ob es sich bei der Zuwendung um den Verzicht auf die Erstattung von Aufwendungen handelt.
Formulierungsvorgabe zum Mitgliedsbeitrag	Bei den Mustern für die Bestätigung über Geldzuwendungen/Mitgliedsbeiträge im Sinne des § 10b EStG an eine der in § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG bezeichneten Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen muss die Formulierung „ <i>Es wird bestätigt, dass es sich nicht um einen Mitgliedsbeitrag im Sinne von § 10b Abs. 1 Satz 2 Einkommensteuergesetz handelt</i> “ durch die Formulierung „ <i>Es wird bestätigt, dass es sich um einen der Art nach abziehbaren Mitgliedsbeitrag im Sinne von § 10b Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes handelt</i> “ ersetzt werden.
Maschinelle Erstellung	Eine maschinell erstellte Zuwendungsbestätigung ohne eigenhändige Unterschrift reicht grundsätzlich aus, wenn der Zuwendungsempfänger die Nutzung eines maschinellen Verfahrens dem zuständigen Finanzamt angezeigt hat.
Aufbewahrungspflicht	Der Zuwendungsempfänger muss eine Zweitschrift der Bestätigung aufbewahren, wobei eine Speicherung in elektronischer Form zulässig ist.

Tab. 1: Empfänger haben verschärfte Formalismen zu beachten

- Auf der Rückseite der Zuwendungsbestätigungen ist eine als Anlage zur Sammelbestätigung gekennzeichnete Auflistung mit jeder einzelnen Zuwendung unter der Nennung von Datum, Betrag, Art und Gesamtsumme anzufügen.
- Bei jeder in der Sammelbestätigung aufgelisteten Geldspende ist anzumerken, ob es sich hierbei um den Verzicht auf die Erstattung von Aufwendungen handelt oder nicht.
- Es ist anzugeben, auf welchen Zeitraum sich die Sammelbestätigung erstreckt. Sie kann auch nur für einen Teil des Kalenderjahres ausgestellt werden.

3. ... an Sachspenden

Für die Behandlung von Sachspenden ist nach der Herkunft wie folgt zu unterscheiden:

- **Sachspenden aus dem Betriebsvermögen** sind mit dem Entnahmewert, d. h. grundsätzlich mit dem Teilwert, anzusetzen. Wird das Wirtschaftsgut unmittelbar nach der Entnahme für steuerbegünstigte Zwecke gespendet, so kann der Entnahmewert auch der Buchwert sein. Der bei der Entnahme angesetzte Wert darf durch den Wert auf der Zuwendungsbestätigung nicht überschritten werden.
- **Sachspenden aus dem Privatvermögen** sind grundsätzlich mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Im Einzelfall können die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten zum Tragen kommen, wenn eine Veräußerung des Wirtschaftsguts im Zeitpunkt der Zuwendung einen Besteuerungstatbestand erfüllen würde. Beispielsweise wäre bei einer Immobilie der ursprüngliche Kaufpreis abzüglich AfA als Sachspende anzusetzen, wenn diese innerhalb der zehnjährigen Spekulationsfrist zugewendet wird.

Hinweis: Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge) werden von der Finanzverwaltung nur anerkannt, wenn eine ordnungsgemäße Bestätigung im Sinne des vorstehend erläuterten BMF-Schreibens vom 4.5.2011 vorliegt. Abweichungen hiervon sind lediglich in den vom BMF konkret aufgezeichneten Katastrophenfällen (wie z. B. Japanhilfe, vgl. nachfolgend in diesem Heft auf S. 17)

möglich. Das BMF-Schreiben vom 4.5.2011 senden wir Ihnen bei Bedarf gern zu, Sie können es auch direkt unter www.bundesfinanzministerium.de abrufen.

Sonderausgabenabzug erfordert Zuwendung zu Lebzeiten

Erblasser bei Erbeinsetzung von Stiftungen nicht abzugsberechtigt

Mit einem soeben veröffentlichten Urteil hat der BFH entschieden, dass die testamentarische Erbeinsetzung einer Stiftung nicht zu Sonderausgaben des Erblassers führt, die in der post mortem für den Erblasser abzugebenden Steuererklärung als Sonderausgaben geltend gemacht werden könnten. Nur die zu Lebzeiten getätigten Zuwendungen sind ansetzbar.

