

Herausgeber:

Prof. Dr. Werner Nann

Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Chartered Surveyor

Affiliate Member Appraisal Institute

Professor für Immobilienbewertung

ISSN 2365 – 5445

Ausgabe 2

ZFWIS

■ ■ ■ Bewerten - Prüfen - Beraten

Zeitschrift für angewandte Fragen zu
Wirtschaftsprüfung, Immobilienbewertung
und Steuerrecht

Inhalt

Grundlagen der Gemeinnützigkeit von Körperschaften

unter besonderer Berücksichtigung der Vorschriften zur

Mittelverwendung nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO und

Rücklagenbildung nach § 62 Abs. 1 und 2 AO

Stephanie Gans

Dezember 2015

Editorial

Sehr geehrte Leserinnen,
sehr geehrte Leser,

wir freuen uns, Ihnen mit der

„Zeitschrift für angewandte Fragen zu Wirtschaftsprüfung, Immobilienbewertung und Steuerrecht“

aktuelle Beiträge zu ausgewählten Themen dieser Bereiche vorstellen zu können.

Immer komplexere Probleme und Konflikte verlangen nach Spezial-Wissen in betriebswirtschaftlichen, immobilienwirtschaftlichen sowie rechtlichen und steuerlichen Fragen. Diese Zeitschrift stellt sich dieser Herausforderung, indem regelmäßig Beiträge zu ausgewählten Themen veröffentlicht werden.

Ihr

Prof. Dr. Werner Nann, Herausgeber



Ausgabe 2 der ZFWIS befasst sich mit Fragen zur Gemeinnützigkeit von Körperschaften unter besonderer Berücksichtigung der Mittelverwendungsmöglichkeiten. Es wird ein erster Überblick über die komplexen rechtlichen Vorschriften der Abgabenordnung sowie der entsprechenden Einzelsteuergesetze und Verwaltungsvorschriften zum Gemeinnützigkeitsrecht gegeben. Dabei werden insbesondere die in den §§ 55, 62 ff. AO beschriebenen detaillierten Anforderungen an die Mittelverwendungsmöglichkeiten und ggf. Rücklagenbildung vorgestellt.

Frau Stephanie Gans, Verfasserin dieses Beitrags, ist Mitarbeiterin der Wirtschaftsprüfer-Kanzlei Prof. Dr. Nann in Villingen-Schwenningen. Ihr Arbeitsschwerpunkt liegt insbesondere im Bereich Prüfung und Beratung von gemeinnützigen Organisationen.

Einleitung

Gemeinnützige Organisationen dienen zur Entlastung staatlicher Organisationen durch die Möglichkeit, steuerbegünstigte Maßnahmen u.a. zur Fürsorge zu erfüllen. Entsprechend sollen private Initiativen zur Förderung des Gemeinwohls indirekt unterstützt werden. Davon sind u.a. Aufgaben in Gebieten wie der Behindertenfürsorge und Jugendpflege, des Natur- und Umweltschutzes sowie der Wohlfahrtspflege betroffen.

Die eingeräumten steuerlichen Vergünstigungen werden durch die Abgabenordnung sowie Einzelsteuergesetze und Ausführungsverordnungen kodifiziert.



Stephanie Gans

Mit der Erteilung der Anerkennung als gemeinnützige Körperschaft wird das gesetzgeberische Ziel verfolgt, freiwilliges gemeinwohlbezogenes Engagement mit den Mitteln des Steuerrechts anzuregen.¹ Der private Altruismus auf diesem Gebiet

¹ Vgl. Gersch in Klein, Abgabenordnung, einschließlich Steuerstrafrecht, Kommentar, 12. Aufl., vor § 51 AO Rn.1; Koenig in Koenig, Abgabenordnung Kommentar, 3. Aufl., § 51 AO Rn.1; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. S.9.

wird als wesentliche Grundlage des Wohlfahrtsstaates angesehen.²

Entsprechend werden im Folgenden Grundlagen des Gemeinnützigkeitsrechts gem. der Abgabenordnung und vereinzelt Einzelsteuergesetzen veranschaulicht.

Grundlagen der Gemeinnützigkeit

- Steuerliche Begünstigung der Gemeinnützigkeit

Gemeinnützigkeit als steuerlicher Tatbestand ist an die Gewährung bestimmter steuerlicher Vergünstigungen in den Einzelsteuergesetzen geknüpft und steht neben den Begriffen „mildtätige sowie kirchliche Zwecke“.³ Gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG sind u.a. Körperschaften von der Körperschaftsteuer befreit, welche gem. der Vorschriften ihrer Satzung oder einer sonstigen Verfassung und nach der faktischen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar mildtätigen, gemeinnützigen oder kirchlichen Zwecken, damit altruistischen Zwecken, dienen (§§ 51 bis 68 AO).

Das Gemeinnützigkeitsrecht ist durch ein Nebeneinander von Abgabenordnung und Einzelsteuergesetzen gekennzeichnet.⁴ Die Grundlagen des

² Vgl. Koenig in Koenig, Abgabenordnung Kommentar, 3. Aufl., § 51 Rn.1.

³ Vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. S.4; Koenig in Koenig, Abgabenordnung Kommentar, 3. Aufl., § 51 Rn.8; Gersch in Klein, Abgabenordnung, einschließlich Steuerstrafrecht, Kommentar, 12. Aufl., vor § 51 AO Rn.3.

⁴ Vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. S.4; Koenig in Koenig, Abgabenordnung Kommentar, 3. Aufl., § 51 Rn.9; Gersch in Klein, Abgabenordnung, einschließlich Steuerstrafrecht, Kommentar, 12. Aufl., vor § 51 AO Rn.3.

Gemeinnützigkeitsrechtes sind in den §§ 51 bis 68 der Abgabenordnung geregelt. In den Einzelsteuergesetzen sind die steuerlichen Begünstigungen im Rahmen der jeweiligen Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen verankert.

Als steuerliche Vorteile können beispielhaft Steuersatzermäßigungen, persönliche oder sachliche Befreiungen oder bei Zuwendungen ein Sonderausgabenabzug genannt werden. Zu den wesentlichen Einzelsteuergesetzen zählen hierbei das Umsatzsteuergesetz, das Einkommensteuergesetz sowie das Gewerbesteuer- und Körperschaftsteuergesetz.⁵

Bei gemeinnützigen Körperschaften fehlt regelmäßig die Gewinnerzielungsabsicht für den ideellen und nichtwirtschaftlichen Bereich der Körperschaften. Daneben sind Mitgliedsbeiträge und Einkünfte aus Spenden nach § 8 Abs. 5 KStG nicht den steuerpflichtigen Einnahmen zuzurechnen. Im Gegenzug entstehen auch Steuervorteile auf Seiten Dritter zur Unterstützung der Körperschaften, da bei den Zuwendenden ggf. Spenden und Mitgliedsbeiträge steuerlich berücksichtigt werden können.⁶

Steuerbefreiungen für gemeinnützige Körperschaften führen bei der Verwaltung eigenen Vermögens und der Durchführung von Zweckbetrieben i.S. der §§ 65 ff. AO zu Steuerfreistellungen. Davon abzugrenzen sind wirtschaftliche Geschäftsbetriebe im Sinne des § 64 AO, die bei Überschreitung von

Besteuerungsgrenzen steuerlichen Pflichten unterliegen.⁷

- Begünstigte Körperschaften

Zu den steuerlich begünstigten Körperschaften zählen primär privatrechtliche Körperschaften wie rechtsfähige und nicht rechtsfähige Stiftungen, rechtsfähige Vereine u. ä., aber auch juristische Personen des öffentlichen Rechts.⁸

Zu den am häufigsten auftretenden Rechtsformen gehören die gemeinnützige Kapitalgesellschaft, gemeinnützige Vereine, gemeinnützige Stiftungen des privaten Rechts und steuerlich begünstigte Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts sowie gemeinnützige Gesellschaften mit beschränkter Haftung und gemeinnützige Aktiengesellschaften.

