

## NPO-News

# Neues aus Steuern und Rechnungslegung



### Inhalt

- 2 Editorial
- 3 Bundestag verabschiedet das Bilanzrichtlinienumsetzungsgesetz (BilRUG)
- 7 Werkstätten und Integrationsprojekte – Risiken bei der Umsatzsteuer
- 9 Das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung und die Bildung von Rücklagen
- 12 Weitergabe von Mitteln durch steuerbegünstigte Körperschaften
- 14 Höhere Rechtssicherheit bei gemischt veranlassten Aufwendungen eines e.V.
- 16 Rechnungslegungspflicht eingetragener Vereine

# Editorial



**Thorsten Römgens**  
Partner  
Wirtschaftsprüfer/  
Steuerberater  
Tel: +49 (0)511 3023 4279  
troemgens@deloitte.de

Nach den Kraftanstrengungen des Gesetzgebers im Rahmen der Implementierung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) im Jahre 2009 blieb es für die Bilanzierenden in den vergangenen Jahren erfreulich ruhig.

Mit der Verabschiedung des Bilanzrichtlinienumsetzungsgesetzes (BilRUG) durch den deutschen Bundestag und der Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt am 22. Juli 2015 kommt wieder ein wenig Bewegung in die gesetzlichen Vorgaben, mit denen sich Bilanzierende beschäftigen dürfen.

Insoweit ist wenig überraschend, dass wir diesem Thema in unserem Newsletters etwas breiteren Raum geben. Sebastian Flögel stellt in seinem Beitrag die zentralen Neuerungen des Gesetzes und die entsprechenden Auswirkungen insbesondere für steuerbegünstigte Körperschaften vor.

Ein derzeit besonders „heißes“ Thema stellt die Frage der Umsatzbesteuerung der Handels- und Dienstleistungen von Werkstätten für behinderte Menschen dar. Hier stehen sich die für Steuerpflichtige ungünstige Auffassung der Finanzverwaltung und die Beurteilung der Praxis gegenüber. Wir möchten mit dem Beitrag kurz über das Problem und den aktuellen Stand der Dinge informieren.

Stets von Interesse sind das steuerliche Gebot der zeitnahen Mittelverwendung und die Möglichkeit der Bildung von steuerlich zulässigen Rücklagen. Hier spürt Frank Hundgeburth der Frage nach, ob und in welchem Umfang sich bestehender Nebel rund um diese Thematik durch die Änderung der Abgabenordnung zum 1. Januar 2014 möglicherweise gelöst hat.

Auch Zina Strottmann beschäftigt sich mit einer steuerlichen Problematik und nimmt die in jüngerer Vergangenheit häufiger aufgetretene Frage der Zulässigkeit der Weitergabe von Mitteln durch steuerbegünstigte Körperschaften in den Fokus. Aus ihrer Analyse der steuerrechtlich zulässigen Formen der Mittelweitergabe folgt insbesondere für die Regelung des § 58 Nr. 1 der Abgabenordnung ein möglicherweise interessanter Gestaltungshinweis.

Naturgemäß auch steuerlich orientiert ist der Beitrag unseres Steuerpartners Dr. Achim Bollweg, der eine Anfang dieses Jahres verkündete BFH-Entscheidung vorstellt. Diese beschäftigt sich zwar primär mit einem insolventen Sportverein, hat jedoch aufgrund der häufig in Betriebsprüfungen strittigen Frage der Aufteilung gemischt veranlasster Aufwendungen auch erhebliche Bedeutung für sonstige steuerbegünstigte Träger.

Eher Last als Nutzen wird zunehmend in den umfassenden Pflichten zur Rechnungslegung gesehen. Sind die Vorgaben für steuerbegünstigte Körperschaften im Rechtskleid einer GmbH weitgehend verbindlich, bestehen bei in einem eingetragenen Verein geführten Aktivitäten erhebliche Freiheitsgrade. Marc Afemann erörtert die Frage, ob sich nicht auch hier auf Basis der tatsächlichen Handhabung in der Praxis sowie aus nicht zuletzt auch haftungsrechtlichen Überlegungen ein engeres Korsett ergibt.

Wir hoffen, dass bereits dieser erste Newsletter Ihre praktische Arbeit unterstützt, und möchten Sie auch zukünftig in regelmäßigem Rhythmus über aktuelle Themen informieren. Wir freuen uns auf Ihr Feedback und wünschen eine anregende Lektüre.

**Ihr Thorsten Römgens**

# Bundestag verabschiedet das Bilanzrichtlinienumsetzungsgesetz (BilRUG)

Am 18. Juni 2015 hat der Deutsche Bundestag das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) verabschiedet. Bei dem Gesetz handelt es sich zu wesentlichen Teilen um die Umsetzung der EU-Bilanzrichtlinie 2013/34/EU, die durch den deutschen Gesetzgeber bis zum 20. Juli 2015 in deutsches Recht umzusetzen war. Das Gesetz ist mit der Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt am 22. Juli 2015 in Kraft getreten. Anzuwenden sind die durch das BilRUG ins Handelsgesetzbuch eingebrachten Neuregelungen regelmäßig auf Jahres- und Konzernabschlüsse sowie Lage- und Konzernlageberichte für nach dem 31. Dezember 2015 beginnende Geschäftsjahre. Eine zeitnahe Auseinandersetzung mit den Neuerungen ist daher geboten. Insbesondere vor dem Hintergrund der materiellen Auswirkungen auf handelsrechtliche Jahresabschlüsse durch das neue Gesetz (wie z.B. die Ausweitung des Umsatzerlösbegriffs mit entsprechenden Auswirkungen auf die bevorstehende Planungsrechnung für das Geschäftsjahr 2015) ist eine frühzeitige Berücksichtigung der neuen Vorschriften erforderlich.

Im Folgenden werden einige ausgewählte der zahlreichen Neuregelungen des BilRUG vorgestellt, die für die Jahresabschlüsse mittelständischer Unternehmen in der Sozialwirtschaft relevant werden können.

## Anhebung der Schwellenwerte für die Einstufung in kleine, mittelgroße oder große Gesellschaften sowie für die Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses

Das BilRUG sieht eine deutliche Anhebung der Schwellenwerte durch eine entsprechende Anpassung des § 267 HGB vor. Dies führt bei Gesellschaften, die durch die Erhöhung der Schwellenwerte in eine niedrigere Größenklasse fallen, zu der Möglichkeit der Inanspruchnahme der Erleichterungsvorschriften für die entsprechende Größenkategorie. Die Erleichterungsvorschriften betreffen neben der Gliederungstiefe von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung hauptsächlich die Reduzierung von Anhangangaben und Pflichten im Rahmen der Offenlegung im Bundesanzeiger. Für kleine Kapitalgesellschaften entfallen darüber hinaus die gesetzlichen Verpflichtungen zur Durchführung einer Abschlussprüfung sowie zur Aufstellung eines Lageberichts.



**Sebastian Flögel**  
 Manager  
 Wirtschaftsprüfer/  
 Steuerberater  
 Tel: +49 (0)511 3023 4112  
 sfloegel@deloitte.de

### Die Schwellenwerte des § 267 HGB für Einzelabschlüsse werden durch das BilRUG wie folgt erhöht:

§ 267 HGB	Bilanzsumme (Mio. €)		Umsatzerlöse (Mio. €)		Arbeitnehmer
	bisher	<b>BilRUG</b>	bisher	<b>BilRUG</b>	
Kleine Kapitalgesellschaften	4,84	<b>6,0</b>	9,68	<b>12,0</b>	50
Mittelgroße Kapitalgesellschaften	19,25	<b>20,0</b>	38,50	<b>40,0</b>	250
Große Kapitalgesellschaften	>19,25	<b>&gt;20,0</b>	>38,50	<b>&gt;40,0</b>	>250

### Gleichfalls werden durch das BilRUG auch die Schwellenwerte des § 293 HGB, die ein Mutterunternehmen bei Unterschreiten der Werte von der gesetzlichen Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses befreien, wie folgt erhöht:

§ 293 HGB	Bilanzsumme (Mio. €)		Umsatzerlöse (Mio. €)		Arbeitnehmer
	bisher	<b>BilRUG</b>	bisher	<b>BilRUG</b>	
Konzernabschluss Bruttomethode	23,10	<b>24,0</b>	46,20	<b>48,0</b>	250
Konzernabschluss Nettomethode	19,25	<b>20,0</b>	38,50	<b>40,0</b>	250

Die höheren Schwellenwerte können anders als die meisten Regelungen des BilRUG bereits für Geschäftsjahre, die ab dem 1. Januar 2014 beginnen, wahlweise angewendet werden.

Relevant ist bei der Größenklassifizierung wie bisher ein Zweijahresvergleich. Dabei sind auch für das Vorjahr (z.B. Geschäftsjahr 2013) die erhöhten Schwellenwerte relevant. Sofern das Wahlrecht zur Anwendung der erhöhten Schwellenwerte bereits für Geschäftsjahre, die vor dem 1. Januar 2016 beginnen, in Anspruch genommen wird, darf dies jedoch nur gemeinsam mit der Anwendung der Neufassung des § 277 Abs. 1 HGB, der eine erweiterte Definition des Begriffs der Umsatzerlöse vorsieht, erfolgen.

Sofern eine Gesellschaft bereits in 2015 die erhöhten „BilRUG-Schwellenwerte“ unterschreitet, sollte eine vorgezogene Anwendung der §§ 267 bzw. 293 HGB geprüft werden. Falls dadurch beispielsweise eine Klassifizierung als kleine Kapitalgesellschaft erfolgen kann, entfallen bereits für 2015 die gesetzlichen Pflichten zur Aufstellung eines Lageberichts und zur Beauftragung einer Jahresabschlussprüfung. Außerdem können umfangreiche Erleichterungen bei der Aufstellung von Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie bei der Offenlegung in Anspruch genommen werden. Bei der Unterschreitung der Schwellenwerte für die Konzernrechnungslegungspflicht kann durch eine vorgezogene Anwendung des § 293 HGB in der Fassung des BilRUG unter Umständen für das Jahr 2015 die Pflicht zur Aufstellung und Prüfung des gesamten Konzernabschlusses entfallen. Die Wahlrechte einer vorzeitigen Anwendung der erhöhten Schwellenwerte für Einzel- und Konzernabschlüsse können dabei unabhängig voneinander ausgeübt werden. So ist es beispielsweise möglich, in 2015 für den Einzelabschluss auf die Schwellenwerte des § 267 HGB in der Fassung vor BilRUG Bezug zu nehmen, während für die Beurteilung der Konzernrechnungslegungspflicht bereits die Schwellenwerte des § 293 in der Fassung des BilRUG angewendet werden.