1. Erbeinsetzung einer Stiftung

Klägerin in dem Verfahren war eine Stiftung, deren Errichtung und Erbeinsetzung durch eine Erblasserin testamentarisch angeordnet worden war. In der für die Erblasserin einzureichenden Einkommensteuererklärung für das Todesjahr hatte die Stiftung die Erbschaft als Sonderausgabe der Erblasserin behandelt.

Der BFH hat sich in seinem Urteil vom 16.2.2011 (Az.: X R 46/09) der Auffassung der Vorinstanz (FG Hamburg, Urteil vom 11.9.2009 – 3-K-242/08) angeschlossen und im Rahmen seiner Begründung an das einkommensteuerlich geltende Abflussprinzip angeknüpft. Danach können Ausgaben erst dann steuerlich geltend gemacht werden, wenn das Vermögen des Steuerpflichtigen endgültig geschmälert ist.

Das Vermögen gehe erst mit dem Erbfall auf den Erben über und stehe bis dahin ungeschmälert dem Erblasser zu. Setze ein Erblasser einen Erben ein, so sei er dennoch bis zum Zeitpunkt seines Todes frei, über sein Vermögen zu verfügen. Beispielsweise könne er es durch Konsum verbrauchen oder auch anderweitig testamentarisch darüber verfügen. Der Erblasser sei zu seinen Lebzeiten nicht belastet.

2. Fiktion der schon vor dem Tode entstandenen Zuwendung steuerlich nicht anwendbar

Die Klägerin hatte u.a. damit argumentiert, dass zivilrechtlich eine Stiftung, die erst nach dem Tode des Stifters anerkannt wird, für die Zuwendung des Stiftungsvermögens als schon vor dem Tode entstanden gilt. Diese Fiktion führt aber nach Auffassung des BFH nicht dazu, dass ebenso steuerlich ein Abfluss noch zu Lebzeiten des Stifters unterstellt werden kann. Auch die Argumentation der Klägerin, das Abflussprinzip sei einschränkend auszulegen, wenn sich eine Zuwendung sonst nicht steuermindernd auswirke (weil der Gesetzgeber durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements Zuwendungen an Stiftungen habe fördern wollen), hielt der BFH nicht für stichhaltig.

3. Wertungswiderspruch

Auch wenn die Entscheidung auf der bisherigen Linie der BFH-Rechtsprechung liegt und letztendlich formell dem Gesetz entsprechen dürfte, so besteht dennoch ein Wertungswiderspruch, auf den bereits vor vielen Jahren in der steuerlichen Fachliteratur hingewiesen wurde: Veranlasst der Erblasser, der sein Vermögen gemeinnützigen Zwecken zukommen lassen möchte, noch vom Sterbebett aus

selbst die Überweisung, so kann der Erbe den Sonderausgabenabzug für den Erblasser geltend machen. Hat der Erblasser dazu keine Gelegenheit mehr, so ist bei wirtschaftlich identischer Sachlage der Sonderausgabenabzug endgültig verloren.

Empfehlung: Wenn keine außersteuerlichen Gründe dagegen sprechen, sollten Zuwendungen an gemeinnützige Stiftungen noch zu Lebzeiten erfolgen.

Unterstützung der Opfer der Erd- und Seebebenkatastrophe in Japan

Aktuelle Erleichterungen für Zuwendungen

Infolge der Naturgewalten und der daraus resultierenden weitergehenden Folgen wie insbesondere der Nuklearkatastrophe sind in großen Teilen Japans erhebliche Schäden zu verzeichnen. Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder hat das BMF im Schreiben vom 24.3.2011 die zur Unterstützung der Opfer getroffenen Verwaltungsregelungen zusammengefasst. Sie gelten seit dem 11.3.2011 und noch bis zum 31.12.2011.