Bei Vereinen ist allerdings der Unterschied zwischen dem Idealverein im Sinne des § 21 BGB und dem wirtschaftlichen Verein im Sinne des § 22 BGB zu beachten.⁹ Während der Idealverein eintragungsfähig ist, erlangt der auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtete wirtschaftliche Verein seine Rechtsfähigkeit durch staatliche Verleihung. Der Idealverein kann zwar wirtschaftlich tätig werden, jedoch ist die wirtschaftliche Betätigung in der Regel Nebenzweck der Tätigkeit und dem Hauptzweck untergeordnet.¹⁰ Aus diesem Grunde sind regelmäßig nur Idealvereine gemein-

⁵ Vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. S.5; Koenig in Koenig, Abgabenordnung Kommentar, 3. Aufl., § 51 Rn.9.

⁶ Vgl. Koenig in Koenig, Abgabenordnung Kommentar, 3. Aufl., § 51 Abs. 1 AO Rn. 9; Gersch in Klein, Abgabenordnung, einschließlich Steuerstrafrecht, Kommentar, 12. Aufl., vor § 51 AO Rn.3.

⁷ Vgl. Koenig in Koenig, Abgabenordnung Kommentar, 3. Aufl., § 51 Abs.1 AO Rn.9.

⁸ Vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. S.8; Buchna/Leichingen/Seeger/Brox 11. Aufl. S.42 ff; Otto, Handbuch Stiftungspraxis, 2015, S.6 ff.

⁹ Vgl. Dauber, Vereinsbesteuerung kompakt, 5. Aufl. S.3 f.

¹⁰ Vgl. BGH vom 29.09.1982 I ZR 88/80, NJW 1983, S.569-571.

nützig im Sinne der Abgabenordnung. Allerdings ist vereinsrechtlich zu beachten, dass gerade durch die vereinsrechtliche Unterscheidung in „Idealverein“ und „wirtschaftlicher Verein“ Vereine, die als Hauptzweck eine (Zweck-) Betriebstätigkeit haben, ggf. nicht in das Vereinsregister eingetragen werden können.¹¹ Ggf. können unter Beachtung dieser durchaus umstrittenen Rechtsprechung auch Vereine aus dem Vereinsregister gelöscht werden und ihre Rechtsfähigkeit verlieren.¹² Vor dem Hintergrund dieser Überlegungen wird verstärkt auf die Rechtsform der gGmbH verwiesen.¹³

In den Einzelsteuergesetzen werden als Adressaten der steuerlichen Vergünstigungen wegen Gemeinnützigkeit Personenvereinigungen, Körperschaften und Vermögensmassen, welche nach dem Stiftungsgeschäft, der Satzung oder sonstiger Verfassung und nach tatsächlicher Geschäftsführung mildtätige, unmittelbar und ausschließlich gemeinnützigen oder kirchliche Zwecke verfolgen, genannt.¹⁴ Nach § 51 Abs. 1 Satz 2 AO können nur Personenvereinigungen, Körperschaften und Vermögensmassen entsprechend des Körperschaftsteuergesetzes steuerlich begünstigt sein.¹⁵

Unabhängig von der Rechtsformwahl bestehen bei gemeinnützigen Körperschaften grundsätzlich folgende Tätigkeits- und Einnahmenbereiche:

- ideeller Bereich

- Vermögensverwaltung
- Zweckbetrieb im Sinne der §§ 65 ff. AO und
- wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb im Sinne des § 64 AO.

Unter dem ideellen Bereich ist die Verfolgung der in der Satzung festgehaltenen Zwecke zu verstehen. Die Vermögensverwaltung kann unter anderem in Form von langfristigen Vermietungen, von im Besitz der gemeinnützigen Körperschaft befindlichem Vermögen oder in Geldanlagen stattfinden.¹⁶ Dem steuerbegünstigten Zweckbetrieb sind beispielsweise kulturelle Veranstaltungen zuzuordnen, wobei hier nur auf die Veranstaltung als solche abgestellt wird, oder aber steuerliche Betriebe der Wohlfahrtspflege im Sinne des § 66 AO. Der Verkauf von Speisen oder Getränken und dessen Einnahmen bei einer kulturellen Veranstaltung zählen aber z.B. zum steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb einer gemeinnützigen Körperschaft.¹⁷

- Steuerbegünstigte Zwecke

Gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Zwecke werden in der Abgabenordnung in §§ 51 bis 68 AO unter dem Begriff „steuerbegünstigte Zwecke“ zusammengefasst. Im alltäglichen Sprachgebrauch findet eher der Begriff „Gemeinnützigkeit“ Anwendung. Die Gemeinnützigkeit steht überwiegend als

¹¹ Vgl. KG Berlin vom 18.01.2011, 25 W 14/10; KG Berlin vom 20.01.2011, 25 W 35/10; KG Berlin vom 07.03.2012, 25 W 95/11, DStR 2012, S.1195-1196.

¹² Vgl. Alvermann, unveröffentlichtes Skript „Die gemeinnützige GmbH“ vom 04.11.2015, Mannheim, S.17.

¹³ Vgl. Winheller, DStR 2012, S.1562.

¹⁴ Vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. S.83.

¹⁵ Vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. S.83.

¹⁶ Vgl. Gersch in Klein, Abgabenordnung, einschließlich Steuerstrafrecht, Kommentar, 12. Aufl., § 55 AO Rn.11.

¹⁷ Vgl. Gersch in Klein, Abgabenordnung, einschließlich Steuerstrafrecht, Kommentar, 12. Aufl., vor § 51 AO Rn.6-7.

Synonym für die Gesamtheit der steuerlich begünstigten Zwecke.¹⁸

Gemeinnützige Zwecke werden in § 52 AO beschrieben und auszugsweise in einem Katalog in § 52 Abs. 2 AO dargestellt. Bezeichnend für die Verfolgung gemeinnütziger Zwecke einer Körperschaft ist, dass deren Zwecke selbstlos der Allgemeinheit förderlich sind. Dies kann auf entweder materiellem, geistigem oder auch sittlichem Gebiet erfolgen.

Die selbstlose Unterstützung von Personen, welche angesichts ihres geistigen, körperlichen oder seelischen Zustands der Hilfe anderer Personen bedürfen, zählt zu den mildtätigen Zwecken von steuerlich begünstigten Körperschaften. § 53 AO stellt entsprechend dar, welche Personen zu dem hilfsbedürftigen Personenkreis hinsichtlich mildtätiger Zwecke gehören.¹⁹

§ 54 AO regelt abschließend die steuerlich begünstigten kirchlichen Zwecke. Hierunter zählen Tätigkeiten die darauf abzielen, eine Religionsgemeinschaft, welche eine Körperschaft des öffentlichen Rechts ist, auf selbstlose Weise zu fördern.²⁰

Einhergehend mit der Voraussetzung, auf Grundlage der Verfolgung von steuerbegünstigten Zwecken in den Genuss von Steuervergünstigungen zu gelangen, sind diese Zwecke nach §§ 55 bis 57 AO selbstlos, ausschließlich und unmittelbar von der Körperschaft auszuführen. Die Zwecke der Körperschaft sind in der Satzung zu regeln. Damit muss sich aus der Satzung ergeben, welche Zwe-

cke die Körperschaft verfolgt.²¹ Dabei ist zwingend die von der Finanzverwaltung herausgegebene Mustersatzung zu beachten, die als Anlage 1 zur Abgabenordnung veröffentlicht ist.²²

Die satzungsmäßigen Voraussetzungen sind ab dem Jahr 2013 gem. § 60 a AO durch gesonderten Feststellungsbescheid zu erfassen. Davon unberührt sind die Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung und die gemeinnützige Zweckverwirklichung und Mittelverwendung.²³

Grundsätze des Gemeinnützigkeitsrechts

- Übersicht

Steuerliche Begünstigungen werden nicht allein durch die Verfolgung bestimmter gemeinnütziger Zwecke gewährt, sondern müssen zudem auf eine spezifizierte Art und Weise ausgeführt werden. Diese Bestimmung des Tatbestandes der Gemeinnützigkeit wird als weitere Rechtfertigung der Gewährung von steuerlichen Vergünstigungen von Körperschaften im Gegensatz zu nicht steuerlich begünstigten Einrichtungen angesehen²⁴

Die Grundsätze der Ausschließlichkeit und Unmittelbarkeit der Erfüllung gemeinnütziger Aufgaben

¹⁸ Vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. S.138.

