

Recht und Betriebswirtschaft gemeinnütziger Körperschaften

- Standortbestimmung 2018 -



Inhalt

- **Dipl.-Kfm. Dirk Bach, Wirtschaftsprüfer**
Fristenkongruente Mittelverwendung
- **Dipl.-Kfm. Stefan Etteldorf, Wirtschaftsprüfer**
„Achtung Fallstricke“ - Die Grunderwerbsteuer und der erneut geänderte AEAO zu § 66 AO
- **Dr. Norman-Alexander Leu, Rechtsanwalt, zeit. Stiftungsberater (DSA)**
„Das neue Datenschutzrecht“ - Auswirkungen für gemeinnützige Organisationen und notwendige Handlungsmaßnahmen
- **Dipl.-Kffr. Judith Kiefer, Wirtschaftsprüferin / Steuerberaterin**
Konzernrechnungslegung - auch ein Thema für gemeinnützige Organisationen?
- **Sven Lichtschlag-Traut, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Medizinrecht**
Organhaftung
- **Markus Backes, Ministerialbeamter**
Aktuelle Entwicklungen und Problemstellungen im Gemeinnützigkeitsrecht aus Sicht der Finanzverwaltung



FRISTENKONGRUENTE ANLAGE BEI GEMEINNÜTZIGEN ORGANISATIONEN

ZUSAMMENHANG ZWISCHEN ZEITHORIZONT UND ANLAGERISIKO

Dirk Bach

Wirtschaftsprüfer

ATAX 

Wirtschaftsprüfer - Steuerberater

Bahnhofstraße 48, 66538
Neunkirchen

Tel. (06821) 999 760, Fax
(06821) 999 76 340

23.03.2018

AGENDA

I. Rechtsgrundlagen gem. Organisation

Zivilrechtliche Grundlagen

Steuerrechtliche Grundlagen

II. Ableitung der Vorgehensweise

III. Anforderungen an Geschäftsführung und Banken

IV. Anlagestruktur

Dirk Bach

Wirtschaftsprüfer

ATAX 

Beyer, Backes & Kollegen
Wirtschaftsprüfer - Steuerberater
Bahnhofstraße 48, 66538 Neunkirchen
Tel. (06821) 999 760, Fax (06821) 999
76 340

23.03.2018

Gemeinnützige Organisation

Stiftung

E.V.

gGmbH

§§ 80-88 BGB

- **Rechtsfähigkeit**
Staatliche Anerkennung
- **Satzung**
Name, Sitz, Zweck,
Vermögen und Bildung des
Vorstands der Stiftung
- **Gesetzliche Vertretung**
i.d.R.
 - Vorstand als
Exekutivorgan
 - Stiftungsrat als
Legislativorgan
- **Bestellung**
Festlegung in
Stiftungsorganisation
- **Haftung**
Stiftung für eigenes Handeln
und Verschulden

Zivilrechtliche
Grundlagen

Steuerliche
Grundlagen

Gemeinnützige Organisation

Stiftung

E.V.

gGmbH

§§ 21-79 BGB

- **Rechtsfähigkeit**

- *Nicht wirtschaftlich*: durch Eintragung in das Vereinsregister
- *Wirtschaftlich*: staatliche Verleihung

- **Satzung**

Zweck, Name und Sitz des Vereins

- **Gesetzliche Vertretung**

Vorstand

- **Bestellung**

durch Mitgliederversammlung

- **Haftung**

Verein mit Gesamt-vermögen

Zivilrechtliche Grundlagen

Steuerliche Grundlagen

Gemeinnützige Organisation

Stiftung

E.V.

gGmbH

GmbH-Gesetz

- Gleiche Voraussetzung wie bei der Gründung der GmbH *(unter der Voraussetzung der Gemeinnützigkeit)*
- Mindestens ein Gesellschafter notwendig
- **Mindeststammkapital**
25.000 €
- **Gesetzliche Vertretung**
Geschäftsführer
- **Bestellung**
Durch Gesellschafter
- **Haftung**
gesamtes Gesellschafts-
vermögen

Zivilrechtliche
Grundlagen

Steuerliche
Grundlagen

Gemeinnützige Organisation

Stiftung

E.V.

gGmbH

§§ 51 – 62 AO

Steuervergünstigungen für gemeinnützige Körperschaften

Voraussetzungen

**Zweck
ausschließlich und
unmittelbar**

- gemeinnützig
- mildtätig
- kirchlich

Selbstlosigkeit

- keine eigenwirtschaftlichen Zwecke
- Mittelverwendung
 - Erfüllung satzungsmäßiger Zwecke
 - Zeitnahe Mittelverwendung (innerhalb von 2 Wirtschaftsjahren ab Zufluss)

**Steuerlich
unschädliche
Betätigungen**

- Siehe §58 / 62 AO

Zivilrechtliche
Grundlagen

Steuerliche
Grundlagen

Gemeinnützige Organisation

Stiftung

E.V.

gGmbH

§§ 51 – 62 AO

Rücklagen und Vermögensbildung

Rücklagen

- um steuerbegünstigte, satzungsmäßige Zwecke nachhaltig zu erfüllen
- Rücklage für Wiederbeschaffung von Wirtschaftsgütern
- Erwerb von Gesellschaftsrechten zur Erhaltung der prozentualen Beteiligung an Kapitalgesellschaften