Zuwendungen für Japan: Erleichterte steuerliche Anerkennung

Für Unternehmer bestehen demnach im Hinblick auf die sonst üblichen Beschränkungen des § 4 Abs. 5 EStG teilweise stark erleichterte Möglichkeiten für Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen. Auch für Spenden durch Arbeitnehmer sowie sonstige Zuwendungen gibt es erweiterte Abzugsmöglichkeiten. Insbesondere der vereinfachte Zuwendungsnachweis – also Bareinzahlungsbeleg oder Buchungsbestätigung (z. B. Kontoauszug) eines Kreditinstituts bzw. PC-Ausdruck im Falle des Online-Banking – ohne die sonst übliche betragsmäßige Beschränkung auf 200 € dürfte in der Praxis von Bedeutung sein.

Für steuerbefreite Organisationen, deren Satzungen regulär keine mildtätigen Zwecke bzw. Spendensammlungen vorsehen, ist eine Ermächtigung zur Weiterleitung an entsprechende Organisationen vorgesehen.

Hinweis: Wie bereits im BMF-Schreiben zur Flutopferhilfe (vgl. PKF Themen NPO 02/2010) wird der von der Verwaltung ansonsten verlangte strukturelle Inlandsbezug – also eine Förderung des Ansehens der Bundesrepublik Deutschland – weder explizit noch implizit gefordert. Offenbar wird dies in Katastrophenfällen als automatisch gegeben angesehen.

Es stellt sich für vergleichbare Fälle die Frage, ob auch ohne eine Ermächtigung durch das BMF Hilfe für Notfälle im Ausland möglich ist.

Ergänzend zu dem vorgenannten BMF-Schreiben vom 24.3.2011 hat das BMF mit Schreiben vom 16.5.2011 zur steuerlichen Behandlung der sog. Direktspenden nach Japan Stellung genommen. Erörtert werden folgende Themen:

- Zuwendungen, die auf als Treuhandkonten geführten Spendenkonten nicht steuerbegünstigter Spendensammler eingehen,
- Zuwendungen im Rahmen von Spendensonderaktionen an Körperschaften, deren satzungsmäßige Zwecke nicht mildtätige Zwecke darstellen, und
- Zuwendungen, die in Form von Direktspenden unmittelbar an japanische wohltätige Organisationen geleistet werden, die nach japanischem Recht als „gemeinnützig“ anerkannt sind.

RECHNUNGSLEGUNG

Änderung der Rechnungslegung von Vereinen durch das BilMoG

IDW legt überarbeiteten Rechnungslegungsstandard IDW RS HFA 14 vor

Von der Inkraftsetzung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) ist auch die Rechnungslegung der Vereine betroffen. Der Hauptfachausschuss des IDW hat deshalb den Rechnungslegungsstandard für Vereine überarbeitet und am 22.3.2011 verabschiedet. Im Wesentlichen handelt es sich aber lediglich um Anpassungen redaktioneller Art.

1. Erstellung einer Vermögensrechnung?

Neben der Einarbeitung der BilMoG-Änderungen hat das IDW im Rahmen des RS HFA 14 n. F. eine Klarstellung vorgenommen. Vereine, die keinen Jahresabschluss nach kaufmännischen oder internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen aufstellen, sind auch nicht verpflichtet, eine Vermögensrechnung zu erstellen. Hierfür fehlt es an einer gesetzlichen Grundlage. Wenn sich Vereine jedoch für ihren Abschluss auf IDW RS HFA 14 berufen wollen, müssen sie neben der Einnahmen-/Ausgabenrechnung eine Vermögensrechnung aufstellen.

Hinweis: Zu einer ausführlichen Darstellung der BilMoG-Änderungen für die Rechnungslegung gemeinnütziger Organisationen vgl. den Brennpunkt-Beitrag der PKF Themen NPO 2/2010 (s.u. www.pkf.de).

2. Steuerliche Pflichten für Vereine

Steuerlich sind alle Vereine verpflichtet, mindestens eine Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG anzufertigen. Auch eine Anlagekartei für Sachanlagevermögen und immaterielle Wirtschaftsgüter ist zu führen. In diese sind die vorgenannten Wirtschaftsgüter sowohl des Anlage- als auch des Umlaufvermögens aufzunehmen.