#### **Änderung des Umfangs der Umsatzerlöse (§ 277 Abs. 1 HGB)**

Die Neufassung des § 277 Abs. 1 HGB sieht den Bezug der Umsatzerlöse zur gewöhnlichen Geschäftstätigkeit sowie zu den typischen Erzeugnissen und Dienstleistungen der Gesellschaft nicht mehr vor. Somit sind zukünftig auch bestimmte Erlöse, die bisher unter den sonstigen betrieblichen Erträgen auszuweisen waren, wie beispielsweise Erlöse aus dem Verkauf von Umlaufvermögen (z.B. Schrottverkäufe oder nicht mehr benötigte

Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe), Kantineerlöse, Erlöse aus Vermietung und Verpachtung, Vergütungen für die Übernahme der persönlichen Haftung sowie Umlagen für konzerninternen Leistungsaustausch (Übernahme von Managementleistungen, IT-Leistungen, Rechnungswesen-Leistungen etc.) unter den Umsatzerlösen auszuweisen. Weiterhin unter den sonstigen betrieblichen Erträgen werden Buchgewinne aus der Veräußerung von Anlagevermögen, Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen sowie Gewinne bei Umwandlungsvorgängen (§ 24 UmwG) ausgewiesen, da es sich bei diesen Erträgen nicht um Erlöse aus der Vermarktung von Produkten oder Dienstleistungen handelt.

Die Ausweisänderungen bei den Umsatzerlösen und den sonstigen betrieblichen Erträgen führt zwangsläufig auch zu entsprechenden Auswirkungen auf den Ausweis von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sowie von sonstigen Vermögensgegenständen. Aufgrund der Korrespondenz der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen mit den Umsatzerlösen führt der geänderte Umsatzbegriff tendenziell zu höheren Forderungen aus Lieferungen und Leistungen und korrespondierend niedrigeren sonstigen Vermögensgegenständen.

Weitere Auswirkungen durch die Änderung des Umsatzerlösbegriffs können entstehen, wenn dadurch die Umsatzerlösschwellen der §§ 241a, 267 oder 293 HGB überschritten werden.

So kann beispielsweise eine Gesellschaft durch die Überschreitung der Schwellenwerte des § 241a HGB buchhaltungspflichtig werden. Aus der Ausweitung der Umsatzerlösdefinition kann eine Qualifizierung als mittelgroße oder große Gesellschaft resultieren, sofern durch das gestiegene Umsatzvolumen die Größenschwellen des § 267 HGB übertroffen werden. Aus einer Einstufung als mittelgroße bzw. große Gesellschaft ergeben sich die entsprechenden Konsequenzen. Größenabhängige Erleichterungen bezüglich der Prüfungspflicht, der Offenlegung, der Gliederungstiefe von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung sowie bei der Aufstellung von Anhang und Lagebericht können unter Umständen dann nicht mehr in Anspruch genommen werden. Entsprechendes gilt, wenn durch die Ausweitung der Umsatzerlösdefinition die Schwellenwerte des § 293 HGB überschritten werden und damit die Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses ausgelöst wird.

Von Bedeutung kann im Einzelfall auch die Auswirkung der Ausweitung der Umsatzerlösdefinition auf umsatzabhängige Kennzahlen sein. Daher gilt es, die zu

erwartenden Änderungen entsprechender Kennzahlen bereits im Rahmen der Planungsrechnung und bei der Formulierung zukünftiger Zielgrößen zu berücksichtigen. Außerdem empfiehlt es sich, die Adressaten der Berichterstattung frühzeitig über die zu erwartenden Änderungen in Kenntnis zu setzen. Von besonderer Bedeutung ist dies insbesondere, wenn umsatzbasierte „financial covenants“ im Rahmen von Kreditverträgen vereinbart wurden. Hier ist eine frühzeitige Auseinandersetzung mit dem jeweiligen Vertragspartner geboten, um ggf. eine Anpassung der Zielgrößen zu erwirken.

Sofern nicht vom Wahlrecht der vorzeitigen Anwendung der erhöhten Schwellenwerte des § 267 HGB Gebrauch gemacht wird, ist die ausgeweitete Umsatzerlösabgrenzung für alle Geschäftsjahre anzuwenden, die ab dem 1. Januar 2016 beginnen. Eine Anpassung der Vorjahresausweise ist dabei nicht vorgesehen. Jedoch ist im Anhang des ersten Jahresabschlusses der Anwendung unter Angabe des Betrages der Umsatzerlöse des Vorjahres, der sich bei Anwendung der Umsatzdefinition in der Fassung des BilRUG ergeben würde, auf die fehlende Vergleichbarkeit der Umsatzerlöse hinzuweisen.

### **Streichung der außerordentlichen Posten in der Gewinn- und Verlustrechnung zugunsten einer Erläuterungspflicht im Anhang**

Durch das BilRUG werden die bisher in der Gewinn- und Verlustrechnung entsprechend den §§ 275 Abs. 2, 3 HGB in Verbindung mit § 277 Abs. 4 HGB vorgesehenen Posten „außerordentliche Erträge“ und „außerordentliche Aufwendungen“ gestrichen. Diese Sonderposten kamen in der Vergangenheit nur in Ausnahmefällen „zum Einsatz“, in erster Linie bei bedeutenden Änderungen der Geschäftstätigkeit, bei Schließung von Teileinheiten oder im Rahmen des Aufbaus von neuen Geschäftsfeldern.

Die nicht immer zweifelsfreie Abgrenzung zwischen außerordentlichen Positionen und solchen, die der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit zuzuordnen sind, entfällt somit in der Zukunft.

Allerdings wird durch das BilRUG eine neue Angabepflicht eingeführt, nach der im Anhang jeweils der Betrag und die Art der einzelnen Erträge und Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung zu erläutern sind. Davon ausgenommen bleiben Beträge von „untergeordneter Bedeutung“. Insofern erfolgt in Teilen eine Ausweisverlagerung von der Gewinn- und Verlustrechnung in den Anhang. Dabei ist jedoch die Begriffsänderung („außer-

gewöhnlich“ statt „außerordentlich“) zu berücksichtigen. Der Gesetzgeber versteht ausweislich der Gesetzesbegründung unter außergewöhnlichen Positionen solche, die aufgrund ihrer Größenordnung oder aufgrund ihrer Bedeutung so deutlich hervortreten, dass eine gesonderte Erläuterung notwendig erscheint. Eine konkrete Auslegung dieses Begriffs durch die Praxis sowie die einschlägige handelsrechtliche Kommentierung bleibt abzuwarten.

### **Ausweitung der Erleichterungsvorschriften für Anhangangaben kleiner Kapitalgesellschaften**

Schon bisher sind kleine Kapitalgesellschaften im Sinne des § 267 Abs. 1 HGB durch die Erleichterungsvorschriften des § 288 HGB von einer Reihe von Anhangangaben befreit. Durch das BilRUG wurde der Katalog der Befreiungen noch einmal deutlich erweitert. So dürfen in Anhängen von Jahresabschlüssen für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2015 beginnen, die Angaben zu den Mitgliedern des Geschäftsführungsorgans und eines Aufsichtsrates (§ 285 Nr. 10 HGB) entfallen. Ferner brauchen keine Angaben mehr zu Unternehmen, von denen die Gesellschaft mindestens 20 Prozent der Anteile besitzt (§ 285 Nr. 11 HGB), sowie zu Unternehmen, deren unbeschränkt haftender Gesellschafter die Gesellschaft ist (§ 285 Nr. 11a HGB), gemacht werden. Auch die Nennung von Name und Sitz des Mutterunternehmens, das für den größten Kreis an Unternehmen einen Konzernabschluss aufstellt, in den die Gesellschaft einbezogen wird (§ 285 Nr. 14 HGB) und kann in den Anhängen kleiner Kapitalgesellschaften zukünftig entfallen.

Weitere Erleichterungen betreffen den Wegfall der Angabepflicht von Informationen über die angewandten Berechnungsverfahren und die dafür verwendeten Annahmen für Pensionsrückstellungen und ähnliche Verpflichtungen (§ 285 Nr. 24 HGB) sowie der Gründe der Risikoeinschätzung über die Inanspruchnahme aus den gemäß § 251 HGB unter der Bilanz oder nach § 268 Abs. 7 HS 1 HGB im Anhang ausgewiesenen Verbindlichkeiten und Haftungsverhältnissen (§ 285 Nr. 27 HGB). Darüber hinaus dürfen die für steuerbegünstigte Träger in der Regel weniger relevanten Angaben gemäß § 285 Nr. 18, 26, 28 HGB sowie die durch das BilRUG neu hinzugekommene Angabe gemäß § 285 Nr. 15a HGB zukünftig unterlassen werden.

Neben diesen Erleichterungen ergeben sich für kleine Kapitalgesellschaften jedoch auch zusätzliche Angabepflichten. Entsprechend den Neuregelungen müssen die Gesellschaften zukünftig den Gesamtbetrag der

sonstigen finanziellen Verpflichtungen (§ 285 Nr. 3a HGB) sowie die durchschnittliche Zahl der während des Geschäftsjahres beschäftigten Arbeitnehmer (§ 285 Nr. 7 HGB) im Anhang ausweisen.