¹⁹ Vgl. § 53 AO; AO-Handbuch, 2014, zu § 53 AEAO, Rn.6; Seer in Tipke/Kruse, AO Kommentar, 142. Ergänzungslieferung, § 53 AO Rn.2.

²⁰ Vgl. § 54 Abs. 1 AO; AO-Handbuch, 2014, zu § 54 AEAO, Rn.3.

²¹ Vgl. BFH I R 94/02 v. 14.07.2004, BStBl. II 2005, S. 721.

²² Vgl. Art. 97 § 1 ff EGAO; § 60 Abs. 1 Satz 2 AO; Sauer/Schütz, Erste Praxiserfahrungen zum neuen Feststellungsverfahren nach § 60a AO, in Stiftungsbrief 12/2013, S. 229; Seer in Tipke/Kruse, AO Kommentar, 142. Ergänzungslieferung, § 60 AO Rn.4 ff.

²³ Vgl. Alvermann, unveröffentlichtes Skript „Die gemeinnützige GmbH“ vom 04.11.2015, Mannheim, S.36; Schauhoff/Kirchhain, in DStR 2012, S. 261 ff.; Sauer/Schütz, in Stiftungsbrief 12/2013, S. 228 ff.; Ulrich, in DStR 2009, S. 2471 ff.

²⁴ Vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. S.245.

sind über die Abgabenordnung hinaus auch in Einzelsteuergesetzen verankert. Z.B. werden im Körperschaftsteuergesetz die Merkmale Ausschließlichkeit und Unmittelbarkeit in § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG in den Begünstigungstatbeständen genannt. Das Umsatzsteuergesetz verweist z.B. in § 12 Abs. 2 Nr. 8a Satz 1 UStG ebenfalls auf die zwei oben genannten Merkmale.²⁵

Das Erfordernis des Merkmals der Selbstlosigkeit der ausgeführten Tätigkeit einer gemeinnützigen Körperschaft ist im Gegensatz zur Ausschließlichkeit und Unmittelbarkeit nur in der Abgabenordnung kodifiziert. Erst aus der Konkretisierung der steuerlich begünstigten Zwecke in den §§ 52 bis 54 AO ergibt sich die Unerlässlichkeit einer selbstlosen Tätigkeit einer gemeinnützigen Körperschaft. Der Inhalt des Gebots der Selbstlosigkeit wird in § 55 AO detaillierter bestimmt.

- Ausschließlichkeit

Übt eine Körperschaft nur bzw. einzig ihre steuerlich begünstigten satzungsgemäßen Zwecke aus, so ist nach § 56 AO die Ausschließlichkeit gegeben. Daraus wiederum lässt sich ableiten, dass ausschließlich steuerbegünstigte Intentionen im Sinne der §§ 52 bis 54 AO in die verbandsmäßige Zielvorstellung der Körperschaften eingebunden sind. Verfolgt die Körperschaft auch nur einen nicht gemeinnützigen Zweck im Sinne der Regelungen zu den Voraussetzungen „gemeinnützig“, „mildtätig“ oder „kirchlich“, entfällt eine steuerliche

²⁵ Vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. S.246; Wallenhorst/Halaczinsky, Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, 6. Aufl. S.98.

Begünstigung.²⁶ Die ausschließliche Verfolgung gemeinnütziger Zwecke vermeidet mögliche Konflikte zwischen den gemeinnützigen und privaten Bestrebungen und gewährleistet, dass die steuerlichen Vergünstigungen der begünstigten Körperschaft auch nur ausschließlich wegen der Erfüllung der Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit zukommen.

- Unmittelbarkeit

Ebenso wie die Ausschließlichkeit ist die Unmittelbarkeit bei der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke unerlässlich, um steuerliche Vergünstigungen wegen Gemeinnützigkeit in Anspruch nehmen zu können. Eine Körperschaft verfolgt gemäß § 57 Abs. 1 Satz 1 AO ihre Zwecke dann unmittelbar, wenn diese von ihr selbst verwirklicht werden.²⁷ Die eigenständige Verwirklichung der Zwecke kann gem. § 57 Abs. 1 Satz 2 AO auch durch Hilfspersonen erfolgen, die der Weisung der Körperschaft unterliegen. Entsprechend sind Vereinbarungen über die Tätigkeit der Hilfsperson abzufassen.²⁸

Nach Auffassung des Gesetzgebers ist nur die Körperschaft steuerbegünstigt, welche selbst das Gemeinwohl fördert (§ 52 AO), Personen unterstützt, die der Hilfe bedürfen (§ 53 AO) bzw. Religionsgemeinschaften unterstützt (§ 54 AO).²⁹ Der

²⁶ Vgl. BFH I R 21/76 v. 20.12.1978, BStBl. II 1979, S.496.

²⁷ Vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. S.261; Gersch in Klein, Abgabenordnung, einschließlich Steuerstrafrecht, Kommentar, 12. Aufl., § 57 AO Rn.1.

²⁸ Vgl. Alvermann, unveröffentlichtes Skript „Die gemeinnützige GmbH“ vom 04.11.2015, Mannheim, S.47; AEAO zu § 57 AO Tz. 2 Satz 6.

²⁹ Vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. S.261; Koenig in Koenig, Abga-

Gesetzgeber ist damit der Ansicht, dass die Körperschaft, welche in den Genuss von Steuervergünstigungen gelangen möchte, ihre gemeinnützigen Tätigkeiten auch darstellen muss. Insbesondere ist hierbei darauf zu achten, dass sich die Beurteilung des selbstständigen Wirkens danach richtet, ob diese unter § 52 AO, § 53 AO und unter § 54 AO fallen. Die sachliche, finanzielle oder organisatorische Unterstützung alleine ist allerdings nicht einem der steuerlich begünstigten Zwecke zuzuordnen.³⁰ Wie im Folgenden dargestellt wird, kann eine gemeinnützige Körperschaft zudem im Rahmen ihrer Satzungsvorschriften als Förderkörperschaft andere gemeinnützige Körperschaften ggf. steuerlich wirksam unterstützen.

- Selbstlosigkeit

Zu den weiteren Grundvoraussetzungen der steuerlich begünstigten Zweckverfolgung gehört, ebenso wie die Ausschließlichkeit und die Unmittelbarkeit, die Selbstlosigkeit. Die Bestimmungen nach §§ 52 bis 54 AO verdeutlichen das Erfordernis des selbstlosen Handels. Nach § 52 Abs. 2 Satz 1 AO verfolgt eine Körperschaft eine gemeinnützige Tätigkeit, wenn diese die Allgemeinheit selbstlos fördert. Weiterhin wird in der Abgabenordnung in § 55 AO die Gesetzmäßigkeit der Selbstlosigkeit näher erklärt.³¹

Das Prinzip der Selbstlosigkeit lässt sich demnach konkretisieren. Die Selbstlosigkeit im engeren

benordnung Kommentar, 3. Aufl., § 57 AO Rn.1 bis 3.

³⁰ Vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. S.261.

³¹ Vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. S.282; Koenig in Koenig, Abgabenordnung Kommentar, 3. Aufl., § 52 AO Rn.9; Gersch in Klein, Abgabenordnung, einschließlich Steuerstrafrecht, Kommentar, 12. Aufl., § 52 AO Rn.1.

Sinne erfasst das Verbot einer erstrangigen Verfolgung eigenwirtschaftlicher Absichten. Dabei ist zwischen eigenwirtschaftlichen Absichten der Körperschaft und eigenwirtschaftlicher Absichten der Mitglieder zu unterscheiden. Daneben umfasst das Prinzip der Selbstlosigkeit die steuerrechtlichen Vorgaben zur gemeinnützigen Mittelverwendung.

Gemeinnützige Mittelverwendung nach § 55 AO

- Grundsätze der gemeinnützigen Mittelverwendung nach § 55 AO

Die gesetzliche Grundlage der gemeinnützigen Mittelverwendung findet sich in § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO. Danach sind die Mittel der gemeinnützigen Körperschaft für die satzungsmäßigen steuerlich begünstigten Zwecke bestimmt. Umgekehrt ist daraus zu folgern, dass die Mittel der Körperschaft nicht für satzungswidrige Zwecke verwendet werden dürfen.³² Von diesem Verwendungszwang sind alle der Körperschaft zufließenden Mittel erfasst.