Unabhängig von den Regelungen des IDW, die lediglich für den handelsrechtlichen Abschluss gelten, kann sich

aus § 141 AO die Pflicht zur Erstellung einer Steuerbilanz nebst GuV ergeben. Hierzu hat das IDW im aktuellen RS HFA 14 naturgemäß nicht Stellung genommen.

KURZ NOTIERT

Beförderung von kranken und verletzten Personen umsatzsteuerbefreit?

Eine klarstellende Regelung zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Beförderungen von kranken und verletzten Personen in sog. Kombifahrzeugen (Fahrzeuge, in denen noch serienmäßig Sitze vorhanden sind, auf denen Personen steuerpflichtig befördert werden bzw. werden könnten) hat das BMF mit Schreiben vom 7.4.2011 (koordinierter Ländererlass) getroffen. Abschnitt 4.17.2 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses wird dadurch wie folgt ergänzt:

„(1) ... Spezielle Einrichtungen für den Transport von Kranken und Verletzten können u.a. auch eine Bodenverankerung für Rollstühle, eine Auffahrrampe sowie eine seitlich ausfahrbare Trittstufe sein. ... Serienmäßige Per-



Abgrenzung steuerbefreier Transporte

sonenkraftwagen, die lediglich mit blauem Rundumlicht und Einsatzhorn, sog. Martinshorn, ausgerüstet sind, erfüllen die Voraussetzungen nicht. Die Ausstattung mit einer Trage und einer Grundausstattung für „Erste Hilfe“ reicht nicht aus.

(2) ... Befördert der Unternehmer neben kranken oder verletzten Personen in einem hierfür besonders eingerichteten Fahrzeug weitere Personen, ist das auf die Beförderung der weiteren Personen entfallende Entgelt steuerpflichtig; ein für steuerfreie und steuerpflichtige Beförderungsleistungen einheitliches Entgelt ist aufzuteilen.“

Hinweis: Die Grundsätze dieses BMF-Schreibens gelten für alle offenen Fälle. Sie ersetzen bisherige Verwaltungsanweisungen.

Umsatzsteuerbefreiung für Rettungsdienste eines Vereins?

Für seinen Haus-Notruf-Dienst kann sich ein Verein, der nicht zu einem anerkannten Verband der freien Wohlfahrtspflege i. S. von § 23 UStDV gehört, zur Inanspruchnahme einer Steuerbefreiung unmittelbar auf die gegenüber § 4 Nr. 18 UStG günstigere Regelung in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der 6. EG-RL berufen. Dies hat der BFH mit seinem Urteil v. 1.12.2010 (Az.: XI 46/08) entschieden und für den Streitfall aber konkretisiert, dass die vorgenannte steuerbefreiende Bestimmung der EG-RL für die im Rahmen eines notärztlichen Transportdienstes und eines Menüservice erbrachten Leistungen nicht gilt.

Die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 18 UStG blieb dem klageführenden (offensichtlich gemeinnützigen) Verein versagt, weil er keinem Wohlfahrtsverband angeschlossen ist. Er konnte sich für seinen Haus-Notruf-Dienst (Sozialfürsorgeleistung i. S. des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der 6. EG-RL) zwar auf das Unionsrecht stützen.

Die Steuerbefreiung für Umsätze aus dem Betrieb von Rettungsfahrzeugen scheiterte aber daran, dass er diese Leistung als Subunternehmer von Notärzten erbrachte. Der Menüservice stellt von vornherein keine Sozialfürsorgeleistung dar. Insoweit muss im zweiten Rechtsgang von dem Finanzgericht festgestellt werden, ob es sich um eine regelbesteuernde Dienstleistung oder eine steuerbegünstigte Nahrungsmittellieferung handelt.

Hinweis: Weil diese Fragestellung dem EuGH vorliegt, muss das Finanzgericht dessen Grundsatzbeurteilung in den Vorlagefällen abwarten. Nach vielen anderen Einzelfällen zeigt auch dieses Verfahren, dass der deutsche Gesetzgeber die auf EU-Ebene vorgegebenen Umsatzsteuerbefreiungen unzulänglich umgesetzt hat.

