

PKF themen



Steuerliche Grenzöffnung für Flüchtlinge

Erleichterungen für Helfer und helfende Organisationen

» EDITORIAL

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

die in Europa vor allem Deutschland treffende Flüchtlingswelle bisher ungekannten Ausmaßes muss bewältigt werden. Für die Betreuung und Versorgung dieser Menschen kommt es in besonderem Maße auf das Engagement der Bürgerinnen und Bürger, der Unternehmen und der gemeinnützigen Organisationen an. Die Möglichkeiten der finanziellen Unterstützung und ihre steuerlichen Auswirkungen bilden daher den Brennpunkt in diesem NPO-Themenheft: Lesen Sie dort insbesondere mehr über Erleichterungen für Spenden innerhalb und außerhalb nationaler Grenzen.

Demgegenüber eher ein Dauerbrennerthema unserer Berichterstattung ist die umsatzsteuerliche Organschaft, die für die meisten dezentral und in verschiedenen Tochtergesellschaften organisierten Non-Profit-Unternehmen von erheblicher Bedeutung ist. Infolge einer Vielzahl von BFH-Urteilen und BMF-Schreiben haben viele gemeinnützige Gruppen dieses Thema zunehmend als Unsicherheitsfaktor wahrgenommen. Insoweit etwas Entspannung gebracht hat kürzlich der EuGH: Mit seiner ab S. 6 dargestellten Lockerung der Vorschriften insbesondere zur organisatorischen Eingliederung ergeben sich erhebliche neue Spielräume für gemeinnützige Gruppen, die auch das Spannungsverhältnis zur Selbstlosigkeit lockern. Allerdings muss die Umsetzung in deutsches Recht abgewartet werden.

Das Andauern der Niedrigzinsphase begünstigt zwar viele Maßnahmen, die z. B. die Flüchtlingshilfe erfordert. Für sehr viele Stiftungen ist damit aber das Problem verbunden, dass sie bereits seit einiger Zeit nicht mehr in der Lage sind, allein mit einer „sicheren“ Vermögensanlage ausreichende Erträge zu erzielen, um ihr Vermögen real oder auch nur nominal zu erhalten und zugleich ihre Stiftungszwecke zu erfüllen. Zu hohe Risiken dürfen aber auch nicht eingegangen werden – ein oft schwieriges Spannungsfeld mit Haftungspotenzial. Schützen kann insoweit die Einhaltung der ab S. 9 genannten Grundregeln zum Nachweis einer anforderungsgerechten Chancen- und Risikoabwägung.

Eine informative Lektüre der hier genannten und der weiteren im Heft enthaltenen Beiträge wünscht Ihnen das Team des PKF-Arbeitskreises NPO

» INHALT

In dieser Ausgabe lesen Sie:

» **BRENNPUNKT**

- » Steuerliche Vergünstigungen bei der Förderung der Hilfe für Flüchtlinge – Rahmenbedingungen, Spenden in das Ausland und weitere Hinweise **S. 3**

» **STEUERRECHT**

- » Neue Regeln für die umsatzsteuerliche Organschaft – Vorgaben des EuGH vermindern Rechtsunsicherheiten **S. 6**
- » Umsatzsteuer bei Maßnahmen der Arbeitsmarktförderung: Steuerbarer Leistungsaustausch? **S. 8**

» **STIFTUNGSRECHT**

- » Haftung des Stiftungsvorstands im Rahmen der Vermögensanlage – Grundregeln zum Nachweis der Chancen- und Risikoabwägung **S. 9**

» **WIRTSCHAFTSRECHT**

- » Absicherung von Geschäftsführungen/Vorständen sowie ehrenamtlich Tätigen gegen Haftungsrisiken – Was leisten D&O-Versicherungen und Vermögensschadens-Haftpflichtversicherungen? **S. 12**

» **BILANZRECHT**

- » Umfassende Reformierung der Bilanzierungsvorschriften durch das BilRUG – Die wesentlichen Änderungen des HGB und der KHBV/PBV **S. 15**

» **KURZ NOTIERT**

- » Wettbewerb und wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb: BFH klärt Abgrenzungsfragen im Rahmen der Sportförderung **S. 19**

» BRENNPUNKT

Steuerliche Vergünstigungen bei der Förderung der Hilfe für Flüchtlinge

Deutschland erlebt gegenwärtig eine große Einwanderung von Flüchtlingen aus Krisengebieten, die bei uns Schutz und Unterstützung suchen. Der Staat ist bei der Betreuung und Versorgung dieser Menschen in besonderem Maße auf das Engagement der Bürgerinnen und Bürger, der Unternehmen und der gemeinnützigen Organisationen angewiesen. Die Möglichkeiten der steuerlich geförderten Unterstützung von Flüchtlingen werden nachfolgend dargestellt.

Verbesserte Rahmenbedingungen

1. Rahmenbedingungen gem. BMF-Schreiben

Die Rahmenbedingungen der Förderung hat das Bundesfinanzministerium (BMF) in seinem Schreiben vom 22.9.2015 wie nachfolgend beschrieben festgelegt.

1.1 Spenden an gemeinnützige Organisationen, deren Satzungszweck auf die Förderung von Flüchtlingen oder mildtätige Zwecke gerichtet ist

Für alle Spenden an gemeinnützige Organisationen, deren Satzungszweck die Förderung von Flüchtlingen umfasst, gilt ein vereinfachter Zuwendungsnachweis, und zwar ohne betragsmäßige Beschränkung. Dies bedeutet, dass Spender für die steuerliche Geltendmachung als Nachweis nur den Bareinzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung (z.B. den Kontoauszug) eines Kreditinstituts oder den PC-Ausdruck im Falle des Online-Banking benötigen. Die gemeinnützigen Organisationen als Spendenempfänger haben diese Spenden auf Sonderkonten zu verbuchen.

1.2 Spenden an nicht steuerbegünstigte Spendensammler

Auch Spenden im Rahmen von Aufrufen zur Flüchtlingshilfe an nicht steuerbegünstigte Spendensammler (z.B. im Rahmen von Fernsehsendungen) sind steuerlich absetzbar, wenn diese Spendensammler die Spenden an gemeinnützige Organisationen zur Verwendung für die Flüchtlingshilfe weiterleiten. Erforderlich ist, dass

die Spendensammler die Spenden auf einem Treuhandkonto führen und den gemeinnützigen Empfängerorganisationen Listen der einzelnen Spender mit deren jeweiligem Anteil an der Spendensumme übergeben. Führen die gemeinnützigen Empfängerorganisationen für diese Spenden Sonderkonten, so gilt auch hier der vereinfachte Zuwendungsnachweis (s.o. unter Abschn. 1.1).

1.3 Spenden an gemeinnützige Organisationen, deren Satzungszweck die Förderung der Flüchtlingshilfe nicht umfasst (z.B. Sportvereine)

Grundsätzlich ist es gemeinnützigen Organisationen nicht erlaubt, Mittel für Maßnahmen einzusetzen, die nicht von ihrem Satzungszweck gedeckt sind. Hiervon wird nunmehr zugunsten der Flüchtlingshilfe wie folgt abgewichen:

Der Erlass erlaubt es allen gemeinnützigen Organisationen unabhängig von ihrem Satzungszweck, Spenden für die Flüchtlingshilfe zu sammeln und an gemeinnützige Organisationen weiterzuleiten, die nach ihrer Satzung zur Flüchtlingshilfe berechtigt sind. Die die Spenden sammelnden gemeinnützigen Organisationen können über die erhaltenen Spenden Zuwendungsbescheinigungen ausstellen, müssen in diesen aber auf die Sonderaktion hinweisen.

Neben der Weitergabe der Spenden können die gemeinnützigen Organisationen die Flüchtlingshilfe auch selbst

Vorstände und Geschäftsführer sollten vorab die Zustimmung aller Organe zu Maßnahmen der Flüchtlingshilfe einholen.

und unmittelbar aus ihren vorhandenen sonstigen Mitteln, die keiner anderweitigen Bindungswirkung unterliegen, durchführen. Auf den Nachweis der Hilfebedürftigkeit der Flüchtlinge kann verzichtet werden. Es ist auch zulässig, diese Mittel an zur Flüchtlingshilfe berechnete gemeinnützige Organisationen weiterzuleiten; hier gilt jedoch § 58 Nr. 2 AO, wonach nicht mehr als 50 % des Vermögens weitergegeben werden darf.