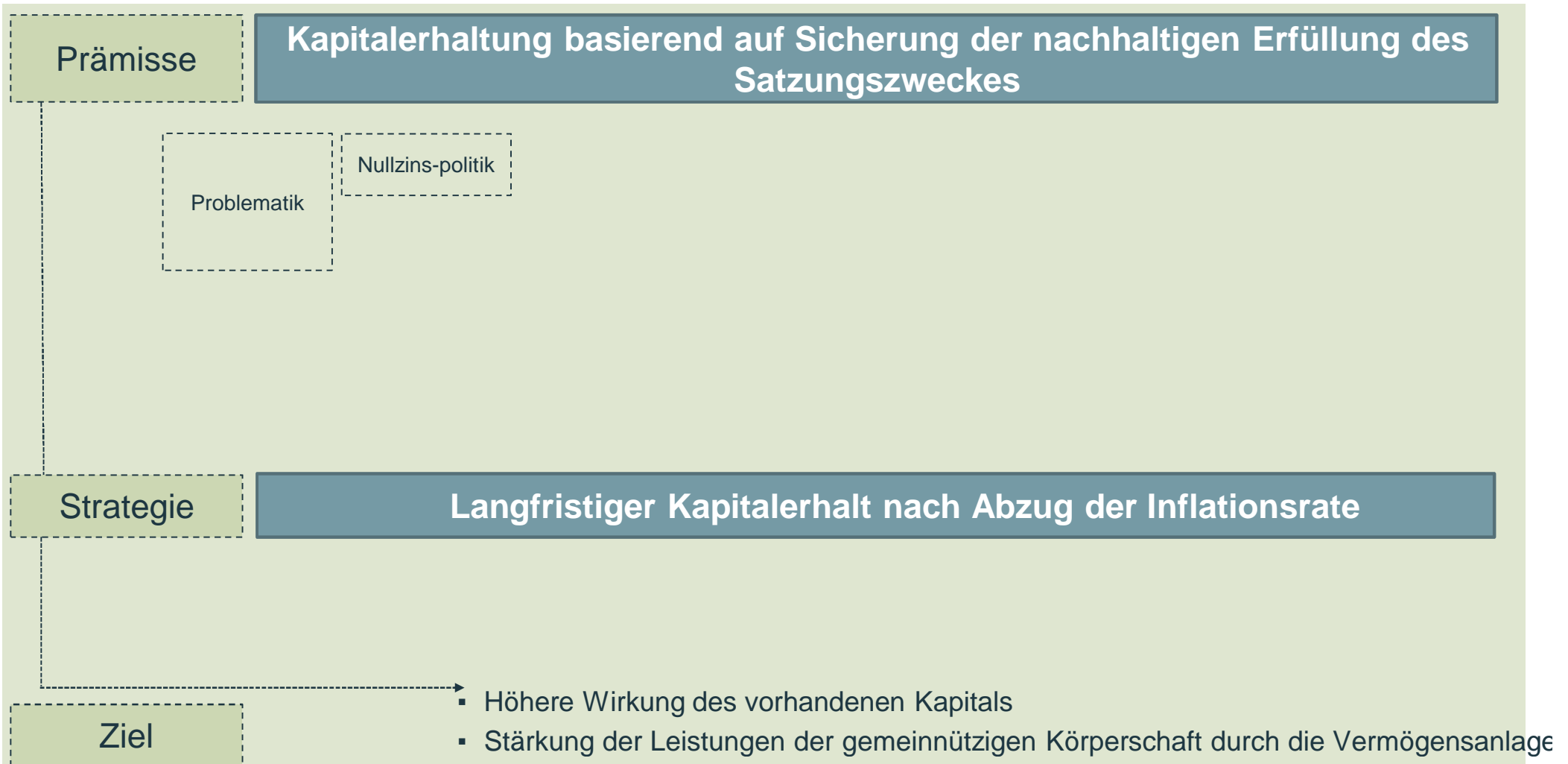
Freie Rücklagen

- höchstens 1/3 des Überschusses aus der Vermögensverwaltung
- höchstens 10 Prozent der zeitnah zu verwendenden Mittel

Zivilrechtliche Grundlagen

Steuerliche Grundlagen

STRATEGIE DER GELDANLAGE BEI GEMEINNÜTZIGEN ORGANISATIONEN



STRATEGIE DER GELDANLAGE BEI GEMEINNÜTZIGEN ORGANISATIONEN

Anforderungen an Geschäftsführung

Betriebswirtschaftliche Grundlagen

Prämisse: Satzungsgemäße Sicherung des Vermögens

- Kurzfristiger Mittelbedarf
- Mittelfristiger Mittelbedarf
- Langfristiger Mittelbedarf


Sinnhaftigkeit

- Selbstkontrolle
- Erhöhte Transparenz ggü. Aufsichtsorganen/Mitgliedern etc.

Anforderung an Banken

Nachhaltige Beratung

Satzungsgestützte Vermögens- und Anlageberatung unter den Gesichtspunkten

- Risikodiversifikation
- Individueller Anlagebedürfnisse (Richtlinien)
- Ausschüttungsvorgaben (oft nicht ausreichend vorhanden)
- Gesamtwirtschaftliche Situation 
- Kontinuierliche Überwachung

Kurzfristiger
Mittelbedarf

Mittelfristiger
Mittelbedarf

Langfristiger
Mittelbedarf

Anlagestruktur

Strukturierung der Liquidität und des anlagefähigen Vermögens nach zeitlichen Gesichtspunkten

Sicherstellung des
operativen
Geschäftsablaufes
(3-6 Monate)

Instandhaltungs- und
Investitionsmaßnahmen (1-3
Jahre)

Langfristige Investitionen
(> 3 Jahre)

VIELEN DANK FÜR IHRE AUFMERKSAMKEIT!

Dirk Bach

Wirtschaftsprüfer

ATAX 

Wirtschaftsprüfer - Steuerberater

Bahnhofstraße 48, 66538
Neunkirchen

Tel. (06821) 999 760, Fax
(06821) 999 76 340

„Achtung Fallstricke“ Erneute Änderung des AEAO zu §66 AO und GrEStG

**Referent: Stefan Etteldorf
Wirtschaftsprüfer**



Einleitung:

Die Regelungswut der nationalen und europäischen Gesetzgebung hat jüngst, zumindest gefühlt, eine neue Dynamik bekommen! Ein paar Bsp.:

GOBD, TranspReg./GwG
DS-GVO, AEAO zu § 66 AO
PSG I-III, BTHG



1. Thema: Nr. 2 des AEAO zu § 66 AO:

BFH 27.11.2013 (Az.: I R 17/12)

BMF-Schreiben vom 26.01.2016
(BStBl 2016, Teil II S.68)

Verschärfte Anforderung an Einrichtungen der
Wohlfahrtspflege nach § 66 AO.

Bereits früher an dieser Stelle aufgezeigt.

Schlagworte:

Gewinnerzielungsverbot + Quersubventionierungsverbot



Nr. 2 des AEAO zu § 66 AO :

Nach argem Widerstand insbesondere der Verbände,
gab es ein BMF-Schreiben 06.12.2017

Entschärfung? Verbesserung? Erleichterungen?

m.E.: nur teilweise und zusätzliche Unklarheiten und
Probleme!



Nr. 2 des AEAO zu § 66 AO :

Was wurde geändert:

- Streichung der Passage „Mitfinanzierung anderer Zweckbetriebe und der übrigen ideellen Tätigkeiten“
- Einführung „wohlfahrtspflegerische Gesamtsphäre“
§ 66 AO + § 68 AO die auch § 66 erfüllen
§ 67 AO (KH) und ideelle Tätigkeiten wenn sie entgeltlich wären.
- Einführung „Dreijahreszeitraum“ + Verschonung 2016
- Ausnahme „staatlich regulierte Preise i.S. § 90 SGB XI“
(ambulante Pflegeleistungen)



Nr. 2 des AEAO zu § 66 AO :

Fallstricke Teil 1:

neues Formular „Anlage GEM“ ab 2017

Verpflichtet Sie nunmehr explizit zu „versichern“, dass
Sie KEINE unerlaubten Gewinne machen und NICHT
unerlaubt quersubventionieren!

Kreuzchen richtig setzen UND Berechnungen
beifügen!



Anlage_Gem_17.pdf - Adobe Acrobat Reader DC

Datei Bearbeiten Anzeige Fenster Hilfe

Start Werkzeuge Anlage_Gem_17.pdf x Anmelden

2 / 4 228%

Nur für Einrichtungen der Wohlfahrtspflege 83

30 Wir erklären, dass mindestens zwei Drittel der Leistungen der Einrichtung hilfebedürftigen Personen (§ 53 Nr. 1 und 2 AO) zugute kommen. Von der Hilfebedürftigkeit haben wir uns überzeugt. Aufzeichnungen darüber liegen vor. 1 = ja
2 = nein

31 Wir erklären, dass der Zweckbetrieb der Wohlfahrtspflege nicht des Erwerbs wegen unterhalten wird. Aufzeichnungen darüber liegen vor. 84 30.260 1 = ja
2 = nein

Finanzierungsbedarf der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre 80

Finanzierungsbedarf des Kalenderjahres EUR

32 Tatsächliches Ergebnis der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre 30.261

33 Konkreter Finanzierungsbedarf der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre 30.262

Finanzierungsbedarf des vorangegangenen Kalenderjahres

34 Tatsächliches Ergebnis der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre 30.263

35 Konkreter Finanzierungsbedarf der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre 30.264

Finanzierungsbedarf des zweiten vorangegangenen Kalenderjahres

36 Tatsächliches Ergebnis der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre 30.265

37 Konkreter Finanzierungsbedarf der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre 30.266

210,3 x 297,0 mm

DE 12:20 18.03.2018

Nr. 2 des AEAO zu § 66 AO :

Fallstricke Teil 2:

Ungeklärte Fragen und unbestimmte Rechtsbegriffe:

„Wohlfahrtspflegerische Gesamtsphäre“
(BMF rechtsschöpferisch tätig?)

Steuerliche Gewinnermittlung innerhalb
„Zweckbetriebe“ nochmals splitten, zusätzliche
Berechnungen (Nebenrechnungen usw.) da inkl.
ideellem Bereich.

