

GEMEINNÜTZIGKEIT

Mittelverwendung und Rücklagenbildung: Das macht Vermögenszuführungen so attraktiv

| In keinem Bereich des Gemeinnützigkeitsrechts hat sich in den letzten beiden Jahren so viel geändert wie bei den Rücklagen und der zeitnahen Mittelverwendung. Lernen Sie deshalb in einer Beitragsreihe den aktuellen Stand kennen und stellen Sie Ihr Rücklagen- und Mittelverwaltungsmanagement auf eine sichere Basis. Widmen Sie dabei vor allem den Vermögenszuführungen ihr besonderes Augenmerk. Sie unterliegen nämlich – wie freie Rücklagen – weder einer unmittelbaren Nutzungsbindung für satzungsmäßige Zwecke noch der Pflicht zur zeitnahen Verwendung. |

Grundlegendes zu Vermögen und Vermögenszuführungen

„Vermögen“ im Sinne von § 62 Abs. 3 AO ist ein Ausstattungs- oder Dauervermögen. Es steht damit im Gegensatz zum nutzungsgebundenen Anlagevermögen, das bereits zweckgebunden verwendet wird, sowie zweckgebundenen Rücklagen und anderen Mitteln, die nach festgelegter Frist satzungsgemäß verwendet werden müssen.

Was die Mittelverwendung anbelangt, gibt es bei den Vermögenszuführungen keinen Unterschied zu den freien Rücklagen. Die Finanzverwaltung vertritt deshalb die Auffassung, dass sie aus der Bemessungsgrundlage für freie Rücklagen herausgerechnet werden müssen. Während freie Rücklagen aus bestimmten Anteilen der Einnahmen und Überschüsse gebildet werden dürfen, kommt es bei den Vermögenszuführungen auf die Art und den Zweck der Zuwendungen an.

Vier verschiedene Arten von Vermögenszuführungen

§ 62 Abs. 3 AO sieht vier verschiedene Arten von Vermögenszuführungen vor. Das sind:

1. Zuwendungen von Todes wegen, wenn der Erblasser keine Verwendung für den laufenden Aufwand der Körperschaft vorgeschrieben hat.
2. Zuwendungen, bei denen der Zuwendende ausdrücklich erklärt, dass diese zur Ausstattung der Körperschaft mit Vermögen oder zur Erhöhung des Vermögens bestimmt sind.
3. Zuwendungen aufgrund eines Spendenaufrufs der Körperschaft, wenn aus dem Spendenaufruf ersichtlich ist, dass Beträge zur Aufstockung des Vermögens erbeten werden.
4. Sachzuwendungen, die ihrer Natur nach zum Vermögen gehören.

PRAXISHINWEIS | In den ersten drei Fällen kann es sich dabei sowohl um Geld- auch als um Sachzuwendungen handeln

Regelung aus § 62
Abs. 3 Abgabenordnung optimal nutzen

Vorgaben für
Mittelverwendung
identisch mit denen
bei freien Rücklagen

Erbschaften
und andere
Zuwendungsanlässe

1. Erbschaften

Zuwendungen von Todes wegen dürfen dem Vermögen zugeführt werden, wenn der Erblasser testamentarisch keine andere Verwendung vorgeschrieben hat. Es ist also keine besondere Erlaubnis für die Vermögensausstattung erforderlich.

Da es oft um nicht unerhebliche Werte geht und eine vollständige Vermögenszuführung möglich ist, sind Erbschaften für den Vermögensaufbau gemeinnütziger Einrichtungen besonders attraktiv.

■ Beispiel

Einem gemeinnützigen Verein wird testamentarisch ein Mietshaus vermacht. Er darf es im Vermögen behalten. Die Einkünfte aus der Vermietung sind steuerfreie Einnahmen der Vermögensverwaltung.

2. Zuwendungen zur Vermögensausstattung

Die Regelung des § 62 Abs. 3 Nr. 2 AO erlaubt die Vermögenszuführung von Zuwendungen (Spenden) mit ausdrücklicher Erlaubnis des Zuwendenden. Eine betragsmäßige Begrenzung gibt es dabei nicht. Die Regelung gilt sowohl für Geld- als auch für Sachspenden.