» **Hinweis:** Unabhängig von der steuerlichen Zulässigkeit sollten Vorstände und Geschäftsführer vorab die Zustimmung aller Organe zu Maßnahmen der Flüchtlingshilfe einholen, um sich nicht dem Vorwurf der satzungswidrigen Vorgehensweise auszusetzen. Insbesondere in Vereinen ist eine Mitgliederversammlung ratsam.

1.4 Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen – Sponsoring

Aufwendungen, die ein Unternehmen zur Flüchtlingshilfe tätigt, werden als Betriebsausgaben anerkannt, wenn das Unternehmen dadurch wirtschaftliche Vorteile anstrebt, wie z.B. die Erhöhung seines unternehmerischen Ansehens. Es ist zulässig, öffentlichkeitswirksam auf die Leistungen aufmerksam zu machen, z.B. durch Berichterstattung in den Medien. Im Übrigen gelten die bisherigen Bestimmungen zum Sponsoring, die das BMF mit Schreiben vom 18.2.1998 festgelegt hat.

1.5 Arbeitslohnspende

Verzichten Arbeitnehmer auf Teile ihres Arbeitslohns, die der Arbeitgeber sodann auf ein Spendenkonto einer gemeinnützigen Organisation zur Flüchtlingshilfe zahlt, so unterliegen diese Lohnanteile nicht der Lohnsteuer. Der Arbeitgeber muss die Verwendung dokumentieren und im Lohnkonto aufzeichnen. Statt der Aufzeichnung im Lohnkonto kann der Arbeitnehmer seinen Verzicht auch schriftlich erklären. Diese Erklärung ist zum Lohnkonto zu nehmen. Der außer Ansatz bleibende Arbeitslohn ist nicht in der Lohnbe-

scheinigung anzugeben. Der Arbeitnehmer darf diesen lohnsteuerfreien Betrag bei seiner Einkommensteuerveranlagung nicht als Spende ansetzen.

1.6 Keine Vergünstigungen bei der Umsatzsteuer

Da das zwingende EU-Recht keine besonderen Vergünstigungen für die Flüchtlingshilfe vorsieht, gibt es keine über das bisherige Recht hinausgehenden umsatzsteuerlichen Vergünstigungen, auch nicht im Billigkeitswege.

1.7 Schenkungsteuerfreiheit

Nach § 13 Abs. 1 Nr. 17 ErbStG sind Schenkungen steuerfrei, die ausschließlich mildtätigen Zwecken i.S. von § 53 AO gewidmet sind, wozu auch die Flüchtlingshilfe gehört. Die Verwendung zu diesem Zweck muss gesichert sein.

2. Spenden in das Ausland

2.1 Grundsätzliche Abzugsfähigkeit

Spender, die nicht über inländische Organisationen an das Ausland spenden wollen, können ihre Spende im Prinzip auch direkt an ausländische Organisationen überweisen. Steuerlich abzugsfähig sind grundsätzlich auch Spenden an in einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat ansässige juristische Personen des öffentlichen Rechts oder öffentliche Dienststellen sowie Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, die nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 i.V. mit § 5 Abs. 2 Nr. 2 zweiter Halbsatz KStG steuerfrei wären, wenn sie inländische Einkünfte erzielen würden. Neben der Verwirklichung des steuerbegünstigten Zwecks müssen die Spenden auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland im Ausland beitragen.

An die Mittelverwendung und den Nachweis der Zweckerfüllung werden erhöhte Anforderungen gestellt, für die der Spender darlegungs- und beweispflichtig ist: Der Spender bedarf einer Bescheinigung der Empfängerorganisation, die zwar nicht wortgetreu der nach § 50 EStDV vorgeschriebenen amtlichen inländischen Zuwen-



Der Spender benötigt eine Bescheinigung der ausländischen Empfängerorganisation.

dungsbescheinigung entsprechen muss, aber inhaltlich den Erhalt der Spende, die Verfolgung ausschließlich gemeinnütziger Zwecke und die ausschließlich satzungsgemäße Verwendung der Spende zu bescheinigen hat. Zudem muss der Spender Unterlagen der ausländischen Empfängerorganisation beibringen, die eine Überprüfung der tatsächlichen Geschäftsführung ermöglichen.

2.2 Nachweis der satzungsmäßigen Mittelverwendung ...

Je nach Sachlage und unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit können folgende ins Deutsche übersetzte Unterlagen als Nachweis der satzungsmäßigen Mittelverwendung im Ausland dienen (s. OFD Frankfurt/M., Verfügung vom 5.9.2013):

- Verträge, die im Zusammenhang mit der Mittelverwendung abgeschlossen worden sind, sowie entsprechende Vorgänge.
- Belege über den Abfluss der Mittel in das Ausland und Bestätigungen des Zahlungsempfängers über den Erhalt der Mittel.
- Ausführliche Beschreibungen der Aktivitäten, die im Ausland entfaltet worden sind.

- Material über die getätigten Projekte (Prospekte, Presseberichte).
- Gutachten eines Wirtschaftsprüfers (bei großen und längeren Projekten).
- Bestätigungen einer deutschen Auslandsvertretung, dass die behaupteten Projekte tatsächlich durchgeführt werden.
- Zuwendungsbescheide ausländischer Behörden, wenn die Maßnahme dort öffentlich gefördert wurde, z.B. durch Zuschüsse.

» **Hinweis:** Kann der Spender derartige Unterlagen nicht beibringen, geht dies zu seinen Lasten, denn die inländische Finanzverwaltung ist zu eigenen Ermittlungen im Wege der Amtshilfe nicht verpflichtet.

... kann Praxisprobleme aufwerfen

Letztlich steht der Spender damit vor zwei Problemen in der Praxis: Er kann die geforderten Unterlagen nicht oder nicht vollständig beibringen. Denn das deutsche Gesetz konkretisiert nicht ausreichend, welche Nachweise für die steuerliche Berücksichtigung ausreichend sind.

Zudem kann der Spender an dem unterschiedlichen ausländischen Normensystem scheitern, wenn keine Vergleichbarkeit mit inlän-

Problemlage: Der Spender kann die geforderten Unterlagen nicht oder nicht vollständig beibringen.

dischem Recht und inländischen (Aufsichts-) Behörden gegeben ist. Ob die Finanzverwaltung in der aktuellen Situation großzügiger als bisher verfahren wird, kann gegenwärtig nicht eingeschätzt werden.

» **Empfehlung:** Der Spender, der auf die steuerliche Absetzbarkeit seiner unmittelbar in das Ausland geleisteten Spende Wert legt, sollte die erforderlichen Unterlagen von der

ausländischen Organisation vor Leistung seiner Spende anfordern, um die Absetzbarkeit beurteilen und ggf. Rechtsrat einholen zu können.

3. Aufwands- und Sachspenden

Hierbei zu beachtende Einzelheiten sind dem vorangegangenen PKF-Themenheft 01/2015 zu entnehmen, in dem dazu ausführlich informiert wurde (s.u. www.pkf.de).

» STEUERRECHT

Neue Regeln für die umsatzsteuerliche Organschaft

Vorgaben des EuGH werden Rechtsunsicherheiten vermindern

Die Begründung einer umsatzsteuerlichen Organschaft ist für die meisten dezentral und in verschiedenen Tochtergesellschaften organisierten Non-Profit-Unternehmen von erheblicher Bedeutung. Verursacht durch eine Vielzahl von BFH-Urteilen und BMF-Schreiben hatte dieses Thema in den letzten Jahren eine Komplexität erreicht, die von vielen gemeinnützigen Gruppen als Unsicherheitsfaktor wahrgenommen wurde. Der EuGH hat die deutschen Regeln nicht anerkannt.

1. Servicegesellschaften in gemeinnützigen Gruppen

Gemeinnützige Gruppen sind oft so organisiert, dass eine einzelne Gruppengesellschaft „Servicedienstleistungen“ für die übrigen Gruppengesellschaften erbringt. Neben Rechnungswesen-, IT- und HR-Dienstleistungen wird vielfach auch Personalüberlassung betrieben.

Bei den Servicedienstleistungen handelt es sich grundsätzlich um umsatzsteuerpflichtige Leistungen. Die gemeinnützigen Ein-

heiten sind aber vielfach nicht oder nur teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt, so dass eine effektive Belastung dieser Leistungen mit Umsatzsteuer entstände. Um diese Nachteile zu vermeiden, ist das Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Organschaft zwischen allen Gruppengesellschaften von erheblicher Bedeutung für den wirtschaftlichen Erfolg dieser Serviceeinheiten.