Mittelverwendung UND Mittelerzielung relevant



Nr. 2 des AEAO zu § 66 AO :

Fallstricke Teil 3:

Welche §68er erfüllen auch §66er?

Welche ideellen Tätigkeiten sind gemeint?

Nur das „dritte Jahr“ bedroht oder alle drei?

Staatlich regulierte Preise außer § 90 SGB XI?

1. Jahr Gewinn / 2. Jahr Gewinn / 3. Jahr Verlust:
okay? Bilanzpolitik!

1.Dreijahreszeitraum 2017/2016/2015?

→ Viele offene und neue Fragen!



2. Thema: Grunderwerbsteuer:

„Damit hat man doch nur was zu tun, wenn man ein Grundstück/Gebäude verkauft, sonst nicht.“

àfalsch! Achtung Fallstricke!

Hessen: 6,0%

Rheinland-Pfalz: 5,0%

Saarland: 6,5%

Bayern und Sachsen: je 3,5%



Grunderwerbsteuer:

Aber der Reihe nach:

Was ist die GrESt und für wen oder was gilt sie?

Dafür schaut man am besten ins Gesetz (GrEStG)

Gültigkeit: „für alle“

§1 (1) Der GrESt unterliegen die folgenden
Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische
Grundstücke beziehen:



§§ 1 (2a) bis (4) sind aber die wichtigen!

„(2a) Gehört zum Vermögen einer Personengesellschaft ein inländisches Grundstück und ändert sich innerhalb von fünf Jahren der Gesellschafterbestand unmittelbar oder mittelbar dergestalt, daß mindestens 95 vom Hundert der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen, gilt dies als ein auf die Übereignung eines Grundstücks auf eine neue Personengesellschaft gerichtetes Rechtsgeschäft.“





Grunderwerbsteuerpflichtiger
Vorgang!



„(3) Gehört zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück, so unterliegen der Steuer, soweit eine Besteuerung nach Absatz 2a nicht in Betracht kommt, außerdem: 1.ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile der Gesellschaft begründet, wenn durch die Übertragung unmittelbar oder mittelbar mindestens 95 vom Hundert der Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers oder in der Hand von herrschenden und abhängigen Unternehmen oder abhängigen Personen oder in der Hand von abhängigen Unternehmen oder abhängigen Personen allein vereinigt werden würden; (...)“





Grunderwerbsteuerpflichtiger
Vorgang!



„(3a) Soweit eine Besteuerung nach Absatz 2a und Absatz 3 nicht in Betracht kommt, gilt als Rechtsvorgang im Sinne des Absatzes 3 auch ein solcher, aufgrund dessen ein Rechtsträger unmittelbar oder mittelbar oder teils unmittelbar, teils mittelbar eine wirtschaftliche Beteiligung in Höhe von mindestens 95 vom Hundert an einer Gesellschaft, zu deren Vermögen ein inländisches Grundstück gehört, innehat. Die wirtschaftliche Beteiligung ergibt sich aus der Summe der unmittelbaren und mittelbaren Beteiligungen am Kapital oder am Vermögen der Gesellschaft. Für die Ermittlung der mittelbaren Beteiligungen sind die Vomhundertsätze am Kapital oder am Vermögen der Gesellschaften zu multiplizieren.“



„(4) Im Sinne des Absatzes 3 gelten

1. als Gesellschaften auch die bergrechtlichen
Gewerkschaften und

2. als abhängig

(...)

b) juristische Personen, die nach dem Gesamtbild
der tatsächlichen Verhältnisse finanziell,
wirtschaftlich und organisatorisch in ein
Unternehmen eingegliedert sind.“

→ Umsatzsteuerliche Organschaft erfüllt das!



§ 3 „Befreiungen“

Schenkung von Grundstücken, ja aber wenn gegen Auflagen, dann bildet der Wert dieser Auflagen die Bemessungsgrundlage zur GrESt.

Beispiel:

unentgeltliche Übertragung Grundstück,
gleichzeitig Übertragung von Darlehen oder
Sonderposten!



§ 6a Ausnahme „Konzernklausel“:

Für einen nach § 1 Absatz 1 Nummer 3 Satz 1, Absatz 2, 2a, 3 oder Absatz 3a steuerbaren Rechtsvorgang auf Grund einer Umwandlung im Sinne des § 1 Absatz 1 Nummer 1 bis 3 des Umwandlungsgesetzes, einer Einbringung oder eines anderen Erwerbsvorgangs auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage wird die Steuer nicht erhoben. Satz 1 gilt auch für entsprechende Umwandlungen, Einbringungen sowie andere Erwerbsvorgänge auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage auf Grund des Rechts eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staats, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet. Satz 1 gilt nur, wenn an dem dort genannten Rechtsvorgang ausschließlich ein herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere von diesem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften oder mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt sind. Im Sinne von Satz 3 abhängig ist eine Gesellschaft, an deren Kapital oder Gesellschaftsvermögen das herrschende Unternehmen innerhalb von fünf Jahren vor dem Rechtsvorgang und fünf Jahren nach dem Rechtsvorgang unmittelbar oder mittelbar oder teils unmittelbar, teils mittelbar zu mindestens 95 vom Hundert ununterbrochen beteiligt ist.



§ 6a Ausnahme „Konzernklausel“:

Bestimmte Vorgänge (Umwandlungen)
herrschendes Unternehmen und mind. 1
abhängige Gesellschaft beteiligt
5 Jahre nach und vor dem Vorgang
ununterbrochen zu mind. 95 % beteiligt

Probleme derzeit (keine Rechtssicherheit):

Unzulässige Beihilfe (EU-rechtlich)!!?

Vorlage BFH an EuGH (30. Mai 2017)



„Empfehlungen“:

94% maximale Höhe bei Beteiligungen beachten

Schenkungen nicht unter Auflagen

Konzernklausel derzeit nicht empfehlenswert

Identitätswahrender Formwechsel z.B. eines e.V.
in eine gGmbH oder einer eG in eine gGmbH
(einzige Umwandlung, die keine GrESt auslöst!)



Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit !



Das neue Datenschutzrecht

Auswirkungen für gemeinnützige Organisationen und notwendige Handlungsmaßnahmen

Grundlagen

Ab 25.05.2018 gilt:

- ✓ Datenschutz-Grundverordnung (DS-GVO)
- ✓ Bundesdatenschutzgesetz (BDSG aktualisierte Fassung)
- ✓ Änderung der Landesdatenschutzgesetze
- ✓ Änderung des diverser Bundesgesetze in Planung



Handlungsmaßnahmen

- ✓ Benennung Datenschutzbeauftragter (Art. 37 ff.)
 - ✓ Erstellung von Verfahrensverzeichnis (Art. 30)
 - ✓ Anpassung der Einwilligungen (Art. 7 f.)
 - ✓ Anpassung von Aufträgen an Auftragsverarbeitung (Art. 28)
 - ✓ Durchführung von Datenschutz-Folgenabschätzung (Art. 35)
 - ✓ Umsetzung technischer Datenschutz und Datensicherheit (Art. 25 und 32)
 - ✓ Errichtung eines Datenschutzmanagements (Art. 24)
 - ✓ Information von und Auskunft an betroffene Personen (Art. 12 ff)
- à Daneben sehr wichtig:
- ✓ sonstige Verträge mit personenbezogenen Daten prüfen und anpassen
 - ✓ Versicherungsschutz erweitern

Datenschutzbeauftragter

1. Mindestens 10 Personen mit Verarbeitung beschäftigt
2. Kerntätigkeit liegt auf Verarbeitung besonderer Kategorien von Daten
3. Datenschutz-Folgeabwägung notwendig

à Wichtig:

- ✓ Mitteilung des DSB an Aufsichtsbehörde
- ✓ Arbeit und Verpflichtungen ist man durch DSB nicht los



Inhalte des Verarbeitungsverzeichnisses

Art. 30 Abs. 1 DS-GVO:

- ✓ Kontaktdaten des Verantwortlichen, seines Stellvertreters und des Datenschutzbeauftragten
- ✓ Angabe der Verarbeitungstätigkeit
- ✓ Zwecke der Verarbeitung
- ✓ Kategorie betroffener Personen
- ✓ Kategorie personenbezogener Daten
- ✓ Kategorien von Empfängern
- ✓ Übermittlung in ein Drittland?
- ✓ Frist zur Löschung
- ✓ Beschreibung der technischen und organisatorischen Sicherheitsmaßnahmen

Inhalte bei Auftragsverarbeitung

Art. 30 Abs. 2 DS-GVO:

- ✓ Kontaktdaten des Auftragsverarbeiters, des Verantwortlichen, der jeweiligen Stellvertreter und des Datenschutzbeauftragten
- ✓ Kategorie der Verarbeitung (= Tätigkeit und Zweck)
- ✓ Übermittlung in ein Drittland?
- ✓ Beschreibung der technischen und organisatorischen Sicherheitsmaßnahmen

Weitere Inhalte

Folge aus anderen Dokumentationspflichten:

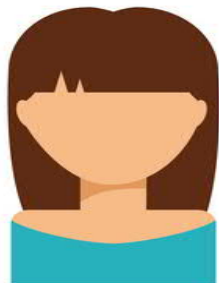
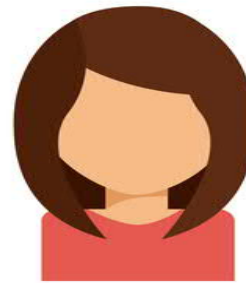
- ✓ Einhaltung der Datenverarbeitungsgrundsätze des Art. 5 Abs. 1, insbesondere Rechtmäßigkeit der Verarbeitung, vgl. Art. 5 Abs. 2
- ✓ Ordnungsmäßigkeit der Verarbeitung, vgl. Art. 24 Abs. 1
- ✓ Datenschutz-Folgenabschätzung, vgl. Art. 35 Abs. 7

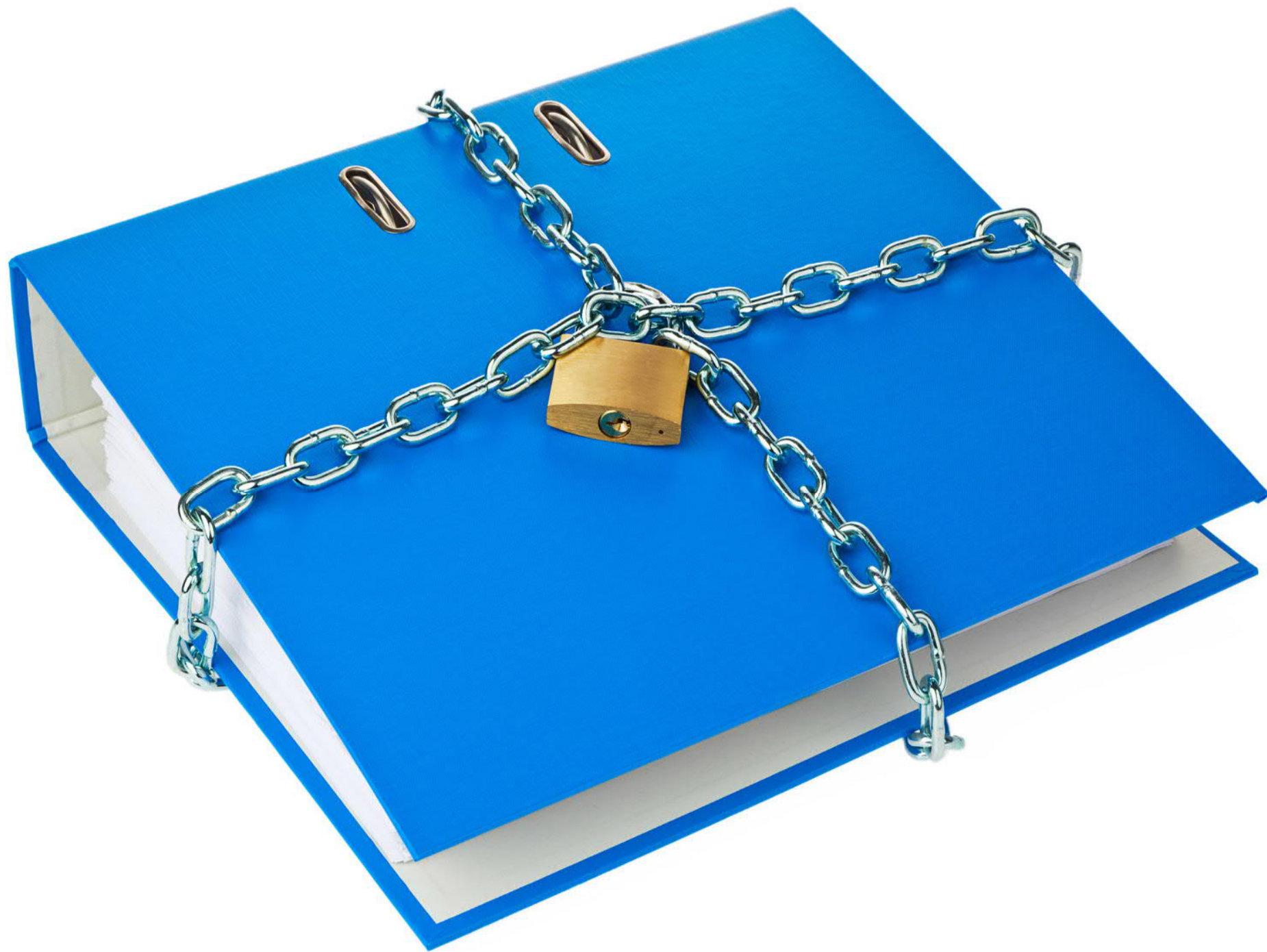
Rechtfertigung

- ✓ Einwilligung oder sonstige Rechtsgrundlage, etwa
 - ✓ Erfüllung eines Vertrages
 - ✓ Erfüllung einer gesetzlichen Verpflichtung
 - ✓ Wahrnehmung von berechtigten Interessen des Verantwortlichen oder eines Dritten, wenn nicht Interessen der betroffenen Person überwiegen (insb. Betroffener = Kind)

Rechtsbeziehungen

- ✓ Mitglieder
- ✓ Mitarbeiter
- ✓ Organmitglieder
- ✓ Dienstleister
- ✓ Betreute
- ✓ Patienten
- ✓ Geförderte
- ✓ Angehörige
- ✓ Behörden
- ✓ Spender
- ✓ Sponsoren
- ✓ ...