### **Veränderung des Ausweises von Jahresabschlussangaben**

Das BilRUG führt zu einigen Verlagerungen von Ausweisen von Angaben, die auch bisher schon Bestandteil der Berichterstattung waren. Zwar handelt es sich hierbei im Ergebnis lediglich um redaktionelle Änderungen, die jedoch für eine Vielzahl von Unternehmen relevant werden dürften. So ist künftig der Anlagenspiegel, der bisher wahlweise als Anlage zur Bilanz oder im Anhang darzustellen war, künftig zwingend in den Anhang aufzunehmen (§ 284 Abs. 3 HGB). Der Nachtragsbericht mit den Angaben zu Vorgängen von besonderer Bedeutung nach dem Schluss des Geschäftsjahres ist für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2015 beginnen, Bestandteil des Anhangs. Bisher war über entsprechende Vorgänge im Lagebericht Stellung zu nehmen. Zukünftig angabepflichtig ist auch der Beschluss bzw. der Vorschlag zur Gewinnverwendung, über den bislang lediglich im Rahmen der Veröffentlichung im Bundesanzeiger zu berichten war.

### **Fazit**

Auch wenn die Auswirkungen des BilRUG nicht den Umfang derer des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) haben, wird die Mehrheit der im Bereich der Sozialwirtschaft tätigen Unternehmen spätestens mit Beginn des Geschäftsjahres 2016 von den Änderungen betroffen sein.

Neben den beiden bedeutsamsten Anpassungen „Ausweitung des Begriffs der Umsatzerlöse“ sowie „Anhebung der Schwellenwerte“ dürften auch die Änderungen bei den Anhangangaben in den meisten Fällen zu Auswirkungen führen. Dementsprechend empfiehlt sich eine zeitnahe Auseinandersetzung mit den (möglichen) Auswirkungen des BilRUG.

Abschließend sei noch darauf hingewiesen, dass entgegen der ursprünglichen Überlegungen das BilRUG nicht genutzt wurde, um bei der Bewertung der Rückstellungen für betriebliche Altersversorgung auf die anhaltende Niedrigzinsphase zu reagieren. Eine gesetzliche Regelung hierzu (außerhalb des BilRUG) ist nach der Sommerpause zu erwarten.

# Werkstätten und Integrationsprojekte – Risiken bei der Umsatzsteuer

## Steuersatz für Handels- und Dienstleistungen

In der jüngeren Vergangenheit stellt die Finanzverwaltung insbesondere im Rahmen von Betriebsprüfungen bei Trägern von Werkstätten für behinderte Menschen (WfbM) sowie von Integrationsbetrieben die Umsatzsteuerbegünstigung bestimmter Aktivitäten immer häufiger infrage. Konkret wird bezweifelt, dass die von Werkstätten und Integrationsprojekten erbrachten Handels- und Dienstleistungen dem ermäßigten Steuersatz von derzeit 7 Prozent unterliegen.

Besondere Brisanz haben die Fälle, in denen die betroffenen Leistungen in der Vergangenheit in signifikantem Umfang erbracht und mit dem ermäßigten Satz versteuert wurden. Hier drohen den betroffenen Körperschaften Belastungen aus Umsatzsteuernachzahlungen für die noch nicht bestandskräftigen Veranlagungszeiträume, die im Einzelfall zu erheblichen Beeinträchtigungen der Vermögens- und Finanzsituation führen können.

## Auffassung der Finanzverwaltung

Grundlage der für solche Leistungen in der Praxis bislang weitgehend genutzten Umsatzsteuerbegünstigung ist § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes (UStG). Nach dieser Vorschrift ermäßigt sich die Umsatzsteuer von 19 auf 7 Prozent für Leistungen von Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen (§§ 51 bis 68 der Abgabenordnung). Ausgenommen sind Leistungen, die im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausgeführt werden. Werden die Leistungen im Rahmen eines Zweckbetriebes erbracht, gilt die Steuerbegünstigung nur, wenn

- dieser Zweckbetrieb nicht in erster Linie der Erzielung von zusätzlichen Einnahmen durch Ausführung von Umsätzen dient, die in unmittelbarem Wettbewerb mit dem allgemeinen Steuersatz unterliegenden Leistungen anderer Unternehmer ausgeführt werden, oder wenn
- die Körperschaft mit diesen Leistungen ihrer Zweckbetriebe ihre steuerbegünstigten Zwecke selbst verwirklicht.

Entsprechend der von der Finanzverwaltung im Umsatzsteueranwendungserlass (UStAE) veröffentlichten Gesetzesinterpretation (im Sinne einer behördeninternen Anweisung) kommt nach dieser Vorschrift die Umsatzsteuerbegünstigung für sonstige von Werkstätten erbrachte Dienstleistungen nicht zur Anwendung mit der Folge, dass diese Leistungen dem Regelsteuersatz von 19 Prozent zu unterwerfen sind.

Diese Beurteilung fußt auf der Annahme, dass mit sonstigen Leistungen anders als mit Werklieferungen und Werkleistungen die steuerbegünstigten Zwecke einer Behindertenwerkstatt im Allgemeinen nicht verwirklicht werden, da den sonstigen Leistungen das dem Begriff der Werkstatt innewohnende Element der Herstellung oder Be- und Verarbeitung fehlt (Abschnitt 12.9 Abs. 12 S. 4 UStAE). Darüber hinaus würden diese sonstigen Leistungen regelmäßig auch planmäßig erbracht (und nicht ausnahmsweise!), sodass auch Abschnitt 12.9 Abs. 13 UStAE (Regelung für Integrationsbetriebe) nicht einschlägig sei.

## Beurteilung

Nach unserer Auffassung stützt sich diese dem Erlass zugrunde liegende Auslegung des Werkstattbegriffs auf ein tradiertes Verständnis von einer Werkstatt und ignoriert die realen Entwicklungen der Branche. Die Bezeichnung Werkstatt für behinderte Menschen (WfbM), deren Aufgabe die Eingliederung von Menschen mit Behinderung in das Arbeitsleben ist, ergibt sich seit 1. Juli 2001 verbindlich aus dem Sozialgesetzbuch IX (SGB IX). Die Werkstatt soll entsprechend der Werkstättenverordnung (WVO) über ein möglichst breites Angebot an Arbeitsplätzen verfügen, um Art und Schwere der Behinderung, der unterschiedlichen Leistungsfähigkeit, Entwicklungsmöglichkeit sowie Eignung und Neigung der behinderten Menschen soweit wie möglich Rechnung zu tragen.

Tatsächlich spiegelt sich natürlich auch im Betätigungsfeld der Werkstätten der in den vergangenen Jahren oder gar Jahrzehnten zu verzeichnende Wandel hin zu einer Dienstleistungsgesellschaft wider. Neben „klassischen“ Betätigungsfeldern wie der Landschaftspflege, dem Betrieb einer Wäscherei oder Montageleistungen entfallen die Aktivitäten in den Werkstätten zunehmend auch auf administrative Leistungen, Recycling, Versand und eine Vielzahl weiterer Dienstleistungen. Nach SGB IX ergeben sich diesbezüglich keine Beschränkungen. Die im Sozialrecht anerkannten Arbeitsfelder umfassen gleichwertig sowohl Produktions- als auch Dienstleistungen.

Fraglich ist zudem, aus welchem Grund die sonstigen Leistungen einer Werkstatt nicht ebenfalls zur Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke beitragen sollen. Aus dem Gesetz und den weiteren Ausführungen des UStAE lässt sich eine solche Interpretation nicht ableiten. Vielmehr beziehen die umsatzsteuerlichen Vergünstigungsnormen des § 12 Abs. 2 UStG auch die sonstigen Leistungen nach § 3 Abs. 9 UStG und damit eben auch Dienstleistungen mit ein. Auch aus dem Sinn



**Thorsten Römgens**  
Partner  
Wirtschaftsprüfer/  
Steuerberater  
Tel: +49 (0)511 3023 4279  
troemgens@deloitte.de

und Zweck der umsatzsteuerlichen Befreiungsnormen ist eine unterschiedliche umsatzsteuerliche Behandlung von durch Werkstätten erbrachte Lieferungen bzw. sonstige Leistungen nicht abzuleiten.

Die Erbringung von Dienstleistungen wie auch die Lieferung von produzierten Gegenständen durch eine als Zweckbetrieb anerkannte Werkstatt (oder einen Integrationsbetrieb) einer steuerbegünstigten Körperschaft dient der unmittelbaren Verfolgung ihres steuerbegünstigten Zweckes selbst. Wie sollte die Werkstatt denn sonst ihre Zwecke verfolgen? Neben den diversen über Entgelte der Kostenträger abgolgten Leistungen (Betreuung, Anleitung und Qualifizierung, daneben Beförderung und Verpflegung) ist es natürlich zentrale Aufgabe (und Zweck) der Einrichtung, den Mitarbeitern geeignete Arbeitsplätze zur Verfügung zu stellen.

Nach § 136 des SGB IX soll die Werkstatt eine „Einrichtung zur Teilhabe behinderter Menschen am Arbeitsleben und zur Eingliederung in das Arbeitsleben“ sein. Zu den anerkannten Arbeitsbereichen gehören gleichwertig sowohl Produktionsaktivitäten wie auch die Erbringung von Dienstleistungen. Eine Begrenzung der Tätigkeitsbereiche ausschließlich auf Herstellungs- bzw. Be- und Verarbeitungsprozesse (als nach dem UStAE vermeintlich prägendes Element einer Werkstatt für Menschen mit Behinderung) sieht das SGB nicht vor.

Die Beschäftigung der Mitarbeiter ist auch nicht (primär) Vehikel zur Einnahmenerzielung, sondern vielmehr der steuerbegünstigte Zweck selbst. Nur durch die Beschäftigung der behinderten Mitarbeiter lässt sich der Zweck realisieren, ihnen eine Teilhabe am Arbeitsleben und idealerweise eine Integration zu ermöglichen. Im Rahmen dieser Beschäftigung werden natürlich Leistungen erbracht, die dann selbstverständlich entgeltlich vermarktet werden und so zu den für den Betrieb einer Werkstatt auch dringend benötigten Einnahmen führen.