2. Neue Rahmenbedingungen des EuGH

In einem Verfahren, das rein gar nichts mit steuerbefreiten Körperschaften zu tun hatte, hat der Europäische Gerichtshof (EuGH) nun mit Urteil vom 16.7.2015 (verbundene Rechts-sachen C 108/14 - Larentia + Minerva und C 109/14 - Marenavo AG) den deutschen Finanzbehörden und dem BFH klare Rahmenbedingungen aufgezeigt, die für die Anwendung der umsatzsteuerlichen Organschaft eingehalten werden müssen. Diese Rahmenbedingungen gelten auch für gemeinnützige Körperschaften. Hierbei hat sich der EuGH insbesondere mit drei Teilaspekten der umsatzsteuerlichen Organschaft auseinandergesetzt:

- Dürfen auch Personengesellschaften als Organgesellschaften einbezogen werden?

Das Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Organschaft ist oft von erheblicher Bedeutung für den wirtschaftlichen Erfolg.

- Wie sind geschäftsleitende Holdinggesellschaften zu behandeln?
- Wie müssen die organisatorische, wirtschaftliche und finanzielle Eingliederung ausgeprägt sein, die das deutsche UStG zur Voraussetzung einer Organschaft macht?

2.1 Eingliederung in den Organkreis

Der für Non-Profit-Organisationen wesentlichste Teil der Entscheidung sind die Ausführungen des EuGH zur organisatorischen, wirtschaftlichen und finanziellen Eingliederung der Organgesellschaft in den Organkreis.

In der Vergangenheit sind die Anforderungen, die gerade an die organisatorische Eingliederung gestellt wurden, immer strenger geworden. Dies ging so weit, dass vielfach eine Personenidentität zwischen den Geschäftsführungsorganen aller Gesellschaften des Organkreises verlangt wurde. Mindestens war erforderlich, dass die Organträgerin, also die Gruppenobergesellschaft, ihren Willen in der Organgesellschaft letztlich immer durchsetzen konnte. Dies musste durch organisatorische Maßnahmen sichergestellt sein.

Eine Personenidentität in der Leitung der Gruppenobergesellschaft und den Tochtergesellschaften widersprach dabei aber vielfach der dezentralen Organisationsstruktur der gemeinnützigen Gruppe. Die inzwischen von der Finanzverwaltung anerkannte Bestellung von leitenden Angestellten der Konzernobergesellschaft zum Geschäftsführer der Servicegesellschaft ist ebenfalls nicht immer praktikabel.

Außerdem standen diese Vorgaben, wenn sie streng durchgehalten wurden, u.U. im Konflikt mit den Anforderungen der Regelungen zur Gemeinnützigkeit. Danach kann es ein Verstoß gegen das Prinzip der Selbstlosigkeit sein, wenn und soweit eine Tochtergesellschaft mit ihrer Tätigkeit die Interessen ihrer Muttergesellschaft verfolgt.

Diesen strengen Anforderungen an die organisatorische Eingliederung ist der EuGH entgegengetreten; sie stehen seiner Ansicht nach nicht im Einklang mit den Anforderungen der EU-Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie an die umsatzsteuerliche Gruppenbesteuerung.

Die EU-Richtlinie fordere nämlich nur eine enge Eingliederung der Organgesellschaft in den Organkreis und diese

könne auch anders als durch das deutsche Konzept der finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung erreicht werden. Beschränkungen seien indes nur zur Vermeidung von Missbrauch zulässig. Dieses Ziel könne aber auch durch andere Kriterien als die deutschen Eingliederungsregeln erfüllt werden.

Der deutsche Gesetzgeber ist jetzt also aufgefordert, die Regelungen für die „enge Eingliederung“ neu zu definieren. Da die Richtlinie aber keine konkreten Vorgaben macht, wie eine solche enge Eingliederung aussehen kann, gilt die Richtlinie nicht unmittelbar im nationalen deutschen Umsatzsteuerrecht.

» **Zwischenergebnis:** Im Moment können sich betroffene, dezentral organisierte Gruppen also noch nicht gegenüber den deutschen Finanzämtern auf die Richtlinie berufen. Die Anpassung der deutschen Regeln an die Vorgaben der Richtlinie hinsichtlich der „engen Verbindung“ bleibt abzuwarten.

2.2 Vorsteuerabzugsberechtigung

Der zweite Fragestellung zur Vorsteuerabzugsberechtigung der sog. „geschäftsleitenden Holding“ ist für gemeinnützige Körperschaften von eher untergeordneter Bedeutung. Eine Holdinggesellschaft ist „geschäftsleitend“, wenn sie nicht nur ihren Anteilsbesitz an Tochtergesellschaften verwaltet, sondern darüber hinaus die strategische Führung und Steuerung der Gruppe übernimmt.

Dies wird bei Obergesellschaften gemeinnütziger Gruppen regelmäßig der Fall sein; normalerweise wird die Obergesellschaft im gemeinnützigen Bereich selbst aktiv gemeinnützig tätig, weil die unmittelbare, also eigene Erfüllung eines steuerbegünstigten Zwecks Voraussetzung für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit ist.

Aufgrund der Regelungen zu den Steuerbefreiungen vieler gemeinnütziger Tätigkeiten werden die Obergesellschaften gemeinnütziger Unternehmensgruppen aber weiterhin regelmäßig nicht vollständig vorsteuerabzugsberechtigt sein.

» **Zwischenergebnis:** Daran ändert auch die neue EuGH-Rechtsprechung nichts. Dieses Urteil wird also allenfalls zu einer Verschiebung der Aufteilungsquote führen.

2.3 Personengesellschaften als Organgesellschaften?

Zur Frage der Einbeziehung von Personengesellschaften in den Organkreis führt der EuGH seine frühere Rechtsprechung zur Neutralität des Umsatzsteuerrechts, was die Gesellschaftsform betrifft, konsequent fort. Auch die Steuerbefreiungen für bestimmte gemeinnützige Tätigkeiten sind in der Vergangenheit deswegen für Personengesellschaften und Einzelunternehmer „geöffnet“ worden.

Für gemeinnützige Gruppen ist dieser Richterspruch allerdings weniger interessant, solange die Steuerbefreiung für gemeinnützige Körperschaften in Deutschland an das Bestehen einer „juristischen Person“, also die Gründung einer Kapitalgesellschaft, einer Stiftung oder eines eingetragenen Vereins geknüpft ist.

» **Zwischenergebnis:** Lediglich für die Organisation und die Ausgliederung wirtschaftlicher Geschäftsbe-

triebe schafft dieses Urteil zusätzliche Gestaltungsoptionen. Allerdings wird eine Personengesellschaft in einer Gruppe gemeinnütziger Körperschaften immer ein organisatorischer Fremdkörper sein.

3. Fazit und Ausblick

Das EuGH-Urteil stellt klar, dass die in letzter Zeit zunehmend strengere Auffassung der deutschen Finanzverwaltung zur umsatzsteuerlichen Organschaft aufgegeben werden muss. Mit seiner Lockerung der Vorschriften insbesondere zur organisatorischen Eingliederung werden sich erhebliche neue Spielräume für gemeinnützige Gruppen ergeben, die auch das Spannungsverhältnis zur Selbstlosigkeit lockern. Allerdings muss die Umsetzung in deutsches Recht abgewartet werden. Der deutsche Gesetzgeber ist jetzt gefragt, zügig eine Neuregelung zu schaffen, die den Anforderungen der EU-Richtlinie gerecht wird.

Umsatzsteuer bei Maßnahmen der Arbeitsmarktförderung

Steuerbarer Leistungsaustausch?

Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung, bei Maßnahmen zur Arbeitsmarktförderung mit Zuschüssen von Bundesländern, Landkreisen und der Bundesagentur für Arbeit von einem echten Zuschuss auszugehen, hat der BFH nun in neuer Rechtsprechung das Vorliegen eines umsatzsteuerbaren Leistungsaustausches angenommen.

1. Entwicklung der Rechtslage

Die Frage der umsatzsteuerlichen Beurteilung von Maßnahmen zur Arbeitsmarktförderung war nach Einführung der „Hartz-IV-Reformen“ einige Zeit umstritten. Diese Unsicherheit schien aber beseitigt, als mit Einführung von Abschn. 10.2 Abs. 7 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE) die Finanzverwaltung sich auf eine Linie festgelegt zu haben schien, nämlich die Annahme eines echten Zuschusses und damit der fehlenden Umsatzsteuerbarkeit. Das Ergebnis der Umsatzsteuerfreiheit

ergibt sich seit dem 1.1.2015 auch unmittelbar aus dem Gesetz. In § 4 Nr. 15b UStG ist die Umsatzsteuerfreiheit dieser Tätigkeiten jetzt ausdrücklich benannt.

