KÖRPERSCHAFTSTEUER

Vereinsheime und anderen Vereinsanlagen: So werden sie steuerlich behandelt

von Steuerberater Ulrich Goetze, Wunstorf

| Vereinsheime, andere Immobilien und sonstige Anlagen gemeinnütziger Vereine unterliegen wie das gesamte Vereinsvermögen der Vermögensbindung. Bei der Anschaffung, der Nutzung, der Ausgliederung oder dem Verkauf von Vereinsvermögen entstehen je nach Zuordnung zu den vier steuerlichen Vereinssphären unterschiedliche steuerliche Folgen. Lernen Sie nachfolgend die Möglichkeiten kennen, die Ihr Verein bei der ertragsteuerlichen Zuordnung von Anlagevermögen hat. |

Grundsätze zur Zuordnung von Anlagevermögen

Wirtschaftsgut muss prinzipiell einer einzigen Sphäre zugeordnet werden

Der Verein, der ein Wirtschaftsgut des Anlagevermögens herstellt oder anschafft, muss das prinzipiell einer der vier gemeinnützigkeitsrechtlichen Sphären zuordnen – also dem ideellen Bereich, der Vermögensverwaltung, dem Zweckbetrieb oder dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Die Abschreibungen und andere laufenden Aufwendungen für den Anlagengegenstand (Wartung, Betriebskosten) werden unabhängig von der Zuordnungsentscheidung auf die einzelnen Sphären verteilt; und zwar nach dem Verhältnis, wie der Gegenstand in der jeweiligen Sphäre genutzt wurde.

Die Zuordnung von Grundstücken und Grundstücksteilen

Bei Grundstücken gilt eine nutzungsbezogene Zuordnung

Für Grundstücke und Grundstücksteile gilt der obige Grundsatz „Zuordnung nur zu einer Sphäre“ nicht. Hier hängt die Zurechnung davon ab, in welcher Sphäre das Grundstück oder die Anlage anteilig genutzt wird.

Beispiel

Ein Gebäude wird teils im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (selbst betriebene Gastronomie), teils in der Vermögensverwaltung (verpachtete Gastronomie), teils für eigene satzungsmäßige Zwecke im Zweckbetrieb und teils im ideellen Bereich genutzt. Folge: Jeder der vier unterschiedlich genutzten Gebäudeteile bilden ein besonderes Wirtschaftsgut. Gebäude und der dazu gehörige Grund und Boden, die in verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen stehen, stellen also steuerlich-buchhalterisch jeweils gesonderte Wirtschaftsgüter dar.

Geräte und Maschinen sind in einer Vereinssphäre zu bilanzieren

Wichtig | Anderes Anlagevermögen, wie zum Beispiel Fahrzeuge, Geräte oder Maschinen, ist immer einheitlich in dem Bereich zu bilanzieren, in dem es überwiegend genutzt wird. Eine Aufteilung der Anschaffungskosten und deren Bilanzierung in mehreren Sphären ist nicht zulässig.

Zuordnung zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb

Generell sind Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die ausschließlich im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb genutzt werden, ab ihrer endgültigen Fertigstellung und Funktionszuweisung zwingend notwendiges Betriebsvermögen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs. Auf den Ausweis in Buchführung und Bilanz kommt es für die Beurteilung der Betriebsvermögenseigenschaft nicht an.

Außenanlagen und Betriebsvorrichtungen werden separat abgeschrieben

Bei Grundstücken und Grundstücksteilen ist eine Aufteilung zulässig. Gebäude und der dazugehörende Grund und Boden werden einheitlich behandelt. Die Außenanlagen (Beispiel: Einzäunung) oder Betriebsvorrichtungen (Beispiel: Bühne oder Sportanlage) gehören nicht zum Gebäude (auch nicht als gesonderte Gebäudeteile) und werden eigenständig dem genutzten Bereich zugeordnet und abgeschrieben.