Schonfrist für Selbstversorgungsbetriebe

Im Heft 2/2010 haben wir u.a. ein Urteil des BFH vom 29.1.2009 behandelt, das sich mit Selbstversorgungseinrichtungen gemeinnütziger Körperschaften befasst. In dem vom BFH entschiedenen Verfahren hatte ein gemeinnütziger Verein, der mit seinen Leistungen in der Altenpflege steuerfrei gestellt war, erfolglos darauf geklagt, dass seine Befreiung auf zusätzliche Aufgaben ausgedehnt werden müsse. Die Zusatzaufgaben des Vereins bestanden darin, für ebenfalls gemeinnützige Mitgliedsorganisationen gegen Entgelt (Selbstkosten) Verwaltungsleistungen durchzuführen. Auch der ermäßigte Umsatzsteuersatz für Zweckbetriebe (§ 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG) wurde versagt, weil die spezifische Zwecksbetriebsregelung nach § 68 Nr. 2b AO wegen des **Selbst-**

zwecks der Verwaltungsleistungen nicht (entsprechend) angewendet werden konnte und die allgemeine Zweckbetriebsvorschrift in § 65 AO wegen schädlichen Wettbewerbs zu normal besteuerten Unternehmern nach Meinung des BFH ebenfalls nicht einschlägig war.

Die Finanzverwaltung wird bei Selbstversorgungsbetrieben (§ 68 Nr. 2b AO), die bereits am 1.1.2010 bestanden haben, bis einschließlich des Veranlagungszeitraums 2012 keine nachteiligen Folgen (wie z.B. Regelsatzbesteuerung) aus dem BFH-Urteil zur Umsatzsteuerbegünstigung v. 29.1.2009 – V R 46/06 (BStBl. II S. 560) ableiten.

Diese einem BMF-Schreiben vom 12.4.2011 zu entnehmende Übergangsregelung gilt nicht für nach dem 31.12.2009 gegründete Selbstversorgungsbetriebe. In diesen Fällen sind hinsichtlich der Anwendung des BFH-Urteils die allgemeinen Grundsätze heranzuziehen.

Empfehlung: Bis Ende 2012 müssen alle Selbstversorgungseinrichtungen entsprechend den Grundsätzen des BFH-Urteils neu aufgestellt werden. Hierbei steht Ihnen Ihr Ansprechpartner bei PKF gern unterstützend zur Seite.

Impressum

PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Jungfernstieg 7 | 20354 Hamburg | Tel. +49 (0) 40 355 52-0 | Fax +49 (0) 40 355 52-222

www.pkf.de

Die Inhalte der PKF* Themen Non-Profit-Organisationen können weder eine umfassende Darstellung der jeweiligen Problemstellungen sein noch den auf die Besonderheiten von Einzelfällen abgestimmten steuerlichen oder sonstigen fachlichen Rat ersetzen. Wir sind außerdem bestrebt sicherzustellen, dass die Inhalte der PKF* Themen Non-Profit-Organisationen dem aktuellen Rechtsstand entsprechen, weisen aber darauf hin, dass Änderungen der Gesetzgebung, der Rechtsprechung oder der Verwaltungsauffassung immer wieder auch kurzfristig eintreten können. Deshalb sollten Sie sich unbedingt individuell beraten lassen, bevor Sie konkrete Maßnahmen treffen oder unterlassen.

*PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist ein Mitgliedsunternehmen des PKF International Limited Netzwerks und in Deutschland Mitglied eines Netzwerks von Wirtschaftsprüfern gemäß § 319 b HGB. Das Netzwerk besteht aus rechtlich unabhängigen Mitgliedsunternehmen. PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft übernimmt keine Verantwortung oder Haftung für Handlungen oder Unterlassungen einzelner oder mehrerer Mitgliedsunternehmen. Die Angaben nach der Dienstleistungsinformationspflichten-Verordnung sind unter www.pkf.de einsehbar.