2. Neue BFH-Rechtsprechung bejaht umsatzsteuerbares Gegenleistungsverhältnis

Nunmehr hat sich allerdings der BFH für die Jahre bis einschließlich 2014 zu dieser Frage geäußert und damit den „Burgfrieden“ zwischen Finanzverwaltung und Einrichtungen der Arbeitslosenhilfe beendet. In seinem Urteil vom 22.4.2015 (Az.: XI R 10/14) hat der BFH die Uhr zurückgedreht und festgestellt, dass diese Leistungen in einem Gegenseitigkeitsverhältnis zum öffentlichen Auftraggeber erbracht werden und deswegen umsatzsteuerbar (und umsatzsteuerpflichtig) sind.

In seiner Urteilsbegründung hat der BFH ausführlich hergeleitet, dass in Fällen, in denen ein Anderer die Erfüllung der Aufgaben einer juristischen Person des öffentlichen Rechts übernimmt und im Zusammenhang damit

Geldzahlungen erhält, durchaus ein umsatzsteuerbares Gegenleistungsverhältnis vorliegen kann. Die Zuschusszahlung sei somit umsatzsteuerbar und -pflichtig. Für die Beantwortung der Frage, ob die Leistung des Unternehmers derart mit dem Zuschuss verknüpft ist, dass sie sich auf die Erlangung der Zahlung richtet, ist dem BFH zufolge in erster Linie auf die Vereinbarungen des Leistenden mit dem Zahlenden abzustellen.

Keine Leistung gegen Entgelt, sondern ein echter Zuschuss liege demgegenüber nur vor, wenn der „Zuschuss“ lediglich der Förderung des Zahlungsempfängers im allgemeinen Interesse dient und nicht Gegenwert für eine konkrete steuerbare Leistung des Zahlungsempfängers an den Geldgeber sein soll.

Im weiteren Verlauf hat der BFH klargestellt, dass die Gemeinnützigkeit des Leistungserbringers an dieser Beurteilung nichts ändere. Insgesamt habe der Gesetzgeber mit der Einführung von § 4 Nr. 15b UStG deutlich

gemacht, dass von einer Umsatzsteuerbarkeit dieser Leistungen auszugehen ist. Wenn die Finanzverwaltung in Abschn. 10.2 Abs. 7 UStAE eine andere Auffassung vertrete, dann sei das eine rein gesetzesinterpretierende Verwaltungsanweisung, an die der BFH nicht gebunden sei.

3. Ausblick

Die Finanzverwaltung hat das Urteil zwischenzeitlich veröffentlicht und will es dementsprechend anwenden. Insofern besteht also eine erhebliche Unsicherheit für alle noch nicht rechtskräftigen Umsatzsteuerfestsetzungen auf diese Leistungen, soweit sie vor dem 1.1.2015 erbracht wurden. Jedenfalls wird in diesen Fällen ein Verweis auf den UStAE vor den Gerichten keinen Erfolg mehr haben.

Inwieweit Billigkeitsmaßnahmen, also insbesondere ein Erlass der Umsatzsteuer, Erfolg haben können, wird vom Einzelfall abhängig sein. Erst für Maßnahmen ab dem 1.1.2015 herrscht in dieser Frage wirklich Klarheit.

» **STIFTUNGSRECHT**

Haftung des Stiftungsvorstands im Rahmen der Vermögensanlage

Grundregeln zum Nachweis der Chancen- und Risikoabwägung

Insbesondere vor dem Hintergrund der andauernden Niedrigzinsphase sind sehr viele Stiftungen bereits seit einiger Zeit nicht mehr in der Lage, allein mit einer „sicheren“ Vermögensanlage ausreichende Erträge zu erzielen, um ihr Vermögen real oder auch nur nominal zu erhalten und zugleich ihre Stiftungszwecke zu erfüllen. Stiftungsorgane, die darauf reagieren, indem sie die Quote der ertragbringenden, aber risikobehafteten Vermögensanlagen immer weiter erhöhen, müssen sich später möglicherweise vorhalten lassen, zu große Risiken eingegangen zu sein. Umgekehrt müssen sich Stiftungsorgane, die sich in erster Linie vom Sicherheitsaspekt

haben tragen lassen, möglicherweise vorwerfen lassen, dass sie erfolgversprechende Anlagemöglichkeiten nicht wahrgenommen haben.

1. Wer kann bzw. muss Schadensersatzansprüche geltend machen?

Die Verpflichtung zum Erhalt des Stiftungsvermögens trifft die Nachfolger der Stiftungsorgane in gleicher Weise wie ihre Vorgänger. Stellt sich heraus, dass die Stiftung Vermögensverluste erlitten hat und möglicherweise Schadensersatzansprüche gegen Organmitglieder bestehen, müssen solche Ansprüche auch für die Stiftung geltend gemacht werden. Erlangt die zuständige Stiftungsaufsicht von möglichen Schadensersatzansprüchen Kenntnis, so kann sie dafür sorgen, dass

diese geklärt und ggf. auch durchgesetzt werden (vgl. z.B. § 11 Satz 1 StiftG NRW). Die Stiftungsbehörde kann die Stiftungsorgane entsprechend anweisen oder sogar eine dritte Person bestellen, die insoweit dann auch vertretungsberechtigt ist. Teilweise können Stiftungsbehörden auch selbst gerichtlich Schadensersatzansprüche für die Stiftung durchsetzen (vgl. z.B. § 16 StiftG Nieders.). Stiftungsorgane, die Schadensersatzansprüche verfallen lassen, machen sich u.U. selbst schadensersatzpflichtig.

» **Hinweis:** Die Haftungsbegrenzung für ehrenamtliche Vorstandsmitglieder schützt nur bedingt, da die Grenze zwischen einfacher und grober Fahrlässigkeit unscharf ist. Beispielsweise gibt es eine Rechtsprechung aus dem Bereich der Finanzgerichtsbarkeit, aus der man zivilrechtlich herleiten könnte, dass es bereits als grob fahrlässig zu werten ist, wenn man sich bei zweifelhafter Rechtslage keine Rechtssicherheit verschafft.

2. Vorgaben aus der Rechtsprechung

Bisher gibt es in der Rechtsprechung vergleichsweise wenige stiftungsrechtliche Entscheidungen zu Schadensersatzansprüchen gegen Vorstandsmitglieder im Zusammenhang mit dem Erhalt des Stiftungsvermögens. Hinzuweisen sei aber auf drei erwähnenswerte jüngere Entscheidungen aus der Finanz- und der oberen Zivilgerichtsbarkeit zu Stiftungen, in denen das Thema Haftung für Vermögensanlageentscheidungen eine Rolle spielte:

- Die Geltendmachung von Schadensersatzansprüchen durch Vorstandsnachfolger wegen Vermögensverlusten aus einer überhöht angesetzten Aktienquote war Gegenstand des BGH-Urteils vom 20.11.2014 (Az.: III 2 R 509/13).
- Die Nichtbeachtung von Beanstandungen der Stiftungsbehörde zur Vermögensbewirtschaftung durch Vergabe von verzinslichen Darlehen an mittelständische Unternehmen führte im Urteil des FG Münster vom 11.12.2014 (Az.: 3 K 323/12) zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit.
- Im Urteil des OLG Frankfurt/M. vom 28.1.2015 (Az.: 1 U 32/15) ging es zwar primär um die Haftung einer Bank aus fehlerhafter Anlageberatung, in der Vorinstanz spielte aber u. a. die Frage eines der Stiftung zuzurechnenden Mitverschuldens des Stiftungsvorstands eine Rolle.

Sieht man sich einmal außerhalb des Stiftungsrechts die Entwicklung zur Vorstandshaftung bei Vereinen oder auch bei Aktiengesellschaften an, so gibt es dort eine ganze Reihe von Gerichtsentscheidungen. Vor allem aber gibt es immer wieder Fälle, die nicht gerichtlich entschieden werden, weil sich die ausgeschiedenen Organmitglieder mit dem Verein oder der Aktiengesellschaft, diese jeweils vertreten durch die aktuellen Organe, vergleichen.