In § 55 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 werden darüber hinaus weitere Mittelverwendungsverbote spezifiziert, die über den Grundsatz der gemeinnützigen Mittelverwendung hinausgehen. Ausnahmen zur gemeinnützigen Mittelverwendung ergeben sich auch unter anderem aus § 58 Nr. 2, 4 und 5 AO und aus § 58 Nr. 6, 7 und 8 AO.

Nach § 58 Nr. 2, 4 und 5 AO können neben der satzungsmäßigen Mittelverwendung auch gewisse Anteile an Mitteln an andere gemeinnützige Ein-

³² Vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. S.338; Gersch in Klein, Abgabenordnung, einschließlich Steuerstrafrecht, Kommentar, 12. Aufl., § 55 Abs. 1 Nr.1 Satz 1 AO Rn.4-5.

richtungen transferiert werden. Das Gesetz lässt mit § 58 Nr. 6, 7 und 8 AO sogar in abgegrenzten Fällen eine partielle Mittelverwendung für nicht steuerlich begünstigte Zwecke zu. Gemeinnützige Stiftungen dürfen so nach § 58 Nr. 6 AO einen Teil der zur Verfügung stehenden Mittel für den Stifter und dessen nächste Angehörige verwenden, um deren Versorgung zu gewährleisten.

Ergänzend zum Mittelverwendungsgebot ist in § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 AO eine zeitliche Komponente vorgesehen. Danach müssen Körperschaften ihre Mittel zeitnah für ihre steuerlich begünstigten satzungsgemäßen Zwecke verwenden. Eine Mittelverwendung gilt grundsätzlich als zeitnah erfolgt, wenn diese spätestens in den zwei auf den Zufluss folgenden Kalender- oder Wirtschaftsjahren für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke genutzt werden.³³

Dieser Grundsatz der zeitnahen Verwendung der Mittel von gemeinnützigen Körperschaften soll vermeiden, dass gemeinnützige Einrichtungen beliebig ihre Mittel ansammeln. Diese Maßnahme sollte nicht so ausgelegt werden, dass gemeinnützigen Körperschaften nicht gestattet sein soll, Vermögen zu bilden. Es sollen lediglich gewisse Grenzen eingehalten werden.³⁴

Der Körperschaft zur Verfügung stehende Mittel werden definiert als sämtliche zur Verfügung stehende Geldbeträge und zusätzlich sämtliche der Körperschaft gehörende Vermögensgegenstände und Sachmittel.³⁵ Detaillierter lassen sich die zur

Verfügung stehenden Mittel von Körperschaften vier Bereichen zuweisen.³⁶

Dem Mittelvortrag werden solche Vermögenswerte zugeordnet, welche der zeitnahen Mittelverwendung unterliegen, aber auf Grund der noch nicht abgelaufenen Frist zur Mittelverwendung noch keiner Verwendung unterlagen.³⁷

Der zweite Bereich setzt sich aus dem nutzungsabhängigen Vermögen zusammen. Es besteht aus Vermögensgegenständen, welche bereits satzungsgemäßen Zwecken dienen.³⁸

Der Rücklage zugeführte Beträge zählen zum dritten Bereich der zur Verfügung stehenden Mittel gemeinnütziger Körperschaften. Diese Beträge sind in die Rücklagen eingestellt worden, um für künftige Ausgaben oder zu Erhaltung der Leistungsfähigkeit zur Verfügung zu stehen und bedürfen eines gesonderten Ausweises in der Rechnungslegung.³⁹

Die letzte Gruppe bildet das übrige Vermögen der gemeinnützigen Körperschaft. Dieses Vermögen umfasst all jene Vermögensgegenstände, welche weder zu Rücklagen zugeordnet werden können, noch zeitnah verwendet werden müssen. Unter anderem zählt hierzu das Grundstockvermögen von Stiftungen.⁴⁰

Die gemeinnützige Körperschaft darf für die Verwirklichung ihres gemeinnützigen Zweckes auch Mittel an eine andere Körperschaft vergeben, jedoch ist hier Voraussetzung, dass der Satzungs-

³³ Vgl. § 55 Abs.1 Nr.5 AO, AEAO zu § 55 AO Tz.27; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. S.339.

³⁴ Vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. S.340.

³⁵ Vgl. AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO Tz.2; BFH I R 156/94 v. 15.07.1998, BStBl. II 2002, S.162.

³⁶ Vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. S.345-346.

³⁷ Vgl. § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO.

³⁸ Vgl. § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 AO.

³⁹ Vgl. § 62 Abs. 1 AO.

⁴⁰ Vgl. § 62 Abs. 3 und 4 AO.

zweck diese Statuierung als Mittelbeschaffungskörperschaft einschließt.⁴¹

Die Mittelweitergabe darf auf jeden Fall dann nicht überwiegen, wenn der Satzungszweck nicht entsprechend ausgeweitet ist.⁴²

§ 58 Nr. 3 AO erleichtert ab 2014 die Weitergabe von Mitteln zur Vermögensausstattung an eine andere Körperschaft, wenn sich die Satzungszwecke entsprechen.

- Satzungsmäßige Mittelverwendung nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO

Der Grundsatz der Mittelverwendung richtet sich vorbehaltlich des § 62 AO grundsätzlich nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO.⁴³ Hiernach sind die Mittel zeitnah für die jeweiligen steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke zu verwenden. Eine Mittelverwendung gilt, wie dargestellt, dann als zeitnah erfolgt, wenn diese spätestens in den zwei auf den Zufluss folgenden Kalender- oder Wirtschaftsjahren für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke genutzt werden.⁴⁴ Sinngemäß zählen die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen, soweit sie satzungsgemäßen Zwecken dienen, zur Mittelverwendung. Beispiele hierfür können die Anschaffung von Sportgeräten, medizinischen Geräten oder ähnliches sein.⁴⁵

Das Anwerben von Mitgliedern oder Werbung für Spenden zählen nicht zu satzungsmäßigen Zwe-

⁴¹ Vgl. AEAO zu § 58 Nr. 1 AO Tz.1.

⁴² Vgl. Alvermann, unveröffentlichtes Skript „Die gemeinnützige GmbH“ vom 04.11.2015, Mannheim, S.87; AEAO zu § 58 Nr. 2 AO Tz.2.

⁴³ Vgl. § 55 Abs.1 Nr.5 AO; Spitaler/Schröder, Neuerungen bei der zeitnahen Mittelverwendung und Rücklagenbildung, in DStR 2014, S. 2144.

⁴⁴ Vgl. § 55 Abs.1 Nr.5 AO, AEAO zu § 55 AO Tz.27.

⁴⁵ Vgl. AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO Tz.2.

cken. Das Verbot, Mittel für nicht satzungsgemäße Zwecke einzusetzen (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO), gilt gleichermaßen nach innen und nach außen. Eine gemeinnützige Körperschaft darf aus diesem Grund ihre Mittel nicht ihrem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder ihrem Vermögen zuführen.⁴⁶ Gewinne aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dürfen nur im Betrieb verbleiben, sofern eine Rücklage zulässig ist. Hierzu gehören u.a. Rücklagen zur Existenzsicherung; so können diese unter Umständen auch in gesamter Höhe des Gewinns gebildet werden.⁴⁷

Es ist jedoch eine eindeutige Unterscheidung zu den Rücklagen im ideellen Bereich zu treffen. Gewinne des ideellen Bereichs sind zu verwenden. Verluste aus Vorjahren des wirtschaftlichen Betriebs können gegebenenfalls in den Folgejahren ausgeglichen werden, vorausgesetzt, dass nach § 8 Abs. 1 und 4 KStG i.V. m § 10 d EStG ein Verlustausgleich zulässig ist.⁴⁸

Zu den Mitteln nach § 55 AO gehören nicht ausschließlich die Erträge des Vermögens, sondern ebenfalls das Vermögen als solches. Dennoch müssen Körperschaften keineswegs das vorhandene Vermögen veräußern, um die daraus resultierenden Erträge den satzungsgemäßen Zwecken zuzuführen. Körperschaften können dieses Vermögen verwalten und daraus Erträge erzielen,

⁴⁶ Vgl. Gersch in Klein, Abgabenordnung, einschließlich Steuerstrafrecht, Kommentar, 12. Aufl., § 55 AO Rn. 5; Koenig in Koenig, Abgabenordnung Kommentar, 3. Aufl., § 55 AO Rn.10; Seer in Tipke/Kruse, AO Kommentar, 142. Ergänzungslieferung, § 55 AO Rn.18.