### **Fazit und Ausblick**

Im Ergebnis halten wir die Auffassung der Finanzverwaltung und die zunehmend stringenter Handhabung in der konkreten Umsetzung für unzutreffend.

Konkrete Handlungserfordernisse ergeben sich spätestens dann, wenn dem betroffenen Trägerunternehmen ein von der Erklärung abweichender Bescheid bekanntgegeben wird und die Wahrnehmung der bestehenden Rechtsmittel zu prüfen ist. Im Falle eines negativen Einspruchsbescheides wäre auf dem weiteren Rechtsweg dann ein finanzgerichtliches Verfahren

anzustrengen. Hierbei besteht angesichts der grundsätzlichen Bedeutung nach unserer Einschätzung eine hohe Wahrscheinlichkeit für ein weiteres Fortschreiten des Verfahrens im Rahmen eines Revisionsverfahrens beim Bundesfinanzhof.

Entsprechend den vorstehenden Ausführungen halten wir die Chancen eines für den klagenden Träger erfolgreichen Abschlusses eines solchen Rechtsbehelfsverfahrens für günstig, jeweils naturgemäß in Abhängigkeit von den Besonderheiten des Einzelfalls und unter Beachtung der allgemein bestehenden Rechtsrisiken.

Abschließend ist darauf hinzuweisen, dass sich nach unserer Kenntnis derzeit der Umsatzsteuerfachbereich des Bundesfinanzministeriums mit der erörterten Problematik beschäftigt und im Rahmen einer Evaluierung der Wettbewerbsklausel (nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a Satz 3 UStG) auch einen Vorschlag des Landes Niedersachsen zur Anpassung des Abschnitts 2.9 Absatz 9 UStAE erörtert.



# Das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung und die Bildung von Rücklagen

Seit dem 1. Januar 2014 ist die Abgabenordnung (AO) in der Fassung des Ehrenamtsstärkungsgesetzes vom März 2013 anzuwenden. Die dort enthaltenen grundsätzlichen Regelungen zur zeitnahen Mittelverwendung und zur Bildung von steuerlichen Rücklagen lassen auch nach den ausweislich der Gesetzesbegründung beabsichtigten Erleichterungen und Klarstellungen sowie den Konkretisierungen der Finanzverwaltung im überarbeiteten Anwendungserlass reichlich Raum für zum Teil neue, aber auch altbekannte Spekulationen und Interpretationserfordernisse, die den Steuerpflichtigen in der täglichen Praxis nach wie vor mit großen Herausforderungen konfrontieren.

## Die wesentlichen Neuregelungen noch einmal im Überblick

Abweichend von der bisherigen Regelung, die für steuerbegünstigte Körperschaften als Ausfluss des Gebots der Selbstlosigkeit grundsätzlich eine Mittelverwendungspflicht im Folgejahr vorsah, ist nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO eine zeitnahe Verwendung der Mittel auch dann gegeben, wenn diese spätestens in den auf den Zufluss folgenden zwei Wirtschaftsjahren für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden. Die bislang geltende Frist wurde also zugunsten der betroffenen Körperschaften um ein Jahr verlängert.

Die Vorschriften, nach denen Mittel von der Pflicht zur zeitnahen Verwendung ausgenommen sind und (vorübergehend) in einer Rücklage „geparkt“ werden dürfen, finden sich nunmehr unter dem Titel „Rücklagen und Vermögensbildung“ in § 62 AO.

Hinzugekommen zu den ehemals in § 58 AO abgebildeten Regelungen ist die bisher nur im Anwendungserlass genannte Möglichkeit, eine Rücklage für beabsichtigte Wiederbeschaffungen in Höhe der sog. Regelabschreibungen zu bilden (§ 62 Abs. 1 Nr. 2 AO). Hinsichtlich der zentralen Voraussetzung für die Rücklagenbildung, der geplanten Wiederbeschaffung des Vermögenswertes, bleibt abzuwarten, wie eng die Finanzverwaltung dieses Absichtmerkmal auslegen wird.

Mit zunehmender Nutzungsdauer und daher insbesondere bei Immobilien dürfte es reichlich Diskussionsstoff hinsichtlich des Nachweises der künftigen Wiederbeschaffungsabsicht geben. Hier werden in erster Linie schriftliche Beschlüsse sowie entsprechende Planungsunterlagen erforderlich sein, wenngleich die von der Finanzverwaltung postulierten Nachweiserfordernisse für langlebige Wirtschaftsgüter im Gesetz nicht vorgesehen sind.

Die zulässige Zuführung bemisst sich entsprechend der Vorschrift grundsätzlich nach der Höhe der regulären (planmäßigen) Absetzungen für die Abnutzung des verwendeten und wiederzubeschaffenden Wirtschaftsgutes. Reicht die Zuführung von Mitteln in Höhe der Abschreibungen für eine beabsichtigte Wiederbeschaffung nicht aus, können auch höhere Mittel der Rücklage zugeführt werden.

Der Nachweis darüber ist durch die Körperschaft zu erbringen (AEAO zu § 62 Tz. 6 Sätze 3 und 4).

Ebenfalls neu aufgenommen wurde die mit der Verlängerung der Mittelverwendungsfrist korrespondierende Regelung, bei Nichtausschöpfung des Höchstbetrags für die Dotierung einer freien Rücklage (ehemals § 58 Nr. 7 AO, jetzt § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO) die Bildung innerhalb der nächsten zwei Jahre nachholen zu können. Da die Bildung innerhalb von zwei Kalenderjahren nach dem Mittelzufluss erfolgen muss, dürfen Zuflüsse aus dem Geschäftsjahr 2014 also auch noch im Geschäftsjahr 2016 in eine steuerliche Rücklage eingestellt werden.

Ferner wurde erstmals der konkrete Zeitpunkt der Rücklagenbildung geregelt. Nach § 62 Abs. 2 AO hat die Bildung der steuerlichen Rücklagen innerhalb der Frist des § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO zu erfolgen, also bis zum Ablauf der jetzt zweijährigen Mittelverwendungsfrist. Das Schrifttum zieht hieraus den zutreffenden Schluss, dass sich die steuerliche Rücklagenbildung damit endgültig von der handelsrechtlichen Ergebnisverwendung getrennt hat.

Gelockert wurden schließlich die Regelungen zum sog. Endowment.

Das Endowment-Verbot untersagt steuerbegünstigten Körperschaften grundsätzlich, ihre zeitnah zu verwendenden Mittel einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft für deren Vermögensausstattung zuzuwenden.

Nach § 58 Nr. 3 AO ist es nunmehr auch zulässig, bestimmte zeitnah zu verwendende Mittel einer anderen Körperschaft zur Vermögensausstattung zuzuwenden (nicht zeitnah zu verwendende Mittel – also insbesondere freie Rücklagen i.S.d. § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO – dürfen natürlich auch weiterhin nach § 58 Nr. 2 AO für Endowments verwendet werden).



**Frank Hundgeburth**  
Senior Manager  
Wirtschaftsprüfer/  
Steuerberater  
Tel: +49 (0)511 3023 4101  
fhundgeburth@deloitte.de

### Neues Gesetz – alte Fragen

Wer im Zuge des Gesetzgebungsverfahrens auch die Beseitigung der seit Jahren bestehenden Unsicherheiten hinsichtlich des Rechtscharakters der steuerlichen Rücklagen und der Darstellung der Mittelverwendungsrechnung erwartet hatte, muss leider „Fehlanzeige“ konstatieren.

Hier haben sowohl der Gesetzgeber als auch die Finanzverwaltung die Chance zur Klarstellung verpasst. Viele der alten Fragen sind nach wie vor offen:

#### **Welchen Mittelbegriff legt § 55 AO zugrunde bzw. welche Mittel unterliegen (entweder vorübergehend oder dauerhaft) nicht dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung?**

Mittel sind nach der allgemein gebräuchlichen Definition des BFH sämtliche Vermögenswerte der Körperschaft, also nicht nur die ihr durch Spenden, Beiträge und Erträge ihres Vermögens und ihrer Zweckbetriebe zur Verfügung stehenden Geldbeträge (BFH BStBl 92, 62).

Im Hinblick auf die Mittelverwendungsrechnung kann dieser weite Mittelbegriff jedoch nicht greifen, denn zeitnah verwenden kann die Körperschaft nach dem Sinn und Zweck des § 55 AO nur diejenigen Mittel, die ihr (als liquide Mittel) zur Verfügung stehen. Die Verpflichtung zur zeitnahen Mittelverwendung kann sich deshalb nur auf den Mittelüberschuss und nicht auf nutzungsgebundene Mittel wie insbesondere das für die satzungsgemäßen Zwecke erforderliche Sachanlagevermögen oder die Vorräte beziehen.

#### **Was ist unter einer Rücklage i.S.d. § 62 AO zu verstehen?**

Zunächst ist auf die „fundamentalen“ Unterschiede der jeweiligen Interpretation des Begriffs Rücklage in Steuer- und Handelsrecht hinzuweisen.

Handelsrechtliche Gewinnrücklagen können – auf Basis eines entsprechenden Gewinnverwendungsbeschlusses – nur aus dem handelsrechtlichen Jahresüberschuss gebildet werden.

Das Steuerrecht denkt in der Abgabenordnung bei dem Begriff „Rücklagen“ aber gerade nicht an handelsrechtliche Bestandteile des Eigenkapitals, sondern stellt eher eine liquiditätsorientierte Betrachtung an oder anders formuliert: Während handelsrechtliche Rücklagen aus dem Periodenerfolg des Geschäftsjahrs im Eigenkapital auf der Passivseite der Bilanz gebildet werden, verortet die Abgabenordnung die Rücklagen wohl eher auf der

Aktivseite der Bilanz als einen Mittel- (bzw. Liquiditäts-) überschuss, der von der Verpflichtung zur zeitnahen Mittelverwendung ausgenommen ist.

So gibt die IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung von Vereinen den zutreffenden Hinweis: „Vorschriften der Abgabenordnung (insbesondere § 62 AO) sind für die Rücklagenbildung aus Sicht der an das Handelsrecht angelehnten Rechnungslegung grundsätzlich unbeachtlich.“ Leider wurde in dem überarbeiteten Anwendungserlass die Chance vertan, einen konkreten Hinweis auf diese deutlich unterschiedliche Auslegung desselben Begriffs zu geben.