3. Grundregeln zur Vorbeugung

Nachher ist man immer klüger: Wenn etwas schief gegangen ist, beispielsweise das Stiftungsvermögen angegriffen wurde oder Stiftungszwecke nicht richtig erfüllt worden sind, kennt man i.d.R. die Ursachen und ein fremder Dritter stellt sich schnell auf den Standpunkt, dass man als Stiftungsorgan die konkrete Problematik doch hätte voraussehen müssen. Wie aber können Stiftungsvorstände und andere Organmitglieder heute für den Fall vorbeugen, dass sie sich zukünftig vor Ihren Nachfolgern oder vor von den Stiftungsbehörden eingesetzten Dritten rechtfertigen müssen?

Hierzu lassen sich einige einfache Grundregeln bilden. Können die Organmitglieder dokumentieren, dass sie ihre Strategie zur rentierlichen Vermögensanlage unter Beachtung der damit verbundenen Risiken entwickelt haben, so dürfte etwaigen Diskussionen über Schadensersatzansprüche der Stiftung schnell der Boden entzogen sein. Eine ausführliche Entwicklung dieser Grundsätze würde den Rahmen dieses Themenhefts sprengen. In der aktuellen Fachliteratur ist jedoch eine Zusammenstellung erschienen (Stürner, DStR 2015 S. 1628, 1629), die u.E. eine gute Orientierung für die Praxis bietet und die wir nachfolgend auf S. 11 in nur geringfügig angepasster Form als eine Art „Checkliste“ wiedergeben (wie bei jeder Checkliste ist zu beachten, dass Anwendungsmaßstab stets der konkrete Einzelfall mit den entsprechenden Anpassungen sein muss).

» **Empfehlung:** Stiftungsorgane, die sich an den vorstehenden und ggf. auf ihre konkrete Stiftung angepassten Grundsätzen orientieren, dürften auch dann wenig zu befürchten haben, wenn sich in der späteren Lebenswirklichkeit herausstellt, dass von ihnen getroffene Entscheidungen zur Anlage des Stiftungsvermögens sich im Nachhinein als nicht optimal herausstellen.

Checkliste zur Haftungsvermeidung

GRUNDSATZ	ERLÄUTERUNG
1. Priorität des Stifterwillens und der Satzung	Lassen sich dem Stiftungsgeschäft oder der Satzung Vorgaben des Stifters zu Anlageformen entnehmen, so haben diese oberste Priorität. Abweichungen sind nur dann zulässig, wenn die Befolgung des Stifterwillens existenzbedrohend für die Stiftung wäre.
2. Rentierliche Anlage	Vermögensanlagen müssen die Chance bieten, auf absehbare Zeit angemessene Erträge abzuwerfen. Ausschließlich zwar sichere, aber ertraglose oder nahezu ertraglose Vermögensanlagen sind nicht pflichtgemäß.
3. Zweckorientierte Anlage der Renditen und Laufzeit	Vermögensanlagen müssen zum Zweck der Stiftung passen bzw. dürfen ihm zumindest nicht zuwider laufen. Die Laufzeiten und die Ertragsplanungen müssen auf den konkreten Kapitalbedarf der Stiftung ausgerichtet sein.
4. Besondere Vorsicht bei genehmigungs- und anzeigepflichtigen Geschäften	Solche Geschäfte haben die Gesetzgeber der Landesstiftungsgesetze als besonders risikoreich eingestuft. Die Organmitglieder müssen sich über das Bestehen oder Nichtbestehen von Genehmigungs- bzw. Anzeigepflichten vergewissern.
5. Besondere Vorsicht bei Risikogeschäften	Geschäfte, bei denen es zu einem Totalausfall des eingesetzten Kapitals kommen kann, sind zwar nicht grundsätzlich verboten. Die Stiftungsorgane müssen aber bei solchen Geschäften besonders sorgfältig die Chancen und Risiken abwägen und dies dokumentieren.
6. Risikostreuung	Bei einer Gesamtbetrachtung der Vermögensanlagen einer Stiftung müssen die Risiken so breit gestreut sein, dass voraussichtlich auch im ungünstigsten Fall die Stiftungszwecke ohne einen mehr als nur vorübergehenden Eingriff in den festen Vermögensstock verfolgt werden können.
7. Sachkundige Beratung	Die Stiftungsorgane dürfen nur Anlageformen wählen, die sie verstehen. Insbesondere müssen sie die Qualität und die Risiken beurteilen können. Sind sie dazu nicht in eigener Person in der Lage, müssen sie sich sachkundig und neutral beraten lassen.
8. Sicherheit vor Risiko	Lassen sich allein mit sicheren Vermögensanlagen keine ausreichenden Erträge erzielen, können auch risikoreiche Anlagegeschäfte zulässig sein. Es darf sich aber normalerweise nur um Beimischungen handeln. Gewährleistet sein muss, dass etwaige Verluste aufgefangen werden und nicht zu einer Existenzgefährdung der Stiftung führen können.
9. Abwägung und Dokumentation	Besonders wichtig ist die spätere Nachvollziehbarkeit der Gesichtspunkte, die im Zeitpunkt der konkreten Anlageentscheidung bedacht worden sind. D.h. die Ausübung des Ermessens, das den Stiftungsorganen insoweit zusteht, sollte transparent gemacht werden. Sind Chancen und Risiken im Zeitpunkt der Entscheidung sorgfältig abgewogen worden, kann die Verwirklichung der Risiken später niemandem zum Vorwurf gemacht werden.
10. Zusammenarbeit mit der Aufsichtsbehörde	Ist die Art und Weise der Vermögensbewirtschaftung mit der Stiftungsbehörde und im Einzelfall eventuell auch mit dem Finanzamt abgestimmt worden, so kann dies zwar nach bisher wohl h.M. für sich genommen nicht zu einem Haftungsausschluss führen, zumindest aber ein Indiz für ein sorgfaltspflichtgemäßes Verhalten der Stiftungsorgane bilden.

(im Wesentlichen übernommen aus Stürner, DStR 2015 S. 1628 ff.)

» WIRTSCHAFTSRECHT

Absicherung von Geschäftsführungen/Vorständen sowie ehrenamtlich Tätigen gegen Haftungsrisiken

Was leisten D&O-Versicherungen und Vermögensschadens-Haftpflichtversicherungen?

Während in der gewerblichen Wirtschaft D&O-Versicherungen für Leitungs- und Aufsichtsorgane zum Standardversicherungsschutz zählen, wird in der Sozialwirtschaft darauf oft noch verzichtet. Immer häufiger werden aber auch hier Leitungs- und Aufsichtsorgane für eingetretene Fehlentwicklungen zur Rechenschaft gezogen. Diese Entwicklung ist u.a. auch auf gesetzgeberische Haftungsverschärfungen zurückzuführen. Berufliche Fehlentscheidungen können teilweise erhebliche Vermögensschäden verursachen und Leitungs-/Aufsichtsorgane haften dann u.U. persönlich und unbeschränkt mit ihrem gesamten Vermögen. Deshalb sollte Versicherungsschutz in Betracht gezogen werden.

Für Leitungs- und Aufsichtsorgane drohen Gefahren aus der Innen- und aus der Außenhaftung.

1. Abgrenzung der D&O-Versicherung zur Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung

Bei der Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung erstreckt sich der Versicherungsschutz auf Schadensersatzansprüche, die ein Dritter gegenüber dem Unternehmen bzw. der Einrichtung geltend macht, sowie auf den eingetretenen Eigenschaden. Der Versicherungsschutz bezieht neben dem Unternehmen bzw. der Einrichtung auch alle Mitarbeiter und Organe mit ein; der Einbezug von freiberuflich und ehrenamtlich Tätigen ist ebenfalls möglich. Während die Betriebshaftpflichtversicherung Personen- und Sachschäden abdeckt, wird durch die Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung der reine Vermögensschaden versichert.

Die D&O-Versicherung (D&O steht für directors & officers) sichert ausschließlich die Leitungs- und Aufsichtsorgane gegen Schadensersatzansprüche wegen unternehmerischer Fehlentscheidungen ab. Sie hat eine doppelte Schutzwirkung: Das Privatvermögen der versicherten Person wird geschützt und das Unternehmen bzw. die Einrichtung hat in dem Versicherer einen zahlungskräftigen Schuldner, der für existenzgefährdende Vermögensschäden eintritt. Die Anmeldung eines Versicherungsfalles setzt also voraus, dass die Eigentümer bzw. Mitgliederversammlung gegenüber den Leitungs- und/oder Aufsichtsorganen Schadensersatzansprüche geltend macht.