⁴⁷ Vgl. AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO Tz.2; Gersch in Klein, Abgabenordnung, einschließlich Steuerstrafrecht, Kommentar, 12. Aufl., § 55 AO Rn. 5.

⁴⁸ Vgl. Gersch in Klein, Abgabenordnung, einschließlich Steuerstrafrecht, Kommentar, 12. Aufl., § 55 AO Rn. 5; Seer in Tipke/Kruse, AO Kommentar, 142. Ergänzungslieferung, § 55 AO Rn.12.

welche die Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke gewährleisten.

In welcher Höhe und ob Erträge aus der Vermögensverwaltung wieder der Vermögensverwaltung zugeführt werden dürfen, regelt § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO. Darüber hinaus kann die Körperschaft einen Betrag oder Gegenstand, der ihr gespendet wurde, in ihr Vermögen überführen, soweit der Spender dies ausdrücklich wünscht. Gleiches gilt bei Zuwendungen von Todes wegen oder wenn Sachzuwendungen explizit der Vermögensbildung dienen, etwa im Falle einer Schenkung eines Grundstückes zu Mietwohnzwecken.⁴⁹

Zuwendungen an Gesellschafter oder Mitglieder werden in § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 AO sehr stark begrenzt und aus diesem Grunde äußerst schwer mit dem Prinzip der Selbstlosigkeit zu vereinbaren. Das gesetzlich verankerte Verbot in § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2, Zuwendungen und Gewinnanteile an Gesellschafter und Mitglieder auszuzahlen, welche auf einer Mitgliedschaft beruhen, ist wesentliche Grundlage des Gemeinnützigkeitsrechts.

Verdeckte Gewinnausschüttungen zählen zu Gewinnanteilen und sind folglich auch Bestandteil des Verbotes. Dieses Verbot wird besonders bei einer gemeinnützigen GmbH ersichtlich. Zuwendungen, welche ohne Grundlage oder entgegen der Satzung erfolgen, werden generell als gemeinnützigkeitsschädlich betrachtet.⁵⁰

⁴⁹ Vgl. BFH I R 19/91 v. 23.10.1991, BStBl. II 1992, S.62; Gersch in Klein, Abgabenordnung, einschließlich Steuerstrafrecht, Kommentar, 12. Aufl., § 55 AO Rn.11; Koenig in Koenig, Abgabenordnung Kommentar, 3. Aufl., § 55 Abs.1 Nr.2 Satz 2 AO Rn.19.

⁵⁰ Vgl. Gersch in Klein, Abgabenordnung, einschließlich Steuerstrafrecht, Kommentar, 12. Aufl., § 55 AO Rn.16; BMF v. 14.10.2009, BStBl. I 2009, S.1318.

Mitgliedern dürfen lediglich Annehmlichkeiten zugewendet werden, die üblich bei der Fürsorge von Mitgliedern sind und welche nach allgemeiner Verkehrsauffassung als angemessen gelten.⁵¹ Eine Zuwendung an ein Mitglied kann vor allem vor dem Hintergrund des § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO steuerschädlich sein.⁵²

Bei Ausscheiden von Mitgliedern oder bei Auflösung der Körperschaft stehen den Mitgliedern grundsätzlich keine Rückzahlungen zu.

In einzelnen Fällen gemeinnütziger Körperschaften, z.B. der gGmbH, können den Gesellschaftern jedoch geleistete Kapitalanteile und der Wert der geleisteten Sacheinlagen bei Ausscheiden oder Auflösung einer gemeinnützigen Kapitalgesellschaft zur Rückzahlung zustehen. Die Rückzahlung der Kapitalanteile erfolgt in diesen Fällen zum Nominalwert. Bei Kapitalerhöhungen aus eigenen Mitteln der Körperschaft sind die Kapitalanteile der Mitglieder um die Gesellschaftsmittel zu kürzen. Werden Sacheinlagen zurückgegeben, ist es nicht schädlich, wenn die Sache während der Zeit der Benutzung an Wert gewonnen hat. Eine Ausnahme besteht indes dann, wenn die Wertsteigerung durch die Körperschaft als solche vorgenommen wurde. In diesem Fall ist der überschreitende Wert der Sache in Geld auszugleichen.⁵³

Die genannten Sacheinlagen sind nur Einlagen im Sinne des Handelsrechts, für welche dem Mitglied Gesellschaftsrechte gewährt worden sind. Betrof-

⁵¹ Vgl. AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO Tz.9, Gersch in Klein, Abgabenordnung, einschließlich Steuerstrafrecht, Kommentar, 12. Aufl., § 55 AO Rn.16,20.

⁵² Vgl. Gersch in Klein, Abgabenordnung, einschließlich Steuerstrafrecht, Kommentar, 12. Aufl., § 55 AO Rn.16; Seer in Tipke/Kruse, AO Kommentar, 142. Ergänzungslieferung, § 55 Abs.1 Nr. 3 AO Rn.22.

⁵³ Vgl. AEAO zu § 55 Abs. 1 Nrn. 2 und 4 AO Tz.22; AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO Tz.28.

fen sind demzufolge nur Kapitalgesellschaften und keine Vereine. Weiterhin sind Sachspenden oder Leihgaben von § 55 Abs. 1 Nrn. 2 und 4 AO auszuschließen.⁵⁴

Ausgaben, welche eine Person begünstigen, aber dem Zweck der Körperschaft nicht entsprechen, sind gem. § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO verboten. Die Rechtsvorschrift betrifft Vergütungen und Zuwendungen an Mitglieder und Dritte. Grundsätzlich ist jede Art von Zuwendungen von Vermögensvorteilen verboten, falls sie nicht satzungsmäßig ist oder ohne Gegenwert erfolgt.⁵⁵

Das Prinzip der satzungsmäßigen Vermögensbindung gem. § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO erhält auch über das Bestehen einer Körperschaft hinaus das dem gemeinnützigen Zweck zugedachte Vermögen. § 61 AO enthält weitere Regelungen über die in der Satzung berücksichtigte Vermögensbildung. Im weiteren Verlauf soll aber auf diesen Punkt nicht näher eingegangen werden.⁵⁶

- Zeitnahe Mittelverwendung nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO

Körperschaften müssen prinzipiell ihre Mittel gem. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO zeitnah für ihre satzungsmäßig steuerlich begünstigten Zwecke verwenden. §

⁵⁴ Vgl. Gersch in Klein, Abgabenordnung, einschließlich Steuerstrafrecht, Kommentar, 12. Aufl., § 55 AO Rn.20.

⁵⁵ Vgl. Gersch in Klein, Abgabenordnung, einschließlich Steuerstrafrecht, Kommentar, 12. Aufl., § 55 AO Rn.22; Seer in Tipke/Kruse, AO Kommentar, 142. Ergänzungslieferung, § 55 Abs.1 Nr. 3 AO Rn.22; Koenig in Koenig, Abgabenordnung Kommentar, 3. Aufl., § 55 Abs.1 Nr.2 Satz 2 AO Rn.19.

⁵⁶ Vgl. Gersch in Klein, Abgabenordnung, einschließlich Steuerstrafrecht, Kommentar, 12. Aufl., § 55 AO Rn.25; Koenig in Koenig, Abgabenordnung Kommentar, 3. Aufl., § 55 Abs.1 Nr. 4 AO Rn.27.