Auch Vereine können gewillkürtes Betriebsvermögen bilden

Anlagegegenstände, die nicht ausschließlich betrieblich genutzt werden (zum Beispiel Eigennutzung im Zweckbetrieb und daneben kurzfristige Überlassung an fremde Nutzer), können als gewillkürtes Betriebsvermögen dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zugeordnet werden. Das setzt einen klaren Willen des Vereins und dessen Ausweis in Buchführung und Bilanz voraus.

In Grenzfällen hat der Verein darzulegen, welche Beziehung das Wirtschaftsgut zu seinem Betrieb hat und welche vernünftigen wirtschaftlichen Überlegungen ihn veranlasst haben, es als gewillkürtes Betriebsvermögen zu behandeln.

Beachten Sie | Entscheiden Sie sich dafür, den Gegenstand dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen, müssen Sie bei einem späteren Verkauf einen Veräußerungsgewinn versteuern.

Zuordnung zum Zweckbetrieb oder ideellen Bereich

Zuordnung ist steuerneutral

Da der Zweckbetrieb nicht ertragsteuerpflichtig ist, ergeben sich bei der Anschaffung oder Herstellung eines Anlagegenstands und dessen Zuordnung keine Besonderheiten. Die Folgen einer gemeinnützigkeitsrechtlichen Nicht-Anerkennung des Zweckbetriebs werden später erläutert.

Auch die Zuordnung eines Anlagegenstands zum ideellen Bereich führt zu keinen ertragsteuerlichen Auswirkungen. Mit anderen Worten: Der Verein kann die Aufwendungen nicht steuerwirksam abschreiben. Er muss aber auch keinen Veräußerungsgewinn besteuern, wenn er den Gegenstand verkauft.

Zuordnung zur Vermögensverwaltung

Erträge aus vermietetem Vermögen werden satzungsgemäß verwendet

Eine Vermögensverwaltung liegt vor, wenn Vermögen nicht für eigene Zwecke genutzt wird, sondern vermietet oder verpachtet wird und die Erträge verwendet werden, Satzungszwecke zu erfüllen. Erträge aus der Vermögensverwaltung werden nicht besteuert.

Anschaffung ist steuerbegünstigte Mittelverwendung

Spezialprobleme bei der Finanzierung ...

Die Anschaffung oder Herstellung von Anlagevermögen gilt als zulässige Mittelverwendung nach der Vorgaben des Gemeinnützigkeitsrechts, soweit die Wirtschaftsgüter im ideellen Bereich oder im Zweckbetrieb genutzt werden. Anlagevermögen für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb darf nicht mit zeitnah zu verwendenden Mitteln (zwei Jahre – § 55 AO) finanziert werden.

... gemischt genutzter Vereinsgebäude kennen und bewältigen

PRAXISHINWEIS | In der Praxis wird das Einsatzverbot zeitnah zu verwendender Mittel vor allem bei gemischt genutzten Gebäuden häufig übersehen. Sofern der Verein keine entsprechenden freien Mittel hat, muss er Gebäude in dem Umfang durch Fremdmittel finanzieren, wie er diese im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nutzt. Die Tilgung und Verzinsung dieser Fremdmittel muss aus den Erträgen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs erfolgen.

Beispiel

Der Verein baut ein Vereinsheim, das zu 20 Prozent der Fläche im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (selbst betriebene Gastronomie) und zu 10 Prozent in der Vermögensverwaltung (vermietete Einliegerwohnung) genutzt wird. Die Herstellung kostet 200.000 Euro. Dem Verein stehen zur Finanzierung zur Verfügung: 180.000 Euro aus laufenden Mitteln, zweckgebundener Rücklage und Zuschüssen. Diese dürfen nur für satzungsmäßige Zwecke verwendet werden. Außerdem 30.000 Euro aus freien Rücklagen. Die freien Rücklagen decken nicht den zu finanzierenden Anteil zur zweckfremden Verwendung (30 Prozent von 200.000 Euro = 60.000 Euro). Der Verein muss diese 60.000 Euro aber aus nicht zeitnah zu verwendenden Mitteln aufbringen. Andernfalls verstößt er gegen das Mittelbindungsgebot. Es droht dann der Entzug der Gemeinnützigkeit.