» **Hinweis:** In der Praxis werden durch Versicherungsgesellschaften auch kombinierte Versicherungslösungen angeboten.

2. Umfang der Haftung bzw. des Haftungsschutzes

Leitungs- und Aufsichtsorgane müssen eine Vielzahl unterschiedlicher Pflichten beachten, deren vollständige Kenntnis und Beachtung zunehmend schwieriger werden. Es drohen Gefahren aus der Innen- und aus der Außenhaftung:

- Die Innenhaftung betrifft das Verhältnis zur eigenen Organisationseinheit (Unternehmen, Verein, Stiftung usw.). Mögliche Haftungsrisiken resultieren u.a. aus Organisationsverschulden, Auswahlverschulden, Überwachungsverschulden, Pflicht zur Kapitalerhaltung, Berichtspflichten, Pflicht zur Geltendmachung von Schadenersatzansprüchen.
- Die Außenhaftung betrifft das Verhältnis gegenüber Dritten, also außerhalb der Orga-



Der Kreis der Organpersonen sollte schriftlich fixiert sein.

nisationseinheit. Dritte können z. B. der Staat, Kreditgeber, Insolvenzverwalter, Gläubiger, Lieferanten, Kunden und Wettbewerber sein.

» **Hinweis:** Bei gemeinnützigen Unternehmen/Einrichtungen können insbesondere auch Risiken aus dem Verlust der Gemeinnützigkeit durch Mittel Fehlverwendung, aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und aus nicht fristgerechter Beantragung von öffentlichen Fördermitteln und Zuschüssen entstehen.

Für die Mitglieder der Organe besteht eine gesamtschuldnerische Haftung, d.h. alle Mitglieder des Leitungs- bzw. Aufsichtsorgans haften als Gesamtverantwortliche. Eine schriftlich fixierte Aufgaben- und Ressortverteilung kann die Gesamtverantwortung oft nicht begrenzen. Der „Geschädigte“ kann entscheiden, von welcher Organperson er den Schaden in voller Höhe verlangt. Der Beklagte muss beweisen, dass er sorgfältig gehandelt hat (Umkehr der Beweislast), auch wenn er als Organperson freigestellt ist und ihm damit der Zugriff auf entlastende Unterlagen verwehrt ist. Der Versicherer übernimmt die Prüfung der Sach- und Rechtslage sowie die Freistellung von begründeten Ansprüchen und er wehrt unbegründete Ansprüche ab. Auch die Kosten des Rechtsstreits (Rechtsschutzfunktion) werden durch eine D&O-Versicherung gedeckt.

3. Versicherungsbedingungen

Die Anzahl der Anbieter von D&O-Versicherungen hat in den letzten Jahren deutlich zugenommen. Die Versicherungsbedingungen der verschiedenen Anbieter sind nicht immer eindeutig vergleichbar. Eine hohe Versicherungssumme ist vor dem Hintergrund zunehmender Haftungsverschärfungen immer ratsam, aber nicht das wichtigste Kriterium. Ein risikogerechter Versicherungsschutz muss auch die individuelle Haftungssituation sowie die Branchenbesonderheiten berücksichtigen.

Darüber hinaus sollte eindeutig geregelt sein, dass die gesamte operative Tätigkeit der Organpersonen mitversichert ist und auch der Kreis der Organpersonen sollte schriftlich fixiert sein. Die Höhe der Versicherungsprämie hängt von der Größe des Unternehmens bzw. Einrichtung, der Branche und der Größe sowie der Qualifikation der Organe bzw. Organmitglieder ab.

4. Versicherungsschutz von ehrenamtlich Tätigen

4.1 Überblick

Grundsätzlich gelten für ehrenamtlich Tätige die allgemeinen haftungsrechtlichen Vorschriften. Allerdings gibt es rechtsformspezifische Besonderheiten und das Haftungsrisiko hängt auch von der Art der Tätigkeit des ehrenamtlich Tätigen ab. So ist die nichtverantwortliche

Der Gesetzgeber hat die Haftung für Schäden auf Vorsatz bzw. grobe Fahrlässigkeit begrenzt.

ehrenamtliche Tätigkeit in Vereinigungen aller Art i.d.R. schon über die Privathaftpflichtversicherung abgedeckt, während für ehrenamtlich tätige Leitungs- und Aufsichtsorgane ein gesonderter Versicherungsschutz notwendig ist.

4.2 Rechtsformspezifische Besonderheiten

Mit dem Gesetz zur Begrenzung der Haftung ehrenamtlich tätiger Vereins- oder Stiftungsvorstände vom 2.10.2010 hat der Gesetzgeber die Haftung für Schäden auf Vorsatz bzw. grobe Fahrlässigkeit begrenzt. § 31a BGB regelt: „Sind Organmitglieder oder besondere Vertreter unentgeltlich tätig oder erhalten sie für ihre Tätigkeit eine Vergütung, die 720 € jährlich nicht übersteigt, haften sie dem Verein für einen bei der Wahrnehmung ihrer Pflichten verursachten Schaden nur bei Vorliegen von Vorsatz oder grober Fahrlässigkeit.“ Die Haftungsprivilegierung greift aber nur, wenn das Organmitglied in Wahrnehmung seiner Organpflichten einen Schaden

verursacht hat. Ist ein Organmitglied einem anderen (dem Verein/der Stiftung oder einem Dritten) zum Ersatz eines in Wahrnehmung seiner Pflichten verursachten Schadens verpflichtet, so kann er von dem Verein bzw. der Stiftung die Befreiung von der entstandenen Verbindlichkeit verlangen.

Die Haftungsprivilegierung des ehrenamtlich tätigen Organs führt aber auf der Ebene des Vereins bzw. der Stiftung zu einem erhöhten Haftungsrisiko, da die originäre D&O-Versicherung mangels Haftungsgrundlage einen entstandenen Vermögensschaden nicht ersetzt. Um in diesen Fällen einen Versicherungsschutz des Vereins oder der Stiftung zu gewährleisten, sollte eine erweiterte Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung abgeschlossen werden, die den „Eigenschaden“ unabhängig von der Haftung des Organmitglieds ausgleicht.

» **Hinweis:** Für ehrenamtlich tätige Organe in Kapitalgesellschaften gibt es keine Haftungsprivilegierungen.



Versicherungsschutz bei nichtverantwortlicher ehrenamtlicher Tätigkeit?

4.3 Notwendigkeit ...

Bedient sich ein Unternehmen bzw. eine Einrichtung ehrenamtlich tätiger Mitarbeiter und wird durch diese ein Schaden verursacht, kann der Geschädigte das Unternehmen bzw. die Einrichtung und/oder den ehrenamtlich Tätigen haftbar machen. Gleicht das Unternehmen bzw. die Einrichtung den Schaden aus, kann es anschließend den ehrenamtlich Tätigen nur dann in Regress nehmen, wenn der Schaden vorsätzlich oder grob fahrlässig herbeigeführt wurde.

» **Hinweis:** Ohne einen risikogerechten Versicherungsschutz könnte sich das Unternehmen bzw. die Einrichtung einem erheblichen Haftungsrisiko ausgesetzt sehen.

... und Ausgestaltung des Versicherungsschutzes

Die Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung des Unternehmens bzw. der Einrichtung sollte so ausgestaltet sein, dass ausdrücklich auch ehrenamtlich Tätige mit in den Versicherungsschutz einbezogen werden, da Begriffe wie Beschäftigte, Angestellte, Mitarbeiter usw. ein Ausle-

gungsrisiko beinhalten. Teilweise können sich Unternehmen bzw. Einrichtungen als Mitglied eines Dachverbands auch über Rahmenverträge (Haftpflichtversicherung im kirchlichen Bereich, Haftpflichtversicherung im Sport usw.) versichern.

Für ehrenamtlich Tätige, die im Rahmen ihres sozialen Engagements für nicht eingetragene Vereine und freie Initiativen tätig sind und über keine eigene Haftpflichtversicherung verfügen, besteht über die Rahmen- und Sammelverträge der Bundesländer mit Versicherungsgesellschaften ein Unfall- und Haftpflichtversicherungsschutz.

» **Empfehlung:** Eine verantwortliche ehrenamtliche Tätigkeit für ein Unternehmen bzw. eine Einrichtung erfordert aber einen gesonderten Haftpflichtversicherungsschutz, da mit ihrem Handeln auch ein höheres wirtschaftliches Risiko einhergeht. Dieses Risiko sollte durch eine risikogerechte Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung und eine zusätzliche D&O-Versicherung abgesichert werden.