55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 sagt darüber hinaus, dass auch dann zeitnah Mittel ordnungsgemäß verwendet werden, wenn die Verwendung der Mittel zur Anschaffung oder Herstellung von Gegenständen erfolgt, welche wiederum der Satzung entsprechend den steuerbegünstigten Zwecken der Körperschaft dienen. Im Umkehrschluss ist es steuerschädlich, sobald solche Gegenstände dem ideellen Bereich einer steuerbegünstigten Körperschaft wieder entzogen werden. Dies kann durch eine Verlagerung in eine nicht steuerlich begünstigte Körperschaft erfolgen oder auch durch einfache Verlagerung in den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der steuerbegünstigten Körperschaft. Sollten dem ideellen Bereich allerdings aus dem nicht gebundenen Vermögen Wirtschaftsgüter mit dem gleichen Wert zugeführt werden, damit diese zeitnah verwendet werden können, entstehen keine Konsequenzen aus der steuerschädlichen Verlagerung.⁵⁷

Die zeitnahe Mittelverwendung ist weiterhin eng verbunden mit dem Prinzip der Selbstlosigkeit. Die Selbstlosigkeit ist nur gegeben, solange die Mittel gem. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO zeitnah für den steuerlich begünstigten Zweck verwendet werden. Die mit dem Begriff zeitnah einhergehende Frist wird durch das Ehrenamtsstärkungsgesetz⁵⁸ um ein Jahr erweitert. Die zeitnahe Verwendung wird in § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO definiert als die Verwendung von zugeflossenen Mitteln innerhalb von zwei Wirtschafts- oder Kalenderjahren nach dem Mittelzufluss.⁵⁹

⁵⁷ Vgl. Gersch in Klein, Abgabenordnung, einschließlich Steuerstrafrecht, Kommentar, 12. Aufl., § 55 AO Rn.26; Seer in Tipke/Kruse, AO Kommentar, 142. Ergänzungslieferung, § 55 Abs.1 Nr. 4 AO Rn.23-24.

⁵⁸ Vgl. Gesetz v. 21.03.2013, BGBl. I 2013, S.556.

⁵⁹ Vgl. AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO Tz.26.

Die zugeflossenen Mittel müssen bis zu diesem Zeitpunkt verwendet worden sein, außer sie sind in eine Rücklage geflossen oder durften dem Vermögen zugeführt werden. Über die Mittelverwendung im ideellen Bereich ist ein Nachweis in Form einer Mittelverwendungsrechnung zu erbringen. Aus der Mittelverwendungsrechnung müssen der Zeitpunkt der Mittelverwendung sowie der Umfang von Abfluss und Zufluss der Mittel ersichtlich sein.⁶⁰

Rücklagenbildung nach § 62 AO

- Grundlagen zur Rücklagenbildung

Voraussetzung für die Rücklagenbildung ist, dass die Überlegung zur Mittelverwendung bereits abgeschlossen und der Verbrauch der Rücklagen in der nahen Zukunft gegeben ist.⁶¹ Eine Rücklagenbildung ist grundsätzlich auch dann zulässig, wenn sie in der Satzung nicht ausdrücklich ausgewiesen ist.⁶² Die Rücklagenbildung nach § 62 Abs. 1 AO hat gem. § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO innerhalb von zwei Jahren nach Mittelzufluss zu erfolgen. Die Auflösung der Rücklage erfolgt unmittelbar nach Entfallen des Grundes für die Bildung.⁶³

Nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO können Körperschaften ihre Mittel ganz oder teilweise zur nachhaltigen Erfüllung ihrer steuerbegünstigten satzungsgemä-

Ben Zwecke einer Rücklage zuführen, sofern dies erforderlich ist.⁶⁴

Weiterhin kann nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO eine Wiederbeschaffungsrücklage gebildet werden.⁶⁵

Freie Rücklagen sind nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO möglich.⁶⁶

Unabhängig davon auf welcher Grundlage die Rücklage gebildet wurde, verlangen Finanzverwaltung und Rechtsprechung, dass die in die Rücklage gestellten Mittel in einer gesonderten, jederzeit nachvollzieh- und überwachbaren Rücklage gebündelt sind. Gemeinnützige Körperschaften sind damit dazu verpflichtet, Rücklagen gem. § 62 Abs. 1 AO gesondert in einer Nebenrechnung oder ihrer Rechnungslegung auszuweisen.⁶⁷ Es muss zumindest eine nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO die Mittelverwendungsfrist überschreitende Rücklagenbildung eindeutig aus dem Rechnungswesen der gemeinnützigen Einrichtung erkennbar sein. Nur so kann eine Unterscheidung zu einer Zuführung von gesetzlich nicht erlaubten Mitteln erfolgen. Die Beweislast, dass eine Steuervergünstigung vorliegt, liegt bei der gemeinnützigen Körperschaft, nicht auf Seiten der Finanzverwaltung.⁶⁸

Der Aufbau von Vermögen gem. § 62 Abs. 3 und 4 AO bedarf jedoch, zumindest nach gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorgaben, keines gesonderten

⁶⁰ Vgl. Gersch in Klein, Abgabenordnung, einschließlich Steuerstrafrecht, Kommentar, 12. Aufl., § 55 AO Rn.26; Seer in Tipke/Kruse, AO Kommentar, 142. Ergänzungslieferung, § 55 Abs.1 Nr. 5 AO Rn.25.

⁶¹ Vgl. AEAO zu § 62 Abs. 1 AO Tz.2.

⁶² Vgl. AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr.5 AO Tz.26.

⁶³ Vgl. BGBl. I 2013, S. 557.

⁶⁴ Vgl. Haufe Index 6695986, AEAO zu § 62 Abs.1 Nr.1 AO Tz.4; Seer in Tipke/Kruse, AO Kommentar, 142. Ergänzungslieferung, § 62 AO Rn.2.

⁶⁵ Vgl. § 62 Abs.1 Nr.2 AO.

⁶⁶ Vgl. § 62 Abs.1 Nr.3 AO; AEAO zu § 62 Abs.1 Nr.3 AO Tz.11; Spitaler/Schröder, Neuerungen bei der zeitnahen Mittelverwendung und Rücklagenbildung, in DStR 2014, S. 2145.

⁶⁷ Vgl. BFH I R 156/94 v. 20.12.1978, BStBl. 1979 II, S.496; AEAO zu § 62 Abs. 2 AO Tz.14; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. S.390.

⁶⁸ Vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. S.390.

Ausweises, da keine Rücklage im eigentlichen Sinne gebildet wird, sondern die Mittel direkt dem Vermögen zugeordnet werden.⁶⁹

- Rücklagenbildung nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO (zweckgebundene Rücklage)

Die steuerliche Begünstigung wird nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO nicht dadurch ausgeschlossen, dass die Körperschaft ihre zur Verfügung stehenden Mittel ganz oder auch nur teilweise einer Rücklage zuführt, sofern dies erforderlich ist, um die steuerlich begünstigten satzungsgemäßen Zwecke nachhaltig zu erfüllen.⁷⁰ Die Rücklagenbildung gem. § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO betrifft nur die Mittelverwendung nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO, also keine Maßnahmen zur Vermögensbildung. Allgemein wird § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO in die sogenannte Projektrücklage und in die Betriebsmittelrücklage aufgeteilt.

Für definierte Vorhaben dürfen gegenwärtige freie Mittel in zweckgebundene Rücklagen gestellt werden, sofern dies zur nachhaltigen Erreichung der steuerlich begünstigten satzungsgemäßen Zwecke notwendig ist. Die Rechtsvorschrift enthält insoweit eine Ausnahme von dem Prinzip der zeitnahen Mittelverwendung nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO. Eine Rücklagenbildung nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO kann nur dann erfolgen, wenn keine Rücklage gem. § 62 Abs. 1 Nrn. 2 bis 4 AO in Betracht kommen.⁷¹

⁶⁹ Vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. S.391; Koenig in Koenig, Abgabenordnung Kommentar, 3. Aufl., § 62 Abs.1 Nr. 1 AO Rn.6.

⁷⁰ Vgl. AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO Tz.4.

⁷¹ Vgl. Gersch in Klein, Abgabenordnung, einschließlich Steuerstrafrecht, Kommentar, 12. Aufl., § 62 AO Rn.3.