PRAXISHINWEIS | Besonders interessant ist das, wenn es um größere Spenden geht, bei denen die gemeinnützige Einrichtung keinen unmittelbaren Verwendungsbedarf hat oder die mögliche Verwendung noch unklar ist. In solchen Fällen sollte man sich ein entsprechendes Schreiben vom Spender ausstellen lassen, in dem er die Verwendung für das Vermögen bestätigt. Damit bleiben alle späteren Verwendungsmöglichkeiten offen.

Einschränkungen beim Spendenabzug gibt es hier nicht. Trotz der Vermögenszuführung darf die gemeinnützige Einrichtung also eine Spendenbescheinigung für die Zuwendung ausstellen.

Nicht geklärt ist, ob die Erklärung des Spenders auch nachträglich ausgestellt werden kann und damit eine bereits zugegangene Zuwendung für die Verwendung im Vermögen umgewidmet werden kann. Nach Möglichkeit sollte deswegen die Erklärung bereits zum Zahlungszeitpunkt vorliegen.

3. Spendenaufwurf zur Vermögensaufstockung

Neben einer entsprechenden Widmung durch den Spender können Spenden auch dem Vermögen zugeführt werden, wenn im Spendenaufwurf darauf hingewiesen wird (§ 62 Abs. 3 Nr. 3 AO).

Eine bestimmte Art des Spendenaufwurfs ist nicht vorgeschrieben. Es muss nur nachweisbar sein, dass der Spender von der beabsichtigten Verwendung der Spende vorab Kenntnis bekommen konnte. Denkbar wäre also ein entsprechender Hinweis auf dem Überweisungsformular. Wurden Spendenbriefe verschickt, empfiehlt es sich, den Briefinhalt und die Empfängerliste zu

Vermögenszuführung hängt ab vom Testament des Erblassers

Ausdrückliche Erklärung des Spenders erforderlich

Spender muss über Verwendung der Spende informiert sein

dokumentieren, damit eine Zuordnung des einzelnen Spendeneingangs zum Spendenaufruf möglich ist.

4. Sachzuwendungen zum Vermögen

Auch „Sachzuwendungen, die ihrer Natur nach zum Vermögen gehören“, dürfen von der zeitnahen Verwendung freigestellt werden. Was darunter zu verstehen ist, wurde bisher weder durch die Rechtsprechung noch durch die Finanzverwaltung klargestellt.

Nach dem AEAO (Ziffer 16 zu § 62 Abs. 3 AO) sind darunter „Wirtschaftsgüter zu verstehen, die ihrer Art nach von der Körperschaft im ideellen Bereich, im Rahmen der Vermögensverwaltung oder im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb genutzt werden können“. Das ist insofern widersinnig, als eine Nutzung im ideellen Bereich eine zweckgebundene Verwendung ist und damit keine besondere Vermögenszuführung nötig ist. Zudem wird hier in keiner Weise konkretisiert, welche Sachgüter in Frage kommen.

PRAXISHINWEIS | Dem Sinn der Regelung nach wird es sich deshalb um Vermögensgegenstände handeln, die typischerweise zur Ertragserzielung genutzt werden können. Denkbar wären also insbesondere Immobilien und Gesellschaftsbeteiligungen. Da in praktisch allen solchen Fällen eine Vermögenszuführung auch nach der Regelung des § 62 Abs. 3 Nr. 2 AO möglich ist, sollte der Spender immer eine entsprechende schriftliche Erklärung ausstellen. Dann muss nicht auf die unklare Regelung des § 62 Abs. 3 Nr. 4 AO Bezug genommen werden.

5. Sonderregelung für Stiftungen

Für Stiftungen sieht § 62 Abs. 4 eine zusätzliche Möglichkeit zum Vermögensaufbau vor. Sie dürfen im Jahr ihrer Errichtung und in den drei folgenden Kalenderjahren die Überschüsse aus der Vermögensverwaltung und die Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben ganz oder teilweise ihrem Vermögen zuführen. Zu den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben gehören auch die Zweckbetriebe (AEAO, Ziffer 17 zu § 62 Abs. 4 AO).