#### **Wie sind die steuerlichen Rücklagen i.S.d. § 62 AO darzustellen und zu entwickeln?**

Die Bildung und Entwicklung der steuerlichen Rücklagen lässt sich im handelsrechtlichen Jahresabschluss nur unzureichend darstellen. Da wegen der zuvor genannten unterschiedlichen konzeptionellen Blickwinkel (Liquiditätsbetrachtung versus Periodenerfolg) keine Kongruenz zwischen handelsrechtlichen Rücklagen und solchen im Sinne der AO hergestellt werden kann, sollten die Darstellung und Entwicklung der steuerlichen Rücklagen außerhalb des handelsrechtlichen Jahresabschlusses in einer Nebenrechnung (Mittelverwendungsrechnung) erfolgen.

#### **Gibt es rechtsverbindliche Vorgaben über die Darstellung einer Mittelverwendungsrechnung?**

Da die meisten steuerbegünstigten Körperschaften ihre Jahresabschlüsse nach handelsrechtlichen Vorschriften aufstellen, können sie keinen direkten Nachweis ihrer Einnahmen und Ausgaben im Sinne des § 63 Abs. 3 AO führen und sind deshalb auf die Mittelverwendungsrechnung als steuerliche Nebenrechnung zum Jahresabschluss angewiesen.

Auf die Darstellung einer verbindlichen Ermittlungstechnik wurde entgegen den ursprünglichen Ankündigungen jedoch auch im aktuellen Anwendungserlass verzichtet. Üblich ist die auf Thiel und Buchna zurückzuführende bilanzielle Ableitung (Buchna, Johannes; Seeger, Andreas; Brox, Wilhelm: Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 10. Auflage). Diese zieht von der Gesamtsumme der Aktiva zunächst die Buchwerte der bereits für steuerbegünstigte Zwecke eingesetzten Wirtschaftsgüter ab. Im zweiten Schritt werden dann die Verbindlichkeiten und Rückstellungen zum Abzug gebracht. Schließlich werden noch die zulässigerweise der zeitnahen Mittelverwendung entzogenen Mittel (Rücklagen i.S.d. AO) subtrahiert. Ergibt sich nach diesem Berechnungsschema

ein Minusbetrag, liegt ein gemeinnützigkeitsrechtlich unschädlicher Verwendungsüberhang vor.

Nur wenn sich ein Verwendungsrückstand andeutet, sollten auch kapitalflussorientierte Betrachtungen zu Kontrollzwecken berücksichtigt werden.

### **Fazit**

Die Einhaltung der gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorgaben zur zeitnahen Mittelverwendung steht zunehmend im Fokus der Finanzbehörden und sollte wegen des der Mittelverwendungsrechnung immanenten Risikopotenzials und wegen des im Extremfall drohenden Entzugs der Gemeinnützigkeit einer permanenten Kontrolle unterzogen werden.

Trotz der gleichen Begrifflichkeit besteht ein wesentlicher Unterschied zwischen den im Eigenkapital abzubildenden handelsrechtlichen Rücklagen und den im Rahmen der Mittelverwendungsrechnung gebildeten steuerlichen Rücklagen.

Der Versuch, die steuerlichen Rücklagen im Eigenkapital des handelsrechtlichen Jahresabschlusses darzustellen, kann daher nur unzureichend gelingen. Um gleichwohl eine der Betriebsprüfung standhaltende Dokumentation der Entwicklung der steuerlichen Rücklagen vorweisen zu können, empfiehlt es sich, auch über die Zuführung bzw. Auflösung der steuerlichen Rücklagen gesondert zu beschließen – dies insbesondere vor dem Hintergrund des nunmehr geltenden Zwei-Jahres-Zeitraums zur Bildung der steuerlichen Rücklagen.

# Weitergabe von Mitteln durch steuerbegünstigte Körperschaften



**Zina Strottmann**  
Manager  
Steuerberaterin  
Tel: +49 (0)511 3023 4158  
zstrottmann@deloitte.de

Die Praxis beschäftigte sich in jüngerer Vergangenheit häufiger mit der Frage der Zulässigkeit der Weiterleitung von Mitteln durch steuerbegünstigte Träger an andere gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Körperschaften.

Hintergrund der Auseinandersetzung mit der Thematik war in Einzelfällen die angestrebte Unterstützung „nahestehender“ Einrichtungen, die keine gesellschaftsrechtliche Verbindung zum Sponsor haben. Zunehmend finden Unterstützungsleistungen jedoch auch innerhalb von Unternehmensverbänden statt, die sich vielfältig auch im Bereich der Sozialwirtschaft etabliert haben. Neben den klassischen Konstruktionen, bei denen ein Trägerverein alleiniger Gesellschafter der operativ tätigen steuerbegünstigten GmbH ist, werden die Aktivitäten bei größeren Einheiten auch innerhalb konzernähnlicher Organisationsstrukturen geführt.

## Steuerbegünstigung auch bei nicht unmittelbarer Zweckverwirklichung

Wie immer bei (steuerlichen) Themen im NPO-Bereich geht hier der erste Blick in die Abgabenordnung (AO): Nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO sind steuerbegünstigte Körperschaften verpflichtet, ihre gesamten Mittel für die Verwirklichung ihrer steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke zu verwenden. Diese Verwirklichung erfolgt dabei im Regelfall unmittelbar selbst oder durch Einschaltung einer Hilfsperson (§ 57 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 AO). Zulässig ist die Zweckverwirklichung nach § 58 Nr. 1 bis Nr. 5 AO jedoch auch durch Unterstützung anderer steuerbegünstigter Körperschaften. Konkret werden Steuervergünstigungen nicht dadurch ausgeschlossen, dass

- eine Körperschaft Mittel für die Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft oder für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts (jPdÖR) beschafft (Nr. 1),
- eine Körperschaft ihre Mittel teilweise einer anderen, ebenfalls steuerbegünstigten Körperschaft oder einer jPdÖR zur Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken zuwendet (Nr. 2),
- eine Körperschaft bestimmte in Nr. 3 genannte Mittel einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft oder einer jPdÖR zur Vermögensausstattung zuwendet,
- eine Körperschaft ihre Arbeitskräfte anderen Personen, Unternehmen, Einrichtungen oder einer jPdÖR für steuerbegünstigte Zwecke zur Verfügung stellt (Nr. 4) oder

- eine Körperschaft ihr gehörende Räume einer anderen, ebenfalls steuerbegünstigten Körperschaft oder einer jPdÖR zur Nutzung zu steuerbegünstigten Zwecken überlässt (Nr. 5).

Die Finanzverwaltung hat sich in der Verfügung der Oberfinanzdirektion Frankfurt (OFD Frankfurt vom 27. Mai 2014, S 0177 A – 6 – St 53) zu den Vorschriften geäußert. Die zentralen Aspekte dieser Rundverfügung stellen sich wie folgt dar:

## Regelungen für sog. Mittelbeschaffungskörperschaften i.S.d. § 58 Nr. 1 AO

Grundsätzlich zielt die Vorschrift auf sog. Mittelbeschaffungskörperschaften, also auf Einheiten, deren Zweck die Beschaffung von Mitteln für andere steuerbegünstigte Körperschaften ist. Jedoch ist die Norm nicht auf reine Förderkörperschaften beschränkt und entsprechend auch auf steuerbegünstigte Körperschaften mit mehreren Satzungszwecken anwendbar, die nicht in jedem Jahr gleichermaßen verfolgt werden müssen.

Für die steuerunschädliche Mittelweitergabe bestehen folgende Voraussetzungen:

- Die Mittelbeschaffung für andere steuerbegünstigte Körperschaften bzw. jPdÖR muss als Satzungszweck ebenso definiert sein wie der steuerbegünstigte Zweck als solcher, für den die Mittel beschafft werden sollen.
- Die Benennung der Empfängerkörperschaft in der Satzung ist hingegen nicht zwingend. Wird sie jedoch benannt, so ist eine Mittelbeschaffung/-weitergabe an eine andere steuerbegünstigte Körperschaft erst nach entsprechender Satzungsänderung zulässig.
- Bestehen mindestens eines deckungsgleichen Satzungszwecks zwischen Förder- und Empfängerkörperschaft (diese Voraussetzung ergibt sich aufgrund der aktuellen Rechtsprechung des BFH vom 25. Juni 2014 – I R 41/12, BFH/NV 2015, S. 235; sie ist nicht Teil der zitierten OFD-Verfügung).
- Falls die Mittelbeschaffung alleiniger Satzungszweck ist, sind die gesamten Mittel an eine bzw. an die (in der Satzung benannte) Empfängerkörperschaft weiterzugeben.

Entsprechend der genannten OFD-Verfügung ist auch eine Weitergabe von Mitteln „in der Kette“ („doppelte Mittelweitergabe“ und längere „Weiterleitungsketten“) zulässig – ein für mehrgliedrige steuerbegünstigte Organisationen wichtiger Aspekt. Voraussetzung für solche Weiterleitungsketten ist es, dass die Mittel letztlich bei

einer Empfänger Körperschaft ankommen, die diese Mittel für die Verwirklichung ihrer steuerbegünstigten Zwecke verwendet.

### **(Begrenzte) Mittelweitergabe nach § 58 Nr. 2 AO**

In Abgrenzung zu § 58 Nr. 1 AO dürfen nach § 58 Nr. 2 AO Mittel für sämtliche steuerbegünstigte Zwecke (§§ 52 ff. AO) weitergegeben werden, ohne dass diese Weitergabe Satzungszweck der zuwendenden Körperschaft sein muss. Die Restriktion einer lediglich teilweisen Mittelweitergabe bedeutet nach Auffassung der Finanzverwaltung eine nicht überwiegende Weitergabe des Nettovermögens (Vermögenswerte abzgl. Verbindlichkeiten) im jeweiligen Veranlagungszeitraum (also max. 50% des Nettovermögens).