Grund für die Rücklagenbildung muss ein konkreter Anlass sein. Die Durchführung eines beabsichtigten Vorhabens muss realistisch dargestellt sein und muss weiterhin den finanziellen Mitteln der gemeinnützigen Körperschaft entsprechend in einem angemessenen zeitlichen Rahmen durchführbar sein. Die Mittelherkunft ist für diese Art der Rücklage nicht von Bedeutung, es muss lediglich ein konkretisiertes Projekt vorliegen, welches in absehbarer Zeit verwirklicht werden kann.⁷²

Lässt sich feststellen, dass die gebildete Rücklage nicht in voller Höhe benötigt wird, ist umgehend entsprechend eine Auflösung der Rücklage vorzunehmen.⁷³

Die Bildung einer Betriebsmittelrücklage ergibt sich aus § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO. Diese Rücklage ist für periodisch wiederkehrende Aufwendungen zu bilden. Solche Aufwendungen können unter anderem Gehälter, Löhne und Mieten sein. Die grundlegenden Voraussetzungen der Projektrücklage greifen auch hier.⁷⁴

- Wiederbeschaffungsrücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO

Die Wiederbeschaffungsrücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO kann eigens für die Wiederbeschaffung von solchen Wirtschaftsgütern, die zur Verwirklichung der steuerlich begünstigten satzungsgemä-

⁷² Vgl. Gersch in Klein, Abgabenordnung, einschließlich Steuerstrafrecht, Kommentar, 12. Aufl., § 62 AO Rn.3; AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr.1 AO Tz.3-4; Seer in Tipke/Kruse, AO Kommentar, 142. Ergänzungslieferung, § 62 Abs.1 Nr. 1 AO Rn.3.

⁷³ Vgl. Gersch in Klein, Abgabenordnung, einschließlich Steuerstrafrecht, Kommentar, 12. Aufl., § 62 AO Rn.3.

⁷⁴ Vgl. AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr.1 AO Tz.4; Seer in Tipke/Kruse, AO Kommentar, 142. Ergänzungslieferung, § 62 Abs.1 Nr. 1 AO Rn.4.

Ben Zwecke erforderlich sind, verwendet werden. Hierzu zählen Wirtschaftsgüter wie Grundstücke, Werkzeuge oder Fahrzeuge, für deren Beschaffung die laufenden Einnahmen nicht ausreichend vorhanden sind.⁷⁵ Voraussetzung für die ordentliche Bildung der Wiederbeschaffungsrücklage ist, dass die Wiederbeschaffung tatsächlich beabsichtigt ist und diese darüber hinaus dem ideellen Bereich zugeordnet werden muss und weiterhin zur Verwirklichung satzungsgemäßer Zwecke erforderlich ist. Bei langlebigen Wirtschaftsgütern tritt allerdings die Problematik auf, den Zeitraum für die Wiederbeschaffung konkretisieren zu können. Wird jedoch nicht beabsichtigt, die Tätigkeit der gemeinnützigen Körperschaft einzustellen, muss grundsätzlich für alle Wirtschaftsgüter, die der AfA unterliegen, die Bildung einer Wiederbeschaffungsrücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO zulässig sein.⁷⁶

- Freie Rücklagen nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO

Bei freien Rücklagen nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO handelt es sich um eine Ausnahme des § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO, d.h. des Gebots der zeitnahen Mittelverwendung. Betroffen hiervon sind die Mittel des gemeinnützigen Bereichs. Die Leistungsfähigkeit der gemeinnützigen Körperschaften soll durch diese Regelung erhalten bleiben. Die Herkunft der in die Rücklage einzustellenden Mittel ist bei der Bildung der Rücklage zu vermerken.

⁷⁵ Vgl. Gersch in Klein, Abgabenordnung, einschließlich Steuerstrafrecht, Kommentar, 12. Aufl., § 62 AO Rn.5; AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO Tz.6.

⁷⁶ Vgl. Gersch in Klein, Abgabenordnung, einschließlich Steuerstrafrecht, Kommentar, 12. Aufl., § 62 AO Rn.5.

Freie Rücklagen nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO sind der Höhe nach auf ein Drittel des Überschusses aus Vermögensverwaltungstätigkeiten zu begrenzen.

Weiterhin dürfen in begrenztem Umfang andere Mittel der zeitnahen Verwendung für diese Rücklage genutzt werden. Wird die freie Rücklage aus anderen zeitnah zu verwendenden Mitteln ergänzt, so dürfen höchstens 10 Prozent dieser Mittel zugeführt werden.⁷⁷

Die jeweilig zulässige Höhe der freien Rücklage ist getrennt für jedes Wirtschafts- oder Kalenderjahr festzustellen. Wird zusätzlich zur freien Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO eine Rücklage gem. § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO gebildet, mindert sich um deren Höhe der mögliche Höchstbetrag der freien Rücklage im entsprechenden Jahr.

Sollte der Höchstbetrag der freien Rücklage in einem Kalender- oder Wirtschaftsjahr nicht ausgeschöpft worden sein, so ermöglicht das Gesetz ab dem 01.01.2014 in den folgenden zwei Jahren den restlichen Betrag noch der freien Rücklage zuzuführen.

- Rücklage zum Erwerb von Gesellschaftsrechten nach § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO

In § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO wird im Gegensatz zu § 55 AO ausdrücklich das Ansammeln von Mitteln zum Erwerb von Rechten von Gesellschaften zum Zweck der Erhaltung prozentualer Beteiligungen an Kapitalgesellschaften gestattet.

⁷⁷ Vgl. Gersch in Klein, Abgabenordnung, einschließlich Steuerstrafrecht, Kommentar, 12. Aufl., § 62 AO Rn.8; Seer in Tipke/Kruse, AO Kommentar, 142. Ergänzungslieferung, § 62 Abs.1 Nr. 3 AO Rn.7 bis 8.

Die Besonderheit liegt hier jedoch in der Erhaltung der Beteiligungen, eine Erhöhung prozentualer Beteiligungen an Körperschaften ist nach § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO nicht erlaubt.⁷⁸

Die Mittelherkunft ist für die Bildung der Rücklage zum Erwerb von Gesellschaftsrechten unerheblich. Ebenfalls unerheblich ist die Höhe der Rücklage. Jedoch ist zu beachten, dass die Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO in Zusammenhang mit der freien Rücklagenbildung nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO steht und dort eine Anrechnung stattfindet. Folglich ist die Rücklage der Höhe nach insoweit beschränkt, als dass eine Anrechnung bei der freien Rücklage gem. § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO stattfindet und eben diese der Höhe nach begrenzt ist.⁷⁹

- Bildung und Auflösung von Rücklagen gem. § 62 Abs. 1 AO

Ausnahmslos alle Rücklagen nach § 62 Abs. 1 AO müssen gem. § 62 Abs. 2 AO innerhalb der gesetzlich vorgegebenen Frist gem. § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO gebildet werden. Die Zuführung von Rücklagen wird demnach wie die zeitnahe Verwendung von Mitteln für die steuerlich begünstigten satzungsgemäßen Zwecke behandelt. Demzufolge müssen die der Körperschaft in einem Jahr zugeflossenen Mittel entweder in dem gleichen

Jahr oder den zwei darauf folgenden Jahren in Rücklagen eingestellt werden.⁸⁰

Die gebildeten Rücklagen dürfen nur so lange bestehen bleiben, wie die Verfolgung der Zielvorstellung gewährleistet ist. Sollte der Grund der Rücklagenbildung entfallen, ist die dafür gebildete Rücklage umgehend aufzulösen. Eine Anpassung ist allerdings auch dann vorzunehmen, wenn die Kosten eines Vorhabens geringer als ursprünglich gedacht ausfallen.⁸¹

Zusammenfassung

Die Verankerung des Gemeinnützigkeitsrechts entfällt nur zu einem kleinen Teil auf die Abgabenordnung und dennoch ist auch in Anbetracht der Verknüpfung zu den diversen Einzelsteuergesetzen, z.B. des Körperschaftsteuergesetzes oder des Umsatzsteuergesetzes, das Gemeinnützigkeitsrecht von außergewöhnlicher Komplexität.