» BILANZRECHT

Umfassende Reformierung der Bilanzierungsvorschriften durch das BilRUG

Die wesentlichen Änderungen des HGB und der KHBV/PBV

Das am 23.7.2015 in Kraft getretene Bilanzrichtlinien-Umsetzungsgesetz (BilRUG) gilt erstmals für Jahresabschlüsse, die nach dem 31.12.2015 beginnen. Insgesamt werden über 200 Änderungen an 75 Paragraphen vorgenommen, welche sich zukünftig auf den Jahresabschluss auswirken. Im Wesentlichen betrifft das das Handelsrecht (HGB), aber das BilRUG enthält auch Änderungen des AktG sowie des GmbHG; zudem wurden Verordnungen wie z.B. die KHBV (Krankenhausbuchführungs-Verordnung) oder die PBV (Pflegebuchführungs-Verordnung) angepasst.

1. Geltungsbereich

Die Änderungen des BilRUG betreffen alle Unternehmen und Einrichtungen, die nach den gesetzlichen oder auch satzungsmäßigen Vorschriften verpflichtet sind, ihre Rechnungslegung nach dem Handelsgesetzbuch (HGB) vorzunehmen. Bei den gemeinnützigen Einrichtungen sind hier insbesondere die gGmbH, Stiftungen und Vereine mit der satzungsmäßigen Vorgabe der Rechnungslegung nach dem HGB betroffen.

2. Änderungen der Schwellenwerte zu den Größenklassen

Eine für die Praxis der Unternehmen besonders relevante Änderung durch das BilRUG ist die Anhebung der

gesetzlichen Schwellenwerte (§§ 267, 267a HGB) für die Maßgrößen Bilanzsumme, Umsatzerlöse und Anzahl der Arbeitnehmer. Sie dienen nach dem Handelsrecht zur Einstufung von betroffenen Unternehmen in die Größenklassen klein, mittelgroß und groß. Die Einstufungen können sich nicht nur erheblich auf den Ausweis und die Bewertung von Jahresabschlussposten, sondern auch auf Prüfungs- und Publizitätspflichten auswirken.

Die Schwellenwerte für die Größenklassen bei den Einzelabschlüssen und Konzernabschlüssen erhöhen sich überwiegend nur leicht. Allerdings sind die Schwellenwerte von der kleinen zur mittelgroßen Gesellschaft deutlich um ca. 20 % angehoben worden. Die Tab. 1 zeigt die bisherigen und neuen Schwellenwerte bei Einzelabschlüssen.

	Bilanzsumme in T€		Umsatzerlöse in T€		Anzahl der Arbeitnehmer	
	bisher	neu	bisher	neu	bisher	neu
Kleinstgesellschaft bis	350	350	700	700	10	10
kleine Gesellschaft bis	4.840	6.000	9.680	12.000	50	50
mittelgroße Gesellschaft bis	19.250	20.000	38.500	40.000	250	250
große Gesellschaft über	19.250	20.000	38.500	40.000	250	250

Tab. 1: Neue Schwellenwerte

Die Änderungen der Schwellenwerte und die Neudefinition der Umsatzerlöse (vgl. nachfolgend Abschn. 3) sind deshalb von besonderer Bedeutung und im Zusammenhang zu betrachten, da durch eine Ausweitung der Umsatzerlöse möglicherweise die Schwellenwerte zur nächsten Größenklasse überschritten werden und dadurch erhöhte Rechnungslegungs- und Offenlegungspflichten entstehen.

3. Neudefinition von Bilanzsumme und Umsatzerlöse

Ergänzend zur Erhöhung der Schwellenwerte werden neue Definitionen der Bilanzsumme und der Umsatzerlöse eingeführt:

(1) Bilanzsumme ist jetzt die Summe aus Anlagevermögen, Umlaufvermögen, Rechnungsabgrenzungsposten und aktiven latenten Steuern. Damit ist ein auf der Aktivseite ausgewiesener „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ nicht in die Bilanzsumme einzubeziehen.

(2) Die Neudefinition der Umsatzerlöse ist sehr praxisrelevant, zumal die Höhe der Umsatzerlöse ein Kriterium zur Bestimmung der Größenklassen ist. Unter Umsatzerlöse sind bislang Erlöse zu erfassen gewesen, die für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit typisch sind. Soweit Erlöse diese Definition nicht erfüllt haben, sind die Erlöse entsprechend unter den sonstigen betrieblichen Erträgen zu erfassen gewesen. Das Geschäftsmodell einer Gesellschaft hat die unter Umsatzerlöse auszuweisenden Erlöse bestimmt. Durch das BilRUG werden die unter

Umsatzerlöse auszuweisenden Erlöse erheblich erweitert. Hier werden jetzt die gesamten Erlöse aus Leistungen mit fremden Dritten erfasst. Damit sind z.B.

- Mieterträge einer Altenheim-GmbH oder Krankenhaus GmbH,
- Personalverkäufe,
- Erträge aus Personalgestellungen,
- Erträge aus zentralen Dienstleistungen u.a.

unter Umsatzerlöse zu subsumieren. Lediglich Erträge ohne Leistungsaustausch bleiben sonstige betriebliche Erträge. Hierbei handelt es sich in der Praxis insbesondere um Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen, Erstattungen aus Schadensersatz, Spendenerträge u.a.

4. Abschreibungen vom Geschäfts- oder Firmenwert zukünftig über 10 Jahre

Bislang mussten entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwerte nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer abgeschrieben werden. Wenn zukünftig die voraussichtliche Nutzungsdauer eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens (Herstellungskosten) oder eines entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts nicht verlässlich geschätzt werden kann, sind planmäßige Abschreibungen über einen Zeitraum von 10 Jahren vorzunehmen.

5. Streichung der außerordentlichen Aufwendungen und Erträge

Der gesonderte Ausweis von außerordentlichen Erträgen und außerordentlichen Aufwendungen in der GuV entfällt. Dafür sind künftig im Anhang Betrag und Art einzelner Ertrags- und Aufwandsposten von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung anzugeben (§ 285 Nr. 31 HGB n.F.).

6. Viele Neuerungen und Änderungen im Anhang

6.1 Überblick

Nach den neuen Vorschriften (§ 284 HGB i.d.F. des BilRUG) sind Anhangangaben künftig in der Reihenfolge der einzelnen Posten der Bilanz und der GuV darzustellen. Darüber hinaus sind Angaben zur Ausübung von Wahlrechten vorzunehmen. In die Herstellungskosten einbezogene Zinsen für Fremdkapital sind erstmals einzeln zu beziffern und im Anlagengitter postenbezogen darzustellen. Die Entwicklung des Anlagevermögens ist nun verpflichtend in einem dem Anhang beizufügenden Anlagengitter darzustellen. Bislang hat diese Darstellung auch noch in der Bilanz erfolgen dürfen. Diese alte gesetzliche Regelung wurde in der Praxis allerdings selten bis gar nicht angewendet.

Die „sonstigen Pflichtangaben“ im Anhang haben mit insgesamt 20 Änderungen die

umfassendsten Neuerungen im Rahmen des BilRUG erfahren.

6.2 Was gemeinnützige Einrichtungen und Organisationen besonders beachten sollten

Für gemeinnützige Einrichtungen und Organisationen sind insbesondere folgende Änderungen relevant:

- Die Auswirkung von nicht in der Bilanz enthaltenen Geschäften auf die Finanzlage ist anzugeben.
- Verpflichtungen betreffend die Altersversorgung sowie verbundene oder assoziierte Unternehmen müssen bei den sonstigen finanziellen Verpflichtungen angegeben werden.
- Die Angabepflichten für Unternehmen, an denen Beteiligungen bestehen, wurden erweitert.
- Der Zeitraum, über den Geschäfts- oder Firmenwerte abgeschrieben werden, soll generell erläutert werden (s.o. Abschn. 4).
- Außergewöhnliche Geschäftsvorfälle (s.o. Abschn. 5) sind im Anhang darzustellen.
- Der Nachtragsbericht über Vorgänge von besonderer Bedeutung nach dem Abschlussstichtag wurde aus dem Lagebericht in den Anhang verlagert; im Ergebnis muss damit der Nachtragsbericht zukünftig nicht mehr nur von mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften gemacht werden, sondern auch von kleinen Gesellschaften.
- Ein Ergebnisverwendungsvorschlag ist im Anhang darzustellen.