### **Mittelweitergabe nach § 58 Nr. 3 AO**

Die in Nr. 3 geregelte Mittelweitergabe wurde mit dem Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes eingeführt und ist seit dem 1. Januar 2014 anwendbar. Hintergrund der Gesetzesänderung war eine unter dem Begriff „Endowmentverbot“ bekannte Restriktion der Mittelverwendung. Hiernach verstieß der Einsatz von zeitnah zu verwendenden Mitteln im Zusammenhang mit der Errichtung einer steuerbegünstigten Körperschaft gegen das Gebot der Selbstlosigkeit. Nach der Änderung ist es nunmehr zulässig, einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft zum Zweck der Vermögensausstattung

- Überschüsse aus der Vermögensverwaltung,
- Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben (einschl. Zweckbetrieben) und darüber hinaus
- maximal 15 Prozent der sonstigen zeitnah zu verwendenden Mittel

zuzuwenden. Diese Mittelzuwendung kann sowohl an bereits bestehende als auch an noch zu errichtende steuerbegünstigte Körperschaften erfolgen. Der Erwerb von Anteilen an einer steuerbegünstigten Körperschaft ist hingegen hiernach nicht begünstigt.

Voraussetzung ist eine explizite Übereinstimmung der steuerbegünstigten Zwecke der übertragenden Körperschaft und der aus den Vermögenserträgen des übertragenen Vermögens zu verwirklichenden steuerbegünstigten Zwecke der Empfängerin. Die Finanzverwaltung geht dabei von einer partiellen Übereinstimmung der Satzungszwecke aus (vgl. AEAO zu § 58 Nr. 3). Fördert der „Sponsor“ beispielsweise mildtätige Zwecke sowie die Altenhilfe und der Empfänger gleichfalls mildtätige Zwecke und den Tierschutz, so dürfen die Vermögenserträge aus dem übertragenen Vermögen nur für mildtätige Zwecke eingesetzt werden.

Zu beachten ist jedoch, dass § 58 Nr. 3 AO lediglich eine Ausnahme vom grundsätzlichen Gebot der zeitnahen Mittelverwendung nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO darstellt. Die Zulässigkeit der Mittelweitergabe aufseiten der zuwendenden Körperschaft bestimmt sich weiterhin nach § 58 Nr. 1 und Nr. 2 AO.

### **Überlassung von Arbeitskräften und Räumen (§ 58 Nr. 4 und 5)**

Unschädlich für die Steuerbegünstigung ist ebenfalls die Überlassung von Arbeitskräften sowie von Räumen.

Bei der Mitarbeiterüberlassung ist nicht Voraussetzung, dass die empfangende Einheit ihrerseits steuerbegünstigt ist, jedoch dürfen die Personen nur für steuerbegünstigte Zwecke eingesetzt werden. Die Überlassung von Räumlichkeiten darf nur an eine steuerbegünstigte Körperschaft oder an eine jPdöR zum Einsatz für steuerbegünstigte Zwecke erfolgen.

Die Überlassung von Arbeitskräften bzw. von Räumen erfolgt regelmäßig im Rahmen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs bzw. im Rahmen der Vermögensverwaltung.

### **Fazit**

Die Abgabenordnung sieht eine Reihe von Möglichkeiten zur Weitergabe von Mitteln an andere steuerbegünstigte Körperschaften vor. Zur Erlangung einer größtmöglichen Flexibilität für die Weitergabe von Mitteln empfiehlt sich im Hinblick auf die Voraussetzungen des § 58 Nr. 1 AO eine Anpassung der Satzung in geeigneter Form. Für Mittelzuwendungen auf Basis der übrigen Vorschriften sind die entsprechenden Voraussetzungen zu beachten.

# Höhere Rechtssicherheit bei gemischt veranlassten Aufwendungen eines e.V.



**Dr. Achim Bollweg**  
Partner  
Steuerberater/  
Rechtsanwalt  
Tel: +49 (0)511 3023 4421  
abollweg@deloitte.de

In der Vergangenheit gab es insbesondere im Rahmen von Betriebsprüfungen immer wieder Streit über die Aufteilung von Aufwendungen, die zwar mehrheitlich durch den ideellen Bereich verursacht, partiell jedoch auch dem gewerblichen Bereich zuzuordnen waren. Auch wenn die Finanzverwaltung in § 64 Tz. 7 AEAO bereits eine anteilige Berücksichtigung von gemischt veranlassten Aufwendungen auf Basis objektiver Maßstäbe zuließ, führten unterschiedliche Auffassungen zwischen der Betriebsprüfung und dem Steuerpflichtigen über eben genau diese objektiven Maßstäbe in der Praxis oftmals dazu, dass der Steuerpflichtige die durch die Betriebsprüfung vorgeschlagene Aufteilung einfach akzeptieren musste.

Hintergrund war, dass der BFH bislang an seiner „strengen“ Rechtsprechung zum Aufteilungsverbot für gemischt veranlasste Aufwendungen festhielt und damit faktisch die Aufteilung der Finanzverwaltung für den Steuerpflichtigen bindend war, weil ihm bislang der Klageweg versperrt blieb bzw. dieser mit erheblichen Unsicherheiten belegt war.

Mit Urteil vom 15. Januar 2015 hat der BFH nunmehr entschieden, dass vorrangig durch den ideellen Bereich eines Sportvereins veranlasste Aufwendungen, die jedoch auch durch einen Gewerbebetrieb mitveranlasst sind, anteilig dem gewerblichen Bereich zuzuordnen sein können. Seine bisherige strenge Rechtsprechung zum „Aufteilungsverbot“ für gemischt veranlasste Aufwendungen hat der BFH damit aufgegeben. Über den entschiedenen Einzelfall (Sportverein) hinaus strahlt dieses Urteil auch auf andere steuerbegünstigte Körperschaften aus und ist insofern von grundlegender Bedeutung.

## **Sachverhalt und Eckpunkte der Entscheidung**

Im zu entscheidenden Fall unterhielt ein eingetragener Sportverein einen steuerbegünstigten Zweckbetrieb (Spielbetrieb) und einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (Werbung). Als Gewinn aus dem Geschäftsbetrieb legte er nach § 64 Abs. 6 AO jeweils pauschal 15 Prozent der erzielten Nettoeinnahmen zugrunde. Nach einer Außenprüfung erkannte das Finanzamt dem Verein wegen festgestellter Steuerhinterziehungen die Gemeinnützigkeit ab und ließ bei der anschließenden Ermittlung der Jahresüberschüsse eine Verrechnung der Einkünfte aus dem Gewerbebetrieb mit den Verlusten aus dem ehemaligen Zweckbetrieb nicht zu.

## **Außersteuerliche Sphäre eines eingetragenen Vereins**

Zunächst hat der BFH festgestellt, dass auch ein nicht (mehr) gemeinnütziger eingetragener Verein – im Gegensatz zu einer Kapitalgesellschaft – über eine außersteuerliche Sphäre verfügt und deshalb nicht sämtliche Einkünfte als steuerpflichtig behandelt werden können. Folglich hat der BFH auch klargestellt, dass die den gewerblichen Einkünften zuzurechnenden Werbeeinnahmen des Vereins grundsätzlich nicht mit den hier der außersteuerlichen Sphäre des Vereins zuzuordnenden Aufwendungen aus dem Sportbereich verrechnet werden können.

## **Berücksichtigung von gemischt veranlassten Aufwendungen**

Im Streitfall waren die Aufwendungen des Spielbetriebs vorrangig durch diesen selbst veranlasst worden. Der Verein hatte jedoch geltend gemacht, dass bestimmte Ausgaben für den Sportbereich (z.B. Spielergehälter) auch mit Blick auf die Möglichkeit höherer Werbeeinnahmen getätigt worden waren. Ob solche gemischt veranlassten Aufwendungen zu einer zumindest teilweisen Zuordnung von Aufwendungen des Sportbereichs zum Werbetrieb des Vereins führen können, war die eigentliche Kernfrage des Streitfalls.

Aus der bisherigen Rechtsprechung wurde ein Aufteilungsverbot für gemischt veranlasste Aufwendungen von Sportvereinen (z.B. für notwendige Gemeinkosten, wenn diese sowohl dem Sportbereich als auch dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dienen) abgeleitet. Denn ergab eine Gewichtung, dass eine Ausgabe vorrangig durch den ideellen Bereich bzw. den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb veranlasst war, so war sie nach der bisherigen Rechtsprechung des BFH dem jeweiligen Bereich in vollem Umfang zuzuordnen. Eine anteilige Schätzung entfiel. Im Zweifel war davon auszugehen, dass die steuerbegünstigte Körperschaft „in erster Linie“ ideelle Zwecke verfolgte.

Nunmehr ist auch eine anteilige – ggf. auch schätzungsweise – Berücksichtigung einer gewerblichen Mitveranlassung bei der Zuordnung vorrangig durch den Sportbetrieb veranlasster Aufwendungen von Sportvereinen möglich, wenn und soweit objektivierbare zeitliche oder quantitative Abgrenzungskriterien vorhanden sind. Sind die ideellen und gewerblichen Beweggründe mangels objektivierbarer Abgrenzungskriterien untrennbar ineinander verwoben, soll auch weiterhin nur der primäre Veranlassungszusammenhang zu berücksichtigen sein.

Im Übrigen hat der BFH auch entschieden, dass die Pauschalisierungsregelung gemäß § 64 Abs. 6 Nr. 1 AO (15% pauschaler Gewinn der Einnahmen) unmittelbar nur für steuerbegünstigte Körperschaften gilt und mangels planwidriger Regelungslücke auch nicht analog auf nicht steuerbegünstigte Körperschaften angewendet werden kann.