Beispiel: Veröffentlichungen auf Homepage

Beispiel 2: Übermittlung von Daten zum Zwecke der Auftragsverarbeitung



DS-GVO und Arbeitsrecht

Verstöße gegen DS-GVO können prozessual gesehen zu Beweisverwertungsverbot führen

Art. 88 DS-GVO enthält spezielle Anforderungen an Betriebsvereinbarungen

Lösung zur Vermeidung drohender Nichtigkeit einer bestehenden Betriebsvereinbarung:
Rahmenbetriebsvereinbarung



DS-GVO ein Schutzgesetz im Sinne von § 134 BGB

Folge eines Verstoßes wäre Nichtigkeit des Rechtsgeschäfts

BGH, 27.02.2007, Az. XI ZR 195/05 (zu BDSG): nein

Argument: Forderungen müssen auch ohne Einwilligung des Betroffenen abtretbar sein; Verstöße in der Regel nicht strafbar

OLG Frankfurt, 24.01.2018, Az. 13 U 165/16 (zu BDSG): ja

Argument: auf Adresshandel ist BGH-Urteil nicht übertragbar

Künftig (DS-GVO): klares ja

Argument: § 42 BDSG stellt Verstöße nun unter Strafe

Verhältnis DS-GVO zum Gemeinnützigkeitsrecht

§ 63 AO regelt satzungsmäßige Geschäftsführung

Nr. 5 S. 1 AEAO zu § 63 AO: diese setzt „als selbstverständlich das gesetzestreue Verhalten aller Rechtsunterworfenen“ voraus

BFH, 29.08.1984, Az. I R 215/81: „regelmäßig“ einen Verstoß gegen die verfassungsmäßige Ordnung begründen strafbare Handlungen, Ordnungswidrigkeiten, Verletzung Rechte Dritter

Verstöße gegen die DS-GVO und das BDSG bedeuten zugleich immer eine Gefährdung der Gemeinnützigkeit



Fazit

DS-GVO gilt ab 25.05.2018 uneingeschränkt

Tendenziell strenge Auslegung

Verarbeitungsverzeichnis nebst Anlagen ist elementar

Verletzungen haben gravierende Auswirkungen auf Wirksamkeit von Verträgen, Betriebsvereinbarungen und Prozessführung

Rechtzeitig mit Dokumentation beginnen und in Abstimmung mit den zuständigen Behörden die offenen Fragen klären

Konzernrechnungslegung – auch ein Thema für gemeinnützige Organisationen?

WP / StB Judith Kiefer



Aktualität des Themas

- Verpflichtung zur Erstellung, Prüfung und Offenlegung eines Konzernabschlusses
- Betreiber des Bundesanzeigers prüft
- Bei Verstoß:
Ordnungsgeldverfahren
Ordnungsgeld: 2.500 – 25.000 €
Frist: 6 Wochen



Agenda

- 1) Einführung
 - Begriff des Konzerns und relevante Rechtsgrundlagen der Konzernrechnungslegung
 - Konzern als Fiktion einer rechtlichen Einheit
 - Bestandteile eines Konzernabschlusses
- 2) Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses
 - Aufstellungspflicht
 - Befreiungsmöglichkeiten
- 3) Abgrenzung des Konsolidierungskreises
 - Grundsätze
 - Stufenkonzeption des HGB
- 4) Zusammenfassung anhand eines Beispiels



Agenda

- 1) Einführung
 - Begriff des Konzerns und relevante Rechtsgrundlagen der Konzernrechnungslegung
 - Konzern als Fiktion einer rechtlichen Einheit
 - Bestandteile eines Konzernabschlusses
- 2) Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses
 - Aufstellungspflicht
 - Befreiungsmöglichkeiten
- 3) Abgrenzung des Konsolidierungskreises
 - Grundsätze
 - Stufenkonzeption des HGB
- 4) Zusammenfassung anhand eines Beispiels



Begriff des Konzerns

Verbindung mehrerer rechtlich selbständiger Unternehmen zu einer wirtschaftlichen Einheit

→ rechtlich selbständig, aber wirtschaftlich voneinander abhängig

Definition nach § 18 Abs. 1 AktG:

Sind ein herrschendes und ein oder mehrere abhängige Unternehmen unter der einheitlichen Leitung des herrschenden Unternehmens zusammen-gefasst, so bilden sie einen Konzern; die einzelnen Unternehmen sind Konzernunternehmen.



Relevante Rechtsgrundlagen der Konzernrechnungslegung

- HGB:
 - §§ 290 ff.
 - Mutterunternehmen in der Rechtsform von Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkten Personenhandelsgesellschaften

- Publg:
 - §§ 11 ff.
 - Alle anderen Unternehmen – ohne Definition des Begriffs

- DRS:
 - DRS 19: Unternehmen = Wirtschaftseinheiten mit Sitz im In- oder Ausland, die Interessen kaufmännischer oder wirtschaftlicher Art unabhängig von der Rechtsform mittels einer nach außen in Erscheinung tretenden Organisation verfolgen
 - Deutsche Rechnungslegungsstandards
 - Eine Ebene unterhalb der Rechnungslegungsvorschriften des HGB



Agenda

1) Einführung

- Begriff des Konzerns und relevante Rechtsgrundlagen der Konzernrechnungslegung
- Konzern als Fiktion einer rechtlichen Einheit
- Bestandteile eines Konzernabschlusses

2) Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses

- Aufstellungspflicht
- Befreiungsmöglichkeiten

3) Abgrenzung des Konsolidierungskreises

- Grundsätze
- Stufenkonzeption des HGB

4) Zusammenfassung anhand eines Beispiels



Konzern als Fiktion einer rechtlichen Einheit

- Rechtliche Selbständigkeit
- Wirtschaftliche Abhängigkeit
- Begrenzter Aussagegehalt der jeweiligen Einzelabschlüsse
- Begrenzter Aussagegehalt bei Addition der Einzelabschlüsse



Konzern als Fiktion einer rechtlichen Einheit

- §297 Abs. 3 HGB:
Im Konzernabschluss ist die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der einbezogenen Unternehmen so darzustellen, als ob diese Unternehmen insgesamt ein einziges Unternehmen wären.
- Grundproblem: keine originäre Konzernbuchführung
- Lösung: Derivative Ermittlung



Konzern als Fiktion einer rechtlichen Einheit

- Ausgangsbasis: Einzelabschlüsse
- Schritt 1: HB II: Vereinheitlichung von
 - Stichtag
 - Ansatz
 - Bewertung
 - Ausweis
 - Währung



Konzern als Fiktion einer rechtlichen Einheit

- Addition der HB II = Summenabschluss
- Schritt 2: Konsolidierungsmaßnahmen:
 - Kapitalkonsolidierung
 - Schuldenkonsolidierung
 - Zwischenergebniseliminierung
 - Aufwands- und Ertragseliminierung
- Fortschreibung in Folgejahren



Agenda

1) Einführung

- Begriff des Konzerns und relevante Rechtsgrundlagen der Konzernrechnungslegung
- Konzern als Fiktion einer rechtlichen Einheit
- Bestandteile eines Konzernabschlusses

2) Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses

- Aufstellungspflicht
- Befreiungsmöglichkeiten

3) Abgrenzung des Konsolidierungskreises

- Grundsätze
- Stufenkonzeption des HGB

4) Zusammenfassung anhand eines Beispiels



Bestandteile eines Konzernabschlusses

- Konzernbilanz
 - Konzern-GuV
 - Konzernanhang
 - Kapitalflussrechnung
 - Eigenkapitalspiegel
 - freiwillig: Segmentberichterstattung
-
- Konzernlagebericht



Agenda

- 1) Einführung
 - Begriff des Konzerns und relevante Rechtsgrundlagen der Konzernrechnungslegung
 - Konzern als Fiktion einer rechtlichen Einheit
 - Bestandteile eines Konzernabschlusses
- 2) Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses
 - Aufstellungspflicht
 - Befreiungsmöglichkeiten
- 3) Abgrenzung des Konsolidierungskreises
 - Grundsätze
 - Stufenkonzeption des HGB
- 4) Zusammenfassung anhand eines Beispiels



Aufstellungspflicht

- Pflicht nur für Unterordnungskonzerne, nicht für Gleichordnungskonzerne
- Unterordnungskonzern:
MU übt beherrschenden Einfluss auf ein oder mehrere abhängige TU aus
- Gleichordnungskonzern:
einheitliche Leitung von zwei oder mehr Unternehmen ohne beherrschenden Einfluss
- HGB enthält bestimmte Tatbestände, die zu einer Befreiung von der grundsätzlichen Konzernrechnungslegungspflicht führen



Aufstellungspflicht

§ 11 PublG – Voraussetzungen:

(1)(un)mittelbar beherrschender Einfluss eines MU auf ein anderes Unternehmen

(2)Überschreitung von zwei der drei Größenmerkmale an **drei** aufeinanderfolgenden Stichtagen:

- a) (konsolidierte) Konzernbilanzsumme 65 Mio. €
- b) (konsolidierte) Umsatzerlöse 130 Mio. €
- c) Arbeitnehmer 5.000

(3)Nicht, wenn Vermögensverwaltung und ohne Wahrnehmung von Aufgaben der Konzernleitung



Aufstellungspflicht

§ 290 HGB – Voraussetzungen:

- (1) Mutter-Tochter-Verhältnis (Subordinationsverhältnis) – gegeben bei Möglichkeit zu beherrschendem Einfluss
- (2) MU Rechtsform Kapitalgesellschaft oder haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaft
- (3) MU hat Sitz im Inland
- (4) Mindestens ein TU muss tatsächlich konsolidiert werden.