Diese Regelung ist analog zur Bildung freier Rücklagen nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO. Die Überschüsse/Gewinne dürfen aber nicht nur teilweise, sondern vollständig dem Vermögen zugeführt werden. In der Aufbauphase der Stiftung kann so die Vermögensbasis vergrößert werden. Für die Ermittlung des Gewinns bzw. Überschusses müssen positive und negative Ergebnisse aus der Vermögensverwaltung, aus den Zweckbetrieben und dem einheitlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zunächst saldiert werden. Verwendet werden darf nur der Betrag, der nach der Verrechnung der Ergebnisse des jeweiligen steuerlichen Bereichs übrig bleibt.

Die Verwendung von Vermögenszuführungen

Vermögenszuführungen sind wie freie Rücklagen von der zeitnahen Verwendung freigestellt. Anders als bei zweckgebundenen Rücklagen, Wiederbeschaffungsrücklagen und Rücklagen zum Erwerb von Gesellschaftsrechten

Unbestimmter
Rechtsbegriff ...

... bedarf der
Auslegung

Vermögensaufbau
soll erleichtert
werden

Keine Pflicht
zur zeitnahen
Mittelverwendung

besteht keine Vorgabe für den Zeitpunkt der Verwendung und den Verwendungszweck.

Grundsatz der Vermögensbindung muss beachtet werden

Trotzdem gilt auch für diese freien Mittel der Grundsatz der Vermögensbindung. Sie dürfen nicht zweckfremd verbraucht werden. Sie sind nur insofern freigestellt, als sie noch nicht – und das auf unbeschränkte Zeit – für satzungsbezogene Zwecke verwendet werden müssen. Nicht zulässig – und damit schädlich für die Gemeinnützigkeit – ist es also, wenn

- diese Mittel für zweckfremde Ausgaben verbraucht werden. Dazu gehört auch die Deckung von Verlusten im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb über die zulässigen Sonderfällen hinaus (AEAO, Ziffer 4 bis 8 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO),
- sie für überhöhte Vergütungen verwendet werden oder
- daraus Gewinnausschüttung oder andere unentgeltliche Zuwendungen an Gesellschafter oder Mitglieder getätigt werden.

Zwischenzeitliche Verwendung für nicht begünstigte Zwecke ist möglich

Da Vermögenszuführungen nicht der zeitnahen Verwendung unterliegen, können sie aber „zwischenzeitlich“ für nicht begünstigte Zwecke verwendet werden – immer unter der Voraussetzung, dass sie dabei nicht verloren gehen. Im Übrigen ist es die Intention des Gesetzgebers, steuerbegünstigten Körperschaften mit diesen Regelungen den Vermögensaufbau und damit die Erzielung von Erträgen zu ermöglichen.

In Frage kommen für die Verwendung der Mittel insbesondere

- die Beteiligung an steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften,
- die Beteiligung an gemeinnützigen Kapitalgesellschaften, soweit die Vermögensausstattungsrücklage nach § 58 Nr. AO nicht ausreicht,
- die Anschaffung von Immobilien für die Vermietung und Verpachtung,
- die Anschaffung von Finanzanlagen (Wertpapiere), wobei auch hier das Verlustrisiko beachtet werden muss,
- die Vergabe von Darlehen – allerdings nur gegen bankübliche Zinsen,
- der Auf- und Ausbau steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe, zum Beispiel gastronomischer Einrichtungen.

In all diesen Fällen kommt es lediglich zu einer Vermögensumschichtung. Die Mittel bleiben also erhalten. Eine Mittelweitergabe, die zu einem Vermögensverlust führt, ist dagegen auch aus freien Mitteln nur nach den Regelungen des § 58 Nr. 1 bis 5 AO zulässig.

WEITERFÜHRENDE HINWEISE

- Bisherige Beiträge zur Rücklagenbildung im Verein: VB 6/2014, Seite 4 bis 9; 7/2014, Seite 13 bis 17; 8/2014, Seite 7 bis 10; 9/2014, Seite 7 bis 10 und 10/2014, Seite 8 bis 10
- Zusätzlich zu den Beiträgen im Archiv finden Sie in der nächsten Ausgabe noch einen Beitrag zum Thema „Rücklagen zum Erwerb von Gesellschaftsrechten“

Zweckfremder Verbrauch ist gemeinnützigkeitsschädlich

Zweckfremde Verwendung ...

... darf aber nicht zum Verlust der Mittel führen



ARCHIV

Ausgaben 7 | 2014
bis 10 | 2014