### **Auswirkungen für die Praxis**

Nach wie vor ist eine Verrechnung von gewerblichen mit außersteuerlichen Ergebnissen eines eingetragenen Vereins ausgeschlossen. Allerdings kommt bei gemischt veranlassten Aufwendungen auf Grundlage der ergangenen Entscheidung nunmehr eine entsprechende Aufteilung in Betracht. Mit dem Urteil eröffnet sich die Möglichkeit, dass vorrangig durch den ideellen Bereich veranlasste Aufwendungen, die bislang nach der Rechtsprechung des BFH in vollem Umfang dem ideellen Bereich zuzuordnen waren, nunmehr anteilig auch als Betriebsausgaben des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs geltend gemacht werden können.

Durch das Urteil werden die bislang durch die Finanzverwaltung im AEAO zu § 64 Abs. 1 Nr. 6 dargelegten Grundsätze jetzt auch durch die Rechtsprechung bestätigt. Diese bringt den Steuerpflichtigen im Rahmen von Betriebsprüfungen in eine sehr viel komfortablere Situation. Sofern hier die Abgrenzungskriterien streitig sind, ist dem Steuerpflichtigen nunmehr durch Aufgabe des „strengen Abzugsverbots“ – anders als bisher – der Klageweg faktisch nicht mehr versperrt, was den Einigungsdruck aufseiten der Finanzverwaltung deutlich erhöhen sollte.

# Rechnungslegungspflicht eingetragener Vereine



**Marc Afemann**  
Senior Manager  
Wirtschaftsprüfer/  
Steuerberater  
Tel: +49 (0)511 3023 4351  
mafemann@deloitte.de

Mittlerweile werden steuerbegünstigte Körperschaften zunehmend in der Rechtsform von Kapitalgesellschaften (insbesondere GmbHs) geführt und entsprechend ergeben sich hinsichtlich deren Rechnungslegungspflichten keine signifikanten Besonderheiten im Vergleich zu gewerblichen Unternehmen. Gleichwohl gibt es auch weiterhin eine Vielzahl von unter dem Rechtskleid eines eingetragenen Vereins geführten Aktivitäten innerhalb des NPO-Bereichs, deren Rechnungslegungspflicht sich auf den ersten Blick weniger klar ableiten lässt. Grundsätzlich unterscheidet man rechtsfähige und nicht-rechtsfähige Vereine. Bei Letzteren sind insbesondere der nicht-wirtschaftliche Verein sowie der in der Praxis selten auftretende wirtschaftliche Verein voneinander zu unterscheiden. In der Mehrzahl sind nicht-wirtschaftliche Vereine, die ihre Rechtsfähigkeit durch Eintragung ins Vereinsregister (§ 21 BGB) erhalten. Demgegenüber wird der wirtschaftliche Verein rechtsfähig durch staatliche Genehmigung (§ 22 BGB). Die nachfolgende Darstellung bezieht sich auf die Rechnungslegung von rechtsfähigen, nichtwirtschaftlichen Vereinen und gibt einen Kurzüberblick über die gesetzlichen Grundlagen der Rechnungslegung dieser Körperschaften.

## Rechnungslegung nach BGB

Grundlagen des Vereinsrechts, unter anderem auch Grundzüge der Rechnungslegung, ergeben sich aus dem Bürgerlichen Gesetzbuch. Nach § 666 BGB ist der Vorstand verpflichtet, der Mitgliederversammlung die erforderlichen Nachrichten zu geben und auf Verlangen über den Stand des Geschäfts Auskunft zu erteilen und Rechenschaft abzulegen. Konkret bedeutet dies, dass der Vorstand gegenüber der Mitgliederversammlung einen Rechenschaftsbericht abzugeben hat. Dieser besteht nach allgemeiner Auffassung aus einem Tätigkeitsbericht sowie der Rechnungslegung.

Im Rahmen der Rechnungslegung hat der Vorstand der Mitgliederversammlung eine geordnete Zusammenstellung der Einnahmen und Ausgaben schriftlich mitzuteilen und ggf. ein Bestandsverzeichnis vorzulegen (§§ 259 und 260 BGB). Weitere Anforderungen oder Ausführungen zur Ausgestaltung der Rechnungslegung bestehen nicht.

## Beachtung des Handelsgesetzbuches?

Ein Verein gilt auch dann als nicht-wirtschaftlich, wenn er zur Erreichung seiner idealen Ziele unternehmerische Tätigkeiten entfaltet. Dies gilt jedoch nur solange, wie diese dem nicht-wirtschaftlichen Hauptzweck zu- und untergeordnet und Hilfsmittel zu dessen Erreichung sind (sog. Nebenzweckprivileg). Vereine, die im Rahmen

dieses Nebenzweckprivilegs ein eigenes Handelsgewerbe betreiben, welches nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Art und Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert (die also Kaufmann i.S.v. § 1 HGB sind), haben neben den Regelungen des BGB für die Rechnungslegung dieses kaufmännischen Bereichs zudem auch die handelsrechtlichen Normen der §§ 238 bis 263 HGB zu beachten.

Im Umkehrschluss heißt dies aber auch, dass die Vielzahl an Idealvereinen, die nach HGB Rechnung legen, dies auf freiwilliger Basis tun.

## Vorgaben der Abgabenordnung (AO)

Ein Verein, der steuerbegünstigte Zwecke im Sinne der Abgabenordnung verfolgt, hat auch für steuerliche Zwecke ordnungsmäßige Aufzeichnungen über seine Einnahmen und Ausgaben zu führen und dadurch die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung seiner steuerbegünstigten Zwecke nachzuweisen (§ 63 Abs. 3 AO). Dabei sind die §§ 140 ff. der Abgabenordnung über das Führen von Büchern und Aufzeichnungen zu beachten.

Nach der sog. abgeleiteten Buchführungspflicht (§ 140 AO) haben Vereine die nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen (also bspw. dem HGB) für sie bereits zu beachtenden Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten auch für steuerliche Zwecke zu erfüllen.

Darüber hinaus folgt aus einer Überschreitung der Grenzen des § 141 AO die Verpflichtung zur weitgehend entsprechenden Anwendung der §§ 238–263 HGB im Rahmen der sog. originären Buchführungspflicht. Praktisch hat § 141 AO insbesondere für steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe von Vereinen Bedeutung, die insgesamt steuerbegünstigte Zwecke nach den Bestimmungen der Abgabenordnung verfolgen. Hiernach sind durch diese Vereine die Regelungen des HGB (§§ 238 ff. HGB) insbesondere dann zu beachten, wenn sie innerhalb des (steuerpflichtigen) wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs Umsatzerlöse von mehr als € 500.000 oder einen Gewinn von mehr als € 50.000,00 im Jahr erzielen.

Zusätzlich verlangt der Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) von steuerbegünstigten Körperschaften innerhalb ihrer Rechnungslegung einen gesonderten Ausweis der Rücklagen nach § 62 AO.



## Das Publizitätsgesetz (PublG)

Das nicht so im Fokus stehende Publizitätsgesetz (PublG) sieht für Unternehmen und Konzerne ab einer bestimmten Größenordnung besondere Rechnungslegungs- und auch Offenlegungspflichten vor. Hierbei finden sich im PublG sowohl Regelungen für den Einzelabschluss (§§ 1–10 PublG) wie auch Regelungen zur Konzernrechnungslegung (§§ 11–15 PublG).

Für den Einzelabschluss der in § 3 Abs. 1 PublG abschließend aufgezählten Rechtsformen sind die Regelungen des PublG dann anzuwenden, wenn diese zwei der drei nachfolgenden Kriterien an drei aufeinanderfolgenden Stichtagen erfüllen (vgl. § 1 Abs. 1 PublG):

- Die Bilanzsumme übersteigt € 65 Mio.,
- Die Umsatzerlöse übersteigen € 130 Mio.,
- Die durchschnittliche Mitarbeiteranzahl beträgt mehr als fünftausend Arbeitnehmer.

Dabei sieht § 3 Abs. 1 Nr. 3 PublG die Anwendung der Regelungen der §§ 1–10 des PublG (Einzelabschluss) explizit für „Vereine vor, deren Zweck auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ausgerichtet ist“. Auf Grundlage der BGH-Entscheidung vom 29. September 1982 sowie des Urteils des LG München I vom 30. August 2001 (ADAC-Urteile) ist diese Formulierung nach herrschender Meinung jedoch so zu verstehen, dass eingetragene, nicht-wirtschaftliche Vereine (Idealvereine) kraft ihrer Eintragung die Regelungen der §§ 1–10 PublG (Einzelabschluss) nicht beachten müssen. Gemäß § 11 Abs. 1 PublG besteht eine Konzernrechnungslegungspflicht für Unternehmen (Mutterunternehmen), die ihren Sitz (Hauptniederlassung) im Inland haben und einen unmittelbaren oder mittelbaren beherrschenden Einfluss auf ein anderes Unternehmen ausüben, wenn im Konzernverbund jeweils mindestens zwei der drei in § 11 Abs. 1 PublG genannten Größenkriterien an drei aufeinander folgenden Konzernabschlussstichtagen überschritten werden. Die Größenmerkmale des § 11 Abs. 1 PublG entsprechen denen des § 1 PublG (s.o.). Für die Konzernrechnungslegung an sich gelten nach § 13 Abs. 2 PublG dann die handelsrechtlichen Regelungen der §§ 294–314 HGB sinngemäß.

Kernfrage bei der Beurteilung der Konzernrechnungslegungspflicht von eingetragenen Verein ist, ob diese ein „Unternehmen“ i.S.d. § 11 PublG sein können. Zunächst ist hierfür wichtig, dass nach herrschender Meinung der Kreis der durch § 11 PublG zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichteten „Unternehmen“ mit

den in § 3 PublG für den Einzelabschluss abschließend aufgezählten Unternehmen nicht übereinstimmen, also grds. auch rechtsfähige, nicht-wirtschaftliche Vereine hierunter fallen könnten.