Aufstellungspflicht

Beherrschender Einfluss:

Möglichkeit zur Bestimmung der Finanz- und Geschäftspolitik eines anderen Unternehmens → Fähigkeit zur Durchsetzung der wesentlichen Entscheidungen in bedeutenden Unternehmensbereichen

Beherrschender Einfluss nach § 290 HGB in folgenden Fällen:

- 1) Mehrheit der Stimmrechte
- 2) Organbestellungsrecht
- 3) Beherrschungsrecht aufgrund von Vertrag oder Satzung
- 4) Mehrheit der Risiken und Chancen bei Zweckgesellschaften

Zweckgesellschaften:

Unternehmen, die der Erreichung eines eng begrenzten und genau definierten Ziels des MU dienen



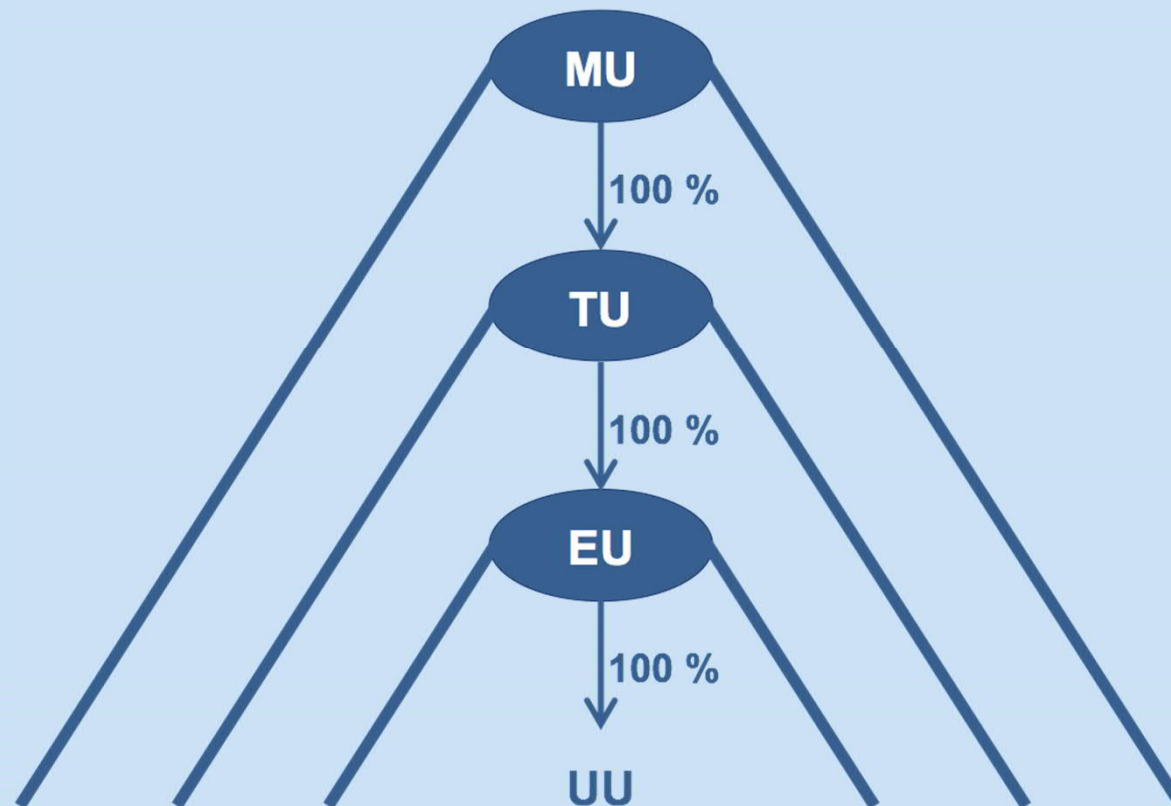
Agenda

- 1) Einführung
 - Begriff des Konzerns und relevante Rechtsgrundlagen der Konzernrechnungslegung
 - Konzern als Fiktion einer rechtlichen Einheit
 - Bestandteile eines Konzernabschlusses
- 2) Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses
 - Aufstellungspflicht
 - Befreiungsmöglichkeiten
- 3) Abgrenzung des Konsolidierungskreises
 - Grundsätze
 - Stufenkonzeption des HGB
- 4) Zusammenfassung anhand eines Beispiels



Befreiungsmöglichkeiten

Tannenbaumprinzip:



Befreiungsmöglichkeiten

- 1) Befreiung durch einen übergeordneten Konzernabschluss von einem MU mit Sitz
 - innerhalb der EU / EWR (inkl. Deutschland) - § 291 HGB
 - außerhalb der EU / EWR - § 292 HGB
- 2) Befreiung aufgrund mangelnder Größe – § 293 HGB
- 3) Befreiung mangels konsolidierungspflichtiger TU aufgrund eines Konsolidierungswahlrechts nach § 296 HGB



Befreiungsmöglichkeiten

Zu (1) Befreiung durch übergeordneten Konzernabschluss

Gemeinsame Voraussetzungen der §§ 291, 292 HGB:

- MU ist selbst TU
- Zu befreiendes MU und TU werden in den befreienden KA unbeschadet des § 296 HGB einbezogen
- Übergeordneter KA und KLB werden von einem Abschlussprüfer geprüft
- Offenlegung des befreienden KA und KLB in deutscher Sprache zusammen mit dem zugehörigen Bestätigungsvermerk durch das zu befreiende Unternehmen
- Diverse Anhangangaben erforderlich



Befreiungsmöglichkeiten

Zu (2) Größenabhängige Befreiung

- Kein Überschreiten von zwei von drei Größenkriterien an **zwei** aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen
- Zwei Methoden:
 - Brutto- oder additive Methode
 - Netto- oder konsolidierte Methode
- Bilanzsumme: 24.000.000 € / 20.000.000 €
- Umsatzerlöse: 48.000.000 € / 40.000.000 €
- Arbeitnehmer: 250



Befreiungsmöglichkeiten

Zu (3) Befreiung mangels konsolidierungspflichtiger TU aufgrund eines Konsolidierungswahlrechts nach § 296 HGB

§ 296 HGB:

*(1) Ein Tochterunternehmen **braucht** in den Konzernabschluss nicht einbezogen zu werden, wenn*

- 1. erhebliche und andauernde Beschränkungen die Ausübung der Rechte des Mutterunternehmens in Bezug auf das Vermögen oder die Geschäftsführung dieses Unternehmens nachhaltig beeinträchtigen,*
- 2. die für die Aufstellung des Konzernabschlusses erforderlichen Angaben nicht ohne unverhältnismäßig hohe Kosten oder unangemessene Verzögerungen zu erhalten sind oder*
- 3. die Anteile des Tochterunternehmens ausschließlich zum Zwecke ihrer Weiterveräußerung gehalten werden.*



Befreiungsmöglichkeiten

Zu (3) Befreiung mangels konsolidierungspflichtiger TU aufgrund eines Konsolidierungswahlrechts nach § 296 HGB

§ 296 HGB:

*(2) Ein Tochterunternehmen **braucht** in den Konzernabschluss nicht einbezogen zu werden, wenn es für die Verpflichtung, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns zu vermitteln, von unter-geordneter Bedeutung ist. Entsprechen mehrere Tochterunternehmen der Voraussetzung des Satzes 1, so sind diese Unternehmen in den Konzernabschluss einzubeziehen, wenn sie zusammen nicht von untergeordneter Bedeutung sind.*



Agenda

- 1) Einführung
 - Begriff des Konzerns und relevante Rechtsgrundlagen der Konzernrechnungslegung
 - Konzern als Fiktion einer rechtlichen Einheit
 - Bestandteile eines Konzernabschlusses
- 2) Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses
 - Aufstellungspflicht
 - Befreiungsmöglichkeiten
- 3) Abgrenzung des Konsolidierungskreises
 - Grundsätze
 - Stufenkonzeption des HGB
- 4) Zusammenfassung anhand eines Beispiels



Grundsätze

- Definition Konsolidierungskreis i.e.S. (DRS 19):
MU und alle TU, die im Wege der Vollkonsolidierung in den KA einzubeziehen sind, soweit deren Einbeziehung nicht aufgrund der Ausübung eines Einbeziehungswahlrechts nach § 296 HGB unterbleibt.
- Konsolidierungskreis i.w.S. umfasst neben TU auch Gemeinschaftsunternehmen und assoziierte Unternehmen.
- Grundsätze bei der Abgrenzung:
 - Vollständigkeitsgrundsatz
 - Weltabschlussprinzip
 - Stufenkonzeption des HGB

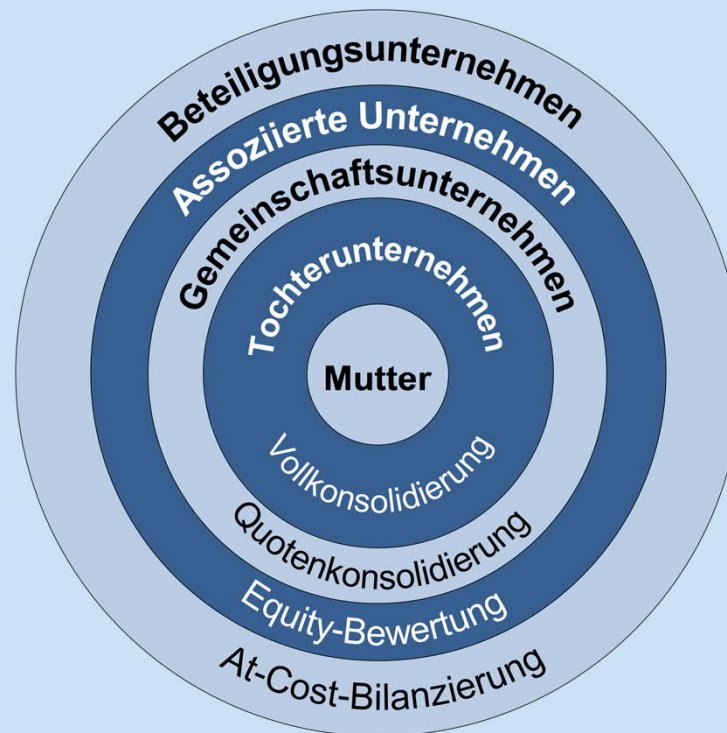


Agenda

- 1) Einführung
 - Begriff des Konzerns und relevante Rechtsgrundlagen der Konzernrechnungslegung
 - Konzern als Fiktion einer rechtlichen Einheit
 - Bestandteile eines Konzernabschlusses
- 2) Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses
 - Aufstellungspflicht
 - Befreiungsmöglichkeiten
- 3) Abgrenzung des Konsolidierungskreises
 - Grundsätze
 - Stufenkonzeption des HGB
- 4) Zusammenfassung anhand eines Beispiels



Stufenkonzeption des HGB



Stufenkonzeption des HGB

Tochterunternehmen:

Beherrschender Einfluss

à Vollkonsolidierung

Gemeinschaftsunternehmen / gemeinschaftliche Tätigkeiten / Joint Ventures:

Gemeinsame Führung / Leitung

à Quotenkonsolidierung

Assoziierte Unternehmen:

Maßgeblicher Einfluss

à Equity-Methode

Beteiligungsunternehmen:

Beteiligungsabsicht

→ Anschaffungskosten-Methode



Agenda

- 1) Einführung
 - Begriff des Konzerns und relevante Rechtsgrundlagen der Konzernrechnungslegung
 - Konzern als Fiktion einer rechtlichen Einheit
 - Bestandteile eines Konzernabschlusses
- 2) Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses
 - Aufstellungspflicht
 - Befreiungsmöglichkeiten
- 3) Abgrenzung des Konsolidierungskreises
 - Grundsätze
 - Stufenkonzeption des HGB
- 4) Zusammenfassung anhand eines Beispiels



Beispiel

Gemeinnützige große GmbH hält 100% der Anteile an einer kleinen gemeinnützigen GmbH.

- Kapitalgesellschaft mit Sitz im Inland
- 100% der Anteile – beherrschender Einfluss
- Befreiungsmöglichkeiten?
 - Einbeziehung in übergeordneten KA – Fehlanzeige
 - Größenkriterien § 293 HGB – sind überschritten
 - Einbeziehungswahlrecht § 296 HGB?



Beispiel

§ 296 HGB:

(2) ¹Ein Tochterunternehmen **braucht** in den Konzernabschluss nicht einbezogen zu werden, wenn es für die Verpflichtung, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns zu vermitteln, von untergeordneter Bedeutung ist. ²Entsprechen mehrere Tochterunternehmen der Voraussetzung des Satzes 1, so sind diese Unternehmen in den Konzernabschluss einzubeziehen, wenn sie zusammen nicht von untergeordneter Bedeutung sind.

Lösung: Befreiung von der Verpflichtung zur Aufstellung eines KA



Konzernrechnungslegung – auch ein Thema für gemeinnützige Organisationen!



**Vielen Dank für Ihre
Aufmerksamkeit**



Mittagspause

12.15 - 13.00 Uhr



Organhaftung

**Rechtsanwalt Sven Lichtschlag-Traut
Fachanwalt für Medizinrecht
Kanzlei Heimes & Müller
Saarbrücken**

Organe

(von altgriechisch *organon* „Werkzeug“):

Organe haben die Funktion, eine rechtsfähige Organisation durch Zuordnung rechtsverbindlichen menschlichen Verhaltens handlungsfähig sowie durch Zuordnung von Wissen wissenschaftlich zu machen.

Organe:

Organe sind diejenigen Einrichtungen, denen durch Gesetz oder Satzung Funktionen zugewiesen sind, die der Erreichung des Gesellschaftszwecks dienen und insoweit die Handlungsfähigkeit der Gesellschaft begründen.

Organwalter:

Natürliche Personen, die die Aufgaben der Organe wahrnehmen. Das Handeln der Organwalter wird den Organen zugerechnet.

Verein:

Mitgliederversammlung

Vorstand

Besondere Vertreter / Rechnungsprüfer

Aufsichtsrat

GmbH:

Gesellschafterversammlung

Geschäftsführer

Aufsichtsrat

Innenhaftung:

Ansprüche der Gesellschaft gegen die Organwalter.

Außenhaftung:

Ansprüche Dritter gegen die Organwalter.

Zivilrechtliche Haftung:

Schadenersatzansprüche

Strafrechtliche Haftung:

Persönliche strafrechtliche Verantwortung des
Organwalters.

Zivilrechtliche Haftung:

§ 31 BGB

Der Verein ist für den Schaden verantwortlich, den der Vorstand, ein Mitglied des Vorstands oder ein anderer verfassungsmäßig berufener Vertreter durch eine in Ausführung der ihm zustehenden Verrichtungen begangene, zum Schadensersatz verpflichtende Handlung einem Dritten zufügt.