Andere Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit gemischter Verwendung müssen zu mehr als 50 Prozent im steuerbegünstigten Bereich genutzt werden, damit sie dem Zweckbetrieb in voller Höhe zugeordnet werden können. In diesem Fall dürfen die Anschaffungen mit zeitnah zu verwendenden Mitteln finanziert werden. Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb wird mit den auf ihn entfallenden Anteil an AfA, Zinsen und laufenden Kosten belastet.

Was gilt bei Nutzungsänderungen?

Ändert sich die Nutzung eines Vereinsgebäudes, muss der Verein darauf auch bilanztechnisch reagieren.

Überführung vom steuerpflichtigen in steuerbefreiten Bereich

Stille Reserven bleiben unbesteuert

Wird ein Wirtschaftsgut des Anlagevermögens dauerhaft nicht mehr im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, sondern in einer anderen steuerlichen Sphäre des Vereins genutzt, muss die Zuordnung entsprechend geändert werden. Die Überführung einzelner Wirtschaftsgüter aus dem steuerpflichtigen in den steuerbefreiten Bereich ist ein teilweiser Beginn der Steuerbefreiung (§ 13 Abs. 5 KStG).

Die Finanzverwaltung verzichtet darauf, die während der Steuerpflicht im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gebildeten stillen Reserven zu besteuern. Der Entnahmewert, der nach ertragsteuerlichen Regelungen zu ermitteln ist, ist zugleich der Anfangsbilanzwert für den gemeinnützigen Bereich.

Überführung vom steuerbefreiten in den steuerpflichtigen Bereich

Risiko einer unzulässigen Mittelverwendung ..

Wird ein einzelnes Wirtschaftsgut aus dem steuerbefreiten in den steuerpflichtigen Bereich überführt, so stellt dies in erster Linie eine unzulässige Mittelverwendung dar, die als qualifizierter Verstoß gegen das Gemeinnützigkeitsrecht zu werten ist und zum Verlust der Gemeinnützigkeit führt.

... durch Mittelumschichtung vermeiden

PRAXISHINWEIS | Für die Gemeinnützigkeit folgenlos ist dieser Vorgang nur, wenn Mittel aus dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb in gleicher Höhe dem steuerbegünstigten Bereich zugeführt werden.

Beispiel

Weil der Fußballverein andernorts einen neuen Sportplatz bekommt, werden die bisher für den Spielbetrieb genutzten Anlagen im Vereinsheim (Umkleidekabinen, Besprechungsraum, Duschen) nicht mehr für den Spielbetrieb (ideeller Bereich) benötigt. Der Verein vermietet sie an einen Gewerbetreibenden. Damit überführt er Vermögen aus dem steuerbegünstigten Bereich in die Vermögensverwaltung. In Höhe des Zeitwerts der Gebäudeteile (30.000 Euro) muss er freie Rücklagen auflösen. Das geschieht, indem er in Wertpapieren angelegte freie Mittel für den Bau des neuen Sportplatzes verwendet.

Vom nichtgemeinnützigen Verein in die Gemeinnützigkeit

Erlangt ein bisher nicht als gemeinnützig anerkannter Verein die Gemeinnützigkeit, muss er zum Zeitpunkt der Beendigung der Steuerpflicht eine Schlussbilanz für diejenigen Wirtschaftsgüter erstellen, die künftig gemeinnützigen Zwecken dienen. Dabei sind die Buchwerte anzusetzen (§ 13 Abs. 4 KStG). Stille Reserven, die während der Steuerpflicht gebildet wurden, müssen nicht versteuert werden. Wirtschaftsgüter, die dem künftigen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dienen, sind dagegen mit dem Teilwert anzusetzen.

Schlussbilanz wird zur Anfangsbilanz des gemeinnützigen Vereins

PRAXISHINWEIS | Die so gebildete Schlussbilanz des nicht gemeinnützigen Vereins ist zugleich die Anfangsbilanz für den gemeinnützigen Verein. Vorhandene – nicht zweckgebundene – Rücklagen des bisher nicht gemeinnützigen Vereins werden als Kapitalausstattung des nun gemeinnützigen Vereins eingestuft. Sie unterliegen nicht der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung.