In Bezug auf Unternehmereigenschaft i.S.d. § 11 PublG von rechtsfähigen, nicht-wirtschaftlichen Vereinen (Idealvereine) haben der BGH wie auch das LG München I (ADAC-Entscheidungen) entschieden, dass Idealvereine, die Beteiligungen an Kapitalgesellschaften halten, deshalb nicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind, weil der Unternehmerbegriff des PublG auf eine eigene, originäre und gewichtige erwerbswirtschaftliche Betätigung des Vereins selbst abstellen würde. Die Möglichkeit der Ausübung eines beherrschenden Einflusses begründet für sich allein hiernach, solange keine Konzerneigenschaft, wie sie im Rahmen der Zweckerfüllung des Idealvereins stattfindet, und eine eventuell bestehende eigene erwerbswirtschaftliche Betätigung des Holdingvereins im Sinne des Neben-zweckprivilegs von untergeordneter Bedeutung ist.

Nach dem Sinn und Zweck des PublG mag es ggf. unverständlich erscheinen, warum auf verschiedene Tochterkapitalgesellschaften ausgelagerte und in der Summe gewichtige wirtschaftliche Aktivitäten nur deshalb nicht zu einer Konzernrechnungslegungspflicht führen sollen, weil es sich bei der Holding um einen eingetragenen Verein handelt. Dennoch haben die Entscheidungen des BGH sowie des LG München weiterhin Gültigkeit und in namhaften Publikationen wird unter Bezugnahme auf diese Entscheidungen auch weiterhin eine Konzernrechnungslegungspflicht für eingetragene Vereine abgelehnt. Die weitere Entwicklung der herrschenden Meinung wie auch der Rechtsprechung zu dieser Fragestellung bleibt abzuwarten.

## Umsetzung der gesetzlichen Vorgaben

Ziel der Rechnungslegung ist die Erfüllung der Dokumentations- und Rechenschaftspflicht des Vorstandes. Gleichzeitig erfolgt mit der Rechnungslegung auch eine Information der Mitglieder und der sonstigen Adressaten über die Lage des Vereins (Informationsfunktion). Mithilfe der Rechnungslegung haben die Mitglieder zudem die Möglichkeit, die Tätigkeiten des Vorstands, vor allem im Hinblick auf die satzungsgemäße Verwendung der Mittel, zu kontrollieren (Kontrollfunktion). Die Rechnungslegung muss zudem den Vorstand, aber auch die weiteren Adressaten in die Lage versetzen, eine etwaige Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit erkennen zu können (Schuldendeckungsfähigkeit).

Entsprechend hat sich auch die Rechnungslegung von Vereinen nach herrschender Meinung an den allgemeinen Grundsätzen der Richtigkeit, Willkürfreiheit, Klarheit, Übersichtlichkeit und Vollständigkeit, am Saldierungsverbot, an der Einzelbewertung der Vermögens- und Schuldposten und am Vorsichtsprinzip zu orientieren.

Auch wenn diese und weitere spezifische Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung nur für Kaufleute explizit gesetzlich vorgeschrieben sind (§ 252 HGB), stellen diese gleichzeitig auch allgemeine Anforderungen an eine ordentliche Rechenschaft dar und sind insoweit auch für andere Formen der Rechnungslegung (z.B. Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung mit Vermögensrechnung) maßgeblich.

In der im einfachsten Fall ausreichenden Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung (§ 259 BGB) werden lediglich die dem Verein in der betrachteten Periode zugeflossenen und abgeflossenen Zahlungsmittel dargestellt. Problematisch ist hierbei, dass daraus nicht erkennbar wird, ob Zahlungen ggf. für mehrere Perioden geleistet oder empfangen wurden. Angesichts der vorgenannten Grundsätze und des Sinns und Zwecks der Rechnungslegung kann die Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung deshalb nur für überschaubare Verhältnisse angemessen und ausreichend sein.

In Folge der eingeschränkten Aussagekraft von Einnahmen-/Ausgaben-Rechnungen im Hinblick auf die tatsächliche wirtschaftliche Situation des Vereins kann es sachgerecht sein, dass Vereine, die in nicht unwesentlichem Umfang über abnutzbares Anlagevermögen, Forderungen, Verbindlichkeiten, Rückstellungen oder Abgrenzungsposten verfügen oder deren Vereinstätigkeit nicht durch einen gleichmäßigen Geschäftsverlauf geprägt ist, auf freiwilliger Grundlage ihre Rechnungslegung nach den Grundsätzen einer kaufmännischen Buchführung und Bilanzierung ausgestalten.

Gleiches gilt für Vereine, die an einem oder mehreren Tochterunternehmen beteiligt sind. Auch hier empfiehlt sich, unabhängig von einer in aller Regel fehlenden gesetzlichen Verpflichtung des Vereins, eine entsprechende Anwendung der Vorschriften zur Konzernrechnungslegung von Kapitalgesellschaften (§§ 290–315a HGB). Dies gilt umso mehr dann, wenn in wesentlichem Umfang Liefer- und Leistungsbeziehungen oder signifikante Finanzierungen zwischen dem Verein und seinen Tochterunternehmen bestehen, bzw. auch, wenn wesentliche Vermögensteile oder Vereinsaktivitäten in die Tochterunternehmen ausgegliedert wurden.

## Fazit

Für die ganz überwiegende Anzahl der eingetragenen, nicht-wirtschaftlichen Vereine finden sich lediglich wenige zwingend anzuwendende gesetzliche Regelungen zur Rechnungslegung im BGB. Der Kreis der Vereine, die die Regelungen des HGB und des PubLG (Konzernabschluss) kraft Gesetz zu beachten haben, ist klein.

Dennoch wendet eine Vielzahl der Idealvereine die Regelungen der §§ 238–263 HGB und der §§ 264–289 HGB für den Einzelabschluss freiwillig an. Dies ist ausdrücklich zu begrüßen, da den Informationsbedürfnissen der Adressaten wie auch den Pflichten des Vorstands hierdurch deutlich umfangreicher und damit besser entsprochen wird.

Auch für die Aufstellung eines Konzernabschlusses besteht für die ganz überwiegende Anzahl an Idealvereinen keine gesetzliche Verpflichtung. Gleichwohl ist auch hier, in Abhängigkeit von der Komplexität der Strukturen, eine freiwillige Anwendung der handelsrechtlichen Normen zum Konzernabschluss (§§ 290 ff. HGB) zu empfehlen. Oft reicht auch eine „Light-Version“ in Form aggregierter und konsolidierter Bilanz- und GuV-Daten, mittels derer sich die Entscheidungsträger einen Gesamtüberblick verschaffen können.

In Bezug auf die Konzernrechnungslegungspflicht größerer Vereinskonzerne nach dem PubLG bleibt die weitere Entwicklung der Rechtsprechung hierzu abzuwarten.



## Veranstaltungshinweis

Ganztägiges Seminar zu aktuellen Themen aus Steuern  
und Rechnungslegung für NPOs  
Hannover, 10. November 2015

## Ihre Ansprechpartner

### Thorsten Römgens

WP/StB

Tel: +49 (0)511 3023 4279

troemgens@deloitte.de

### Dr. Achim Bollweg

StB/RA

Tel: +49 (0)511 3023 4421

abollweg@deloitte.de

### Marc Afemann

WP/StB

Tel: +49 (0)511 3023 4351

mafemann@deloitte.de

## Hinweis

Bitte senden Sie eine E-Mail an Frau Petschulat-Klömich (apetschulatkloemich@deloitte.de) wenn Sie Fragen zum Inhalt des Newsletters haben, wenn dieser Newsletter an andere oder weitere Anschriften gesendet werden soll oder Sie den Newsletter nicht mehr erhalten möchten.

**Für weitere Informationen besuchen Sie unsere Webseite auf [www.deloitte.com/de](http://www.deloitte.com/de)**

Die Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft („Deloitte“) als verantwortliche Stelle i.S.d. BDSG und, soweit gesetzlich zulässig, die mit ihr verbundenen Unternehmen und ihre Rechtsberatungspraxis (Deloitte Legal Rechtsanwalts-gesellschaft mbH) nutzen Ihre Daten im Rahmen individueller Vertragsbeziehungen sowie für eigene Marketingzwecke. Sie können der Verwendung Ihrer Daten für Marketingzwecke jederzeit durch entsprechende Mitteilung an Deloitte, Business Development, Kurfürstendamm 23, 10719 Berlin, oder kontakt@deloitte.de widersprechen, ohne dass hierfür andere als die Übermittlungskosten nach den Basistarifen entstehen.

Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), eine „private company limited by guarantee“ (Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach britischem Recht), ihr Netzwerk von Mitgliedsunternehmen und ihre verbundenen Unternehmen. DTTL und jedes ihrer Mitgliedsunternehmen sind rechtlich selbstständig und unabhängig. DTTL (auch „Deloitte Global“ genannt) erbringt selbst keine Leistungen gegenüber Mandanten. Eine detailliertere Beschreibung von DTTL und ihren Mitgliedsunternehmen finden Sie auf [www.deloitte.com/de/UeberUns](http://www.deloitte.com/de/UeberUns).

Deloitte erbringt Dienstleistungen aus den Bereichen Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Consulting und Corporate Finance für Unternehmen und Institutionen aus allen Wirtschaftszweigen; Rechtsberatung wird in Deutschland von Deloitte Legal erbracht. Mit einem weltweiten Netzwerk von Mitgliedsgesellschaften in mehr als 150 Ländern und Gebieten verbindet Deloitte herausragende Kompetenz mit erstklassigen Leistungen und steht Kunden so bei der Bewältigung ihrer komplexen unternehmerischen Herausforderungen zur Seite. Making an impact that matters – für mehr als 210.000 Mitarbeiter von Deloitte ist dies gemeinsame Vision und individueller Anspruch zugleich.

Diese Veröffentlichung enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen des Einzelfalls gerecht zu werden und ist nicht dazu bestimmt, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen zu sein. Weder die Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft noch Deloitte Touche Tohmatsu Limited, noch ihre Mitgliedsunternehmen oder deren verbundene Unternehmen (insgesamt das „Deloitte Netzwerk“) erbringen mittels dieser Veröffentlichung professionelle Beratungs- oder Dienstleistungen. Keines der Mitgliedsunternehmen des Deloitte Netzwerks ist verantwortlich für Verluste jedweder Art, die irgendjemand im Vertrauen auf diese Veröffentlichung erlitten hat.