7. Änderungen in der PBV und der KHBV

7.1 Klarstellende Regelungen zur Anwendung des Wahlrechts bei Kapitalgesellschaften

Krankenhäuser bzw. Pflegeeinrichtungen, die als Kapitalgesellschaften geführt werden, haben nach § 1 Abs. 3 KHBV bzw. § 8 Abs. 1 PBV das Wahlrecht, auch für Zwecke der Aufstellung, Feststellung und Offenlegung nach Handelsrecht den Jahresabschluss nach der

Bei den Anhangangaben sind vielfältige Änderungen zu beachten.



Änderungen bei der Jahresabschlusserstellung auch für Krankenhäuser

Pflege-Buchführungsverordnung (PBV) bzw. der Krankenhaus-Buchführungsverordnung (KHBV) zu gliedern. Nehmen sie dieses Recht nicht in Anspruch, d.h. gliedern sie den Jahresabschluss nach den allgemeinen Vorschriften des HGB (insbesondere §§ 266, 275 HGB), stellen die Neuregelungen der KHBV bzw. der PBV nunmehr klar, dass die Jahresabschlüsse nach den Gliederungsvorschriften der KHBV bzw. der PBV dann als gesonderte Dokumente zu erstellen sind.

7.2 Änderungen bei Pflegeeinrichtungen

Neben der Anpassung von Gesetzesverweisen der PBV auf die geänderten Vorschriften des HGB sowie redaktionellen Anpassungen ist analog zur Änderung des § 275 HGB der gesonderte Ausweis eines außerordentlichen Ergebnisses in der nach Anlage 2 zur PBV gegliederten GuV entfallen.

Dies hat zur Konsequenz, dass nunmehr die bisher unter dem Posten „31. Weitere Erträge“ ausgewiesenen Kontengruppen 52 und 53 (z.B. Buchgewinne aus Anlagenabgängen und Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen) unter dem Posten „8. Sonstige betriebliche Erträge“ erfasst werden.

Die Posten „29. Außerordentliche Erträge“ und „30. Außerordentliche Aufwendungen“ sowie die dazugehörigen Kontengruppen 56 bzw. 78 sind vollständig gestrichen worden. Somit werden die bisher gesondert ausgewiesenen außerordentlichen Erträge (Kontengruppe 56) und außerordentlichen Aufwendungen (Kontengruppe 78) nunmehr nach den allgemeinen handelsrechtlichen Ausweisvorschriften innerhalb des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit ausgewiesen.

Darüber hinaus sind im Kontenrahmen (Anlage 4 zur PBV) die bisherigen Kontenuntergruppen 400 bis 406 durch die Untergruppen 400 bis 407 ersetzt worden.

7.3 Änderungen bei Krankenhäusern

Die Änderungen in der KHBV erfolgen in gleicher Weise wie bei der PBV: Neben der Anpassung von Gesetzesverweisen und redaktionellen Anpassungen entfällt auch in der GuV nach KHBV der gesonderte Ausweis eines außerordentlichen Ergebnisses (Posten 28. bis 29. der bisherigen Fassung der KHBV). Im Kontenrahmen (Anlage 4 zur KHBV) sind entsprechend in der Kontenklasse 5 die Kontenuntergruppe 590 und in der Kontenklasse 7 die Kontenuntergruppe 792 gestrichen worden.

7.4 Anwendung der neuen Vorschriften

Die neuen Vorschriften für den Jahresabschluss – im Wesentlichen die geänderten Formblätter – sind erstmals für das nach dem 31.12.2015 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden.

» **Empfehlung:** Es ist daher sinnvoll, sich bereits zeitnah mit den entsprechenden Vorschriften auseinanderzusetzen und im Rechnungswesen die notwendigen Voraussetzungen zu schaffen, um eine reibungslose Erstanwendung ab dem 1.1.2016 zu gewährleisten.

» KURZ NOTIERT

Wettbewerb und wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb: BFH klärt Abgrenzungsfragen im Rahmen der Sportförderung

Das Verhältnis zu gewerblichen Wettbewerbern ist eine der kritischen Fragen im Gemeinnützigkeitsrecht. Der BFH hat in einem aktuellen Urteil (vom 24.6.2015, Az.: I R 13/13) hierzu erneut Stellung genommen. In diesem Zusammenhang hat er auch die Reichweite der Sportförderung konkretisiert.

In dem vom BFH entschiedenen Fall ging es um einen Sport-Dachverband, der Einkünfte aus den von ihm organisierten Bundesligen als Zweckbetrieb behandelt haben wollte. Zunächst hat der BFH festgehalten,

dass unter sportlichen Veranstaltungen organisatorische Maßnahmen eines Sportvereins zu verstehen sind, die es aktiven Sportlern ermöglichen, Sport zu treiben. Wenn die Leistungen des Dachverbands aber nur in der ordnungsgemäßen und einheitlichen Durchführung der einzelnen Bundesliga-Wettkämpfe durch die Vereine liegen, dann seien sie weder auf Organisation noch Durchführung konkreter sportlicher Veranstaltungen gerichtet. Es komme aber gerade auf die tatsächliche bzw. konkrete Durchführung der Veranstaltung an.



Einkünfte eines Dachverbands aus Bundesligen als Zweckbetrieb?

» **Hinweis:** Anders wäre es ggf. dann, wenn der Dachverband die Sportler zu den Wettkämpfen entsenden würde.

In der weiteren Urteilsbegründung stellt der BFH die Bedeutung der Wettbewerbsklausel für die Steuerpflicht gemeinnütziger Körperschaften dar. Die Prüfung der partiellen Steuerpflicht gemeinnütziger Körperschaften muss demnach zweistufig erfolgen:

(1) Im ersten Schritt muss, quasi als Grundlage für jede Steuerpflicht, das Bestehen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs festgestellt werden. Dieser liegt vor, wenn eine selbständige nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird und diese über den Rahmen einer reinen Vermögensverwaltung hinaus-

geht. Im Rahmen der Prüfung, ob ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliegt, kommt es nicht darauf an, ob dieser im Wettbewerb zu anderen Anbietern dieser Tätigkeit steht oder nicht.

(2) Wenn ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliegt, ist auf der zweiten Stufe zu prüfen, ob ein steuerfreier Zweckbetrieb unterhalten wird. Erst auf dieser Prüfungsstufe ist die Frage zu stellen, ob die gemeinnützige Körperschaft mit diesem Zweckbetrieb in Wettbewerb zu steuerpflichtigen Anbietern steht.

» **Ergebnis:** Der BFH hält ausdrücklich fest, dass die bloße Abwesenheit von Wettbewerb zu steuerpflichtigen Gewerbetreibenden nicht zu einer Steuerbefreiung der Einnahmen der gemeinnützigen Körperschaft führt.

Impressum

PKF FASSELLT SCHLAGE Partnerschaft mbB

www.pkf-fasselt.de

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft · Steuerberatungsgesellschaft · Rechtsanwälte

14050 **Berlin** · Platanenallee 11 · Tel. +49 30 306 907-0
47059 **Duisburg** · Schifferstraße 210 · Tel. +49 203 30001-0
20354 **Hamburg** · Jungfernstieg 7 · Tel. +49 40 35552-0

38122 **Braunschweig** · Theodor-Heuss-Str. 2 · Tel. +49 531 2403-0
60325 **Frankfurt** · Ulmenstr. 37-39 · Tel. +49 69 17 00 00-0
50670 **Köln** · Gereonstraße 34-36 · Tel. +49 221 1643-0

39340 **Haldensleben** · Hagenstr. 38 · Tel. +49 3904 66 38-0
38350 **Helmstedt** · Bötticherstr. 51 · Tel. +49 5351 12 01-0
14476 **Potsdam** · Am Lehnitzsee 5 · Tel. +49 33208 223 55
56856 **Zell (Mosel)** · Schlossstraße 34 · Tel. +49 6542 96300-0

06114 **Halle** · Bernburger Straße 4 · Tel. +49 345 52 521-0
56410 **Montabaur** · Aubachstraße 13 · Tel. +49 2602 93 11-0
18055 **Rostock** · Am Vögenteich 26 · Tel. +49 381 491 24-0

Die Inhalte dieser PKF* Publikation 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 dieser PKF* Publikation 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 Fasselt Schlage 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 Fasselt Schlage übernimmt keine Verantwortung oder Haftung für Handlungen oder Unterlassungen einzelner oder mehrerer Mitgliedsunternehmen. Die Angaben nach der Dienstleistungsinformationspflichten-Verordnung sind unter www.pkf-fasselt.de einsehbar.