Folgen bei Verlust der Gemeinnützigkeit

Rückwirkender Verlust der Gemeinnützigkeit droht

Verliert ein Verein seine Gemeinnützigkeit und wird somit in vollem Umfang steuerpflichtig, ist zu unterscheiden, ob die Steuerpflicht durch einen qualifizierten oder einfachen Verstoß ausgelöst wurde.

- Qualifizierter Verstoß: Als qualifizierter Verstoß gilt etwa eine Satzungsänderung, die zum Verlust der Gemeinnützigkeit führt oder eine erhebliche Mittelfehlverwendung. Der Verein verliert dann seine Gemeinnützigkeit steuerrechtlich von Anfang an. Es erfolgt eine Rückversteuerung für den Zeitraum bis zu zehn Jahren zurück. Der Verein wird für diesen Zeitraum steuerrechtlich entsprechend den für nicht gemeinnützige Vereine geltenden Vorschriften behandelt und die steuerlichen Ergebnisse entsprechend ermittelt und besteuert. Der Verein hat zum Zeitpunkt des Beginns der Steuerpflicht eine Anfangsbilanz mit den Buchwerten der Wirtschaftsgüter aufzustellen. Dadurch wird bei später realisierten stillen Reserven dieser Wirtschaftsgüter die Besteuerung für den Fiskus gesichert.

Erhebliche Mittelfehlverwendung kostet Gemeinnützigkeit

- Einfacher Verstoß: Durch einen einfachen Verstoß entfällt die Gemeinnützigkeit nicht von Anfang an, sondern lediglich für die Jahre, in denen einfache Verstöße begangen wurden. Das ist zum Beispiel der Fall, wenn in einem Jahr keine satzungsbezogenen Tätigkeiten ausgeübt werden. In diesen Fällen ist die Eröffnungsbilanz bei dem dann nicht mehr gemeinnützigen Verein mit Teilwerten aufzustellen. Dadurch werden stille Reserven im Anlagevermögen aufgedeckt und das künftige Abschreibungsvolumen erhöht. Der Vermögenszuwachs wird dann in der Schlussbilanz der noch gemeinnützigen Periode nicht erfasst.

Verpachtung eines bisher selbst betriebenen steuerpflichtigen Betriebs

Ohne eindeutige Erklärung der Betriebsaufgabe ...

Verpachtet ein gemeinnütziger Verein einen zuvor von ihm selbst betriebenen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (zum Beispiel Gastronomie), werden die Pachterträge so lange weiterhin dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zugeordnet und unterliegen der Körperschaft- und Gewerbesteuer, bis der Verein die Betriebsaufgabe erklärt (BFH, Urteil vom 4.4.2007, Az. I R 55/06; Abruf-Nr. 071890). Die Verpachtung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs wird ansonsten dem Bereich der Vermögensverwaltung zugeordnet.

... bleibt das Wirtschaftsgut im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb

Eine Betriebsaufgabe muss eindeutig gegenüber dem Finanzamt erklärt werden. Die Aufgabe wird von der Finanzverwaltung für den vom Verein gewählten Zeitpunkt anerkannt, wenn sie spätestens drei Monate nach diesem Zeitpunkt erklärt wird. Wird die Betriebsaufgabe nicht erklärt oder überhaupt keine Erklärung abgegeben, geht das Finanzamt von einem fortbestehenden steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb aus.

Wird die Betriebsaufgabe erklärt, ist die Überführung des Betriebs vom steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb in die Vermögensverwaltung zu Buchwerten möglich (§ 13 Abs. 4 KStG). Die Aufdeckung der stillen Reserven ist nicht erforderlich. Geht der Verein nach der Verpachtung wieder zur Selbstbewirtschaftung über, sind die Wirtschaftsgüter weiter mit den Buchwerten anzusetzen.

↘ WEITERFÜHRENDER HINWEIS

- Im nächsten Teil des Beitrags erfahren Sie alles zur Ausgliederung von Teilbetrieben und lernen die umsatzsteuerliche Besonderheiten von Vereinsanlagen kennen

SIEHE AUCH
Fortsetzung in der November-Ausgabe