Das Ineinandergreifen von Abgabenordnung und Einzelgesetzen ermöglicht eine ausführliche Regulierung der Vorschriften, die von gemeinnützigen Körperschaften erfüllt werden müssen, um in den Genuss der steuerlichen Begünstigungen zu gelangen. Angefangen bei der Definition der anerkannten steuerlich begünstigten Zwecke bis hin zur Verwendung von Mitteln der Körperschaften ist

⁷⁸ Vgl. Gersch in Klein, Abgabenordnung, einschließlich Steuerstrafrecht, Kommentar, 12. Aufl., § 62 AO Rn.10; Seer in Tipke/Kruse, AO Kommentar, 42. Ergänzungslieferung, § 62 Abs.1 Nr. 4 AO Rn.10.

⁷⁹ Vgl. Gersch in Klein, Abgabenordnung, einschließlich Steuerstrafrecht, Kommentar, 12. Aufl., § 62 AO Rn.10; Koenig in Koenig, Abgabenordnung Kommentar, 3. Aufl., § 62 Abs.1 Nr. 4 AO Rn.15.

⁸⁰ Vgl. Gersch in Klein, Abgabenordnung, einschließlich Steuerstrafrecht, Kommentar, 12. Aufl., § 62 AO Rn.12; Koenig in Koenig, Abgabenordnung Kommentar, 3. Aufl., § 62 Abs.2 AO Rn.16; Seer in Tipke/Kruse, AO Kommentar, 142. Ergänzungslieferung, § 62 Abs.2 AO Rn.14.

⁸¹ Vgl. Gersch in Klein, Abgabenordnung, einschließlich Steuerstrafrecht, Kommentar, 12. Aufl., § 62 AO Rn.13; Koenig in Koenig, Abgabenordnung Kommentar, 3. Aufl., § 62 Abs.2 AO Rn.16; Seer in Tipke/Kruse, AO Kommentar, 142. Ergänzungslieferung, § 62 Abs.2 AO Rn.14.

grundsätzlich jeder Bereich gesetzlich geregelt und wird durch die Rechtsprechung konkretisiert.

Die vorstehenden Erläuterungen zu Grundlagen des Gemeinnützigkeitsrechts, der Mittelverwendung sowie der Rücklagenbildung sollen einen ersten, nicht vollständigen Einblick in die einzelnen Vorschriften geben.

Die Ausgaben der Zeitschriftenreihe „ZFWIS – Zeitschrift für angewandte Fragen zu Wirtschaftsprüfung, Immobilienbewertung und Steuerrecht“ können über den Logos Verlag Berlin als kostenloser Download oder Printausgabe (kostenpflichtig) bezogen werden. In der ZFWIS, herausgegeben von Prof. Dr. Werner Nann, sind bisher erschienen:



Ausgabe 1

Andreas Einig

Thema: MaComp als Leitfaden für Compliance in KMU?

**Sehr geehrte Leserinnen,
sehr geehrte Leser,**

abschließend darf ich Sie noch auf eine weitere Schriftenreihe aufmerksam machen. Die vom Deutsch-Chinesischen Institut für Immobilienwirtschaft und Immobilienbewertung e.V. (DCIII Berlin) getragene Schriftenreihe befasst sich insbesondere mit internationalen Fragen der Immobilienwirtschaft. Die Schriftenreihe, welche bereits über 14 Bände verfügt, kann über den Logos Verlag Berlin oder über den Buchhandel bezogen werden.



Andreas Einig

MaRisk bei Finanzdienstleistungsinstituten. Überblick über wesentliche Vorschriften und Hinweise zur Prüfung durch den Wirtschaftsprüfer, Reihe: Immobilienbewertung & Immobilienrecht bei internationalen Investitionen, Bd. 14



Emanuel Kupper

Brachflächenrevitalisierung aus Investorensicht, Reihe: Immobilienbewertung & Immobilienrecht bei internationalen Investitionen, Bd. 13



Tobias Jessen

Einfluss von Eintragungen in Abteilung II des Grundbuches auf den Marktwert von Immobilien, Reihe: Immobilienbewertung & Immobilienrecht bei internationalen Investitionen, Bd. 12



Paul Hillmann

Immobilienwertermittlung von Green Buildings, Reihe: Immobilienbewertung & Immobilienrecht bei internationalen Investitionen, Bd. 11



Steffen Heinig

Risikoerfassung bei Immobilienportfolios, Reihe: Immobilienbewertung & Immobilienrecht bei internationalen Investitionen, Bd. 10



Vincent Vogt

Der Einfluss eines Flughafens auf die nationale und internationale Immobilienbewertung. Dargestellt am Flughafen Berlin Brandenburg Willy Brandt, Reihe: Immobilienbewertung & Immobilienrecht bei internationalen Investitionen, Bd. 9



Andreas Weiler

Due Diligence of the Private Residential Market in Hong Kong, Reihe: Immobilienbewertung & Immobilienrecht bei internationalen Investitionen, Bd. 8



Andrea Hirt

Die Reform der Offenen Immobilienfonds 2010/2011. Grundlagen, Ablauf und Auswirkungen, Reihe: Immobilienbewertung & Immobilienrecht bei internationalen Investitionen, Bd. 7



Marlit Unschuld

Das DCF-Verfahren im Hinblick auf die Immobilienwertermittlungsverordnung (ImmoWertV), Reihe: Immobilienbewertung & Immobilienrecht bei internationalen Investitionen, Bd. 6



Oliver Rabe

Bewertung von Hotelimmobilien, Reihe: Immobilienbewertung & Immobilienrecht bei internationalen Investitionen, Bd. 5



Werner Nann, Dominik Keilbach

The Chinese Property Rights Law 2007, Reihe: Immobilienbewertung & Immobilienrecht bei internationalen Investitionen, Bd. 4



Benjamin Falk, Volker Gladis

Distressed Investments. Erwerb, Restrukturierung und Verkauf Not leidender Assets, Reihe: Immobilienbewertung & Immobilienrecht bei internationalen Investitionen, Bd. 3



Dominik Keilbach

Immobilieninvestitionen in China, Reihe: Immobilienbewertung & Immobilienrecht bei internationalen Investitionen, Bd. 2



René Grunenberg

Das DCF-Verfahren in der Immobilienbewertung und dessen Anwendung aus nationaler und internationaler Sicht, Reihe: Immobilienbewertung & Immobilienrecht bei internationalen Investitionen, Bd. 1

Impressum:

Herausgeber:
Prof. Dr. Werner Nann
LL.M. Internat. Wirtschaftsrecht
Diplom-Kaufmann
Wirtschaftsprüfer – Steuerberater
Chartered Valuation Surveyor - Fellow of the Royal Institution of Chartered
Surveyors (FRICS), GB
Affiliate Member of the Appraisal Institute, USA
Professor für Immobilienbewertung und Investment (HTW Berlin)

Waldstraße 47
D 78048 Villingen-Schwenningen

Tel +49 (0) 7721 40474-0

nann@nann.info
www.nann.info

© Copyright Logos Verlag Berlin GmbH 2015
Alle Rechte vorbehalten

ISSN: 2365 - 5445

Logos Verlag Berlin GmbH
Comeniushof, Gubener Str. 47,
10243 Berlin
Tel.: +49 (0)30 / 42 85 10 90
Fax.: +49 (0)30 / 42 85 10 92
<http://www.logos-verlag.de>

Der Verfasser gibt in seinem wissenschaftlichen Beitrag seine eigene Meinung wieder. Eine Haftung für Äußerungen kann nicht übernommen werden. Durch den Beitrag soll die Diskussion über das Thema gefördert werden.

Herausgeber

Prof. Dr. jur. Werner Nann

LL.M. Internat. Wirtschaftsrecht
Diplom-Kaufmann
Wirtschaftsprüfer – Steuerberater

Chartered Valuation Surveyor - Fellow of the Royal Institution of Chartered Surveyors (FRICS), GB

Affiliate Member of the Appraisal Institute, USA

Professor für Immobilienbewertung und Investment (HTW Berlin)

www.nann.info

Der Verfasser gibt in seinem wissenschaftlichen Beitrag seine eigene Meinung wieder. Eine Haftung für Äußerungen kann nicht übernommen werden. Durch den Beitrag soll die Diskussion über das Thema gefördert werden.