Zivilrechtliche Haftung:

Die Vorschrift wird bei allen sonstigen Körperschaften des Privatrechts (z.B. AG, GmbH, eingetragene Genossenschaft) angewendet. Sie findet auf den nicht eingetragenen Verein des § 54 BGB Anwendung und gilt nach den §§ 86, 89BGB für Stiftungen privaten oder öffentlichen Rechts, den Fiskus und Körperschaften oder Anstalten des öffentlichen Rechts entsprechend, soweit ihre Organe zivilrechtlich tätig sind.

Zivilrechtliche Haftung:

Die Regelung des § 31 BGB führt nicht dazu, dass die handelnden Personen nicht (auch) selbst für ihr Tun oder Unterlassen einzustehen hat. Die Haftung des Vereins tritt neben die persönliche Haftung des Repräsentanten.

Zivilrechtliche Haftung:

§ 31 a Abs. 1 BGB

Sind Organmitglieder oder besondere Vertreter **unentgeltlich** tätig oder erhalten sie für ihre Tätigkeit eine Vergütung, **die 720 Euro jährlich nicht übersteigt**, haften sie dem Verein für einen bei der Wahrnehmung ihrer Pflichten verursachten Schaden nur bei Vorliegen von Vorsatz oder grober Fahrlässigkeit. Satz 1 gilt auch für die Haftung gegenüber den Mitgliedern des Vereins.

Zivilrechtliche Haftung:

§ 31 a Abs. 2 BGB

Sind Organmitglieder oder besondere Vertreter nach Absatz 1 Satz 1 einem anderen zum Ersatz eines Schadens verpflichtet, den sie bei der Wahrnehmung ihrer Pflichten verursacht haben, so können sie von dem Verein die Befreiung von der Verbindlichkeit verlangen. Satz 1 gilt nicht, wenn der Schaden vorsätzlich oder grob fahrlässig verursacht wurde.

Zivilrechtliche Haftung Innenhaftung:

Die Organe, also auch der Vorstand, handeln auf Grund eines Geschäftsbesorgungsvertrages oder eines Bestellungsvertrages. Wenn die sich daraus ergebenden Pflichten schuldhaft schlecht erfüllt werden, kann ein Schadenersatzanspruch bestehen.

Die Pflichten des Vorstandes ergeben sich aus Gesetz, Vertrag, Satzung, Vereinsordnung und vereinsinternen Regelungen.

Zivilrechtliche Haftung Innenhaftung:

gesetzliche Pflichten (Insolvenz, Steuern, Abgaben, unerlaubte Handlung)

Beachtung von Weisungen der Mitgliederversammlung

Auskunfts- und Rechnungslegungspflicht gegenüber Organmitgliedern, Mitgliedern und Mitgliederversammlung

ordnungsgemäße Vermögensverwaltung

unzutreffende Ausstellung von Spendenbescheinigungen (Zuwendungsbestätigungen)

Fehlverwendung der zugewandten Mittel

Einzug ausstehender Forderungen

satzungsgemäße Vereinsführung

Zivilrechtliche Haftung Innenhaftung:

Die Pflichtverletzungen müssen schuldhaft sein. Es reicht eine leicht fahrlässige Pflichtverletzung.

Fahrlässig handelt derjenige, der die im Verkehr erforderliche Sorgfalt außer Acht lässt.

Sind mehrere Mitglieder des Vorstandes für den Schaden verantwortlich, haften sie dem Verein gegenüber als Gesamtschuldner.

Zivilrechtliche Haftung Außenhaftung:

Neben der Vereinshaftung kann eine Haftung des handelnden Vorstandsmitglieds bestehen.

Zivilrechtliche Haftung Außenhaftung:

Eine Haftung ist z.B. möglich:

- wenn die Grenzen der Vertretungsmacht überschritten werden
- bei unerlaubten Handlungen
- wenn eine vertragliche Pflichtverletzung begangen wird
- bei einem Gefährdungstatbestand (z.B. Autounfall mit dem Vereinsbus)

Zivilrechtliche Haftung Außenhaftung:

Nichterfüllung gesetzlicher besonders geregelter Aufgabenzuweisungen

Die Mitglieder des Vorstandes sind nach § 42 Abs. 2 S. 2 BGB verpflichtet, die Eröffnung des Insolvenzverfahrens zu beantragen, wenn der Verein überschuldet ist. Die Insolvenzantragspflicht **trifft jedes Vorstandsmitglied**, dem ein Antragsrecht zusteht.

Aber: BGH Beschluss vom 08.02.2010 AZ. II ZR 156/19: Der Vorstand haftet nicht für masseschmälernde Zahlungen des Vereins nach Eintritt der Insolvenzreife.

Zivilrechtliche Haftung Außenhaftung:

Nichterfüllung gesetzlicher besonders geregelter Aufgabenzuweisungen

Der Vereinsvorstand ist verpflichtet, die Erfüllung der steuerlichen Pflichten des Vereins zu gewährleisten. Hierzu gehören insbesondere:

- Aufzeichnungs- und Buchführungspflichten
- Abgabe von Steuererklärungen
- Auskunftserteilung gegenüber den Finanzbehörden
- die Zahlung von Steuern aus den vorhanden Mitteln

Es spielt keine Rolle, ob das einzelne Vorstandsmitglied über das zur Pflichterfüllung erforderliche Wissen verfügt. Es gehört zu den gesetzlichen Aufgaben eines Vorstands, sich die erforderlichen Kenntnisse anzueignen oder eine fachkundige Personen mit der Aufgabenerledigung zu betrauen. Diese Person muss dann überwacht werden.

Zivilrechtliche Haftung Außenhaftung:

Eine Beschränkung dieser Pflichten und der damit verbundenen Haftung ist nur eingeschränkt möglich. In der Satzung oder der Geschäftsordnung kann einem einzelnen Vorstandsmitglied im Sinne des § 26 BGB die Verwaltung des Vereinshaushaltes und damit die Beachtung der steuerlichen Pflichten zugewiesen werden. Dieses Vorstandsmitglied muss dann aber die fachliche und persönliche Eignung für die Aufgabenerfüllung besitzen und die anderen Vorstandsmitglieder müssen sich hierüber regelmäßig informieren. Ansonsten werden die anderen Vorstandsmitgliedern nicht aus der Haftung entlassen.

Zivilrechtliche Haftung Außenhaftung:

Der Verein ist verpflichtet, die **Sozialversicherungsbeiträge** ordnungsgemäß und fristgerecht zu berechnen und abzuführen. Diese Pflicht ist strafrechtlich geschützt. Ein Verstoß wird jedoch nicht nur ein Strafverfahren auslösen, sondern auch zu einem Schadenersatzanspruch auf Grund unerlaubter Handlung führen.

Zivilrechtliche Haftung Außenhaftung:

Beispielsfälle:

Der Verein zahlt die Gehälter aus, obwohl unsicher ist, ob auch die Lohnsteuern und Sozialabgaben bezahlt werden können. Die Vorstandsmitglieder garantieren dafür mit ihrem Privatvermögen.

Zivilrechtliche Haftung Außenhaftung:

Beispielsfälle:

Zur Auszahlung des 13–ten Gehalts setzt der Verband als vorübergehende Liquiditätshilfe Zuschussmittel/Baudarlehn ein und zögert die Bezahlung der Baurechnungen hinaus: Die Vorstandsmitglieder übernehmen mit ihrem Privatvermögen in Höhe der fehlverwendeten Beträge die Garantie, dass die Baurechnungen beglichen werden.

Geschäftsführerhaftung GmbH Innenhaftung:

§ 43 GmbHG

- (1) Die Geschäftsführer haben in den Angelegenheiten der Gesellschaft die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes anzuwenden.
- (2) Geschäftsführer, welche ihre Obliegenheiten verletzen, haften der Gesellschaft solidarisch für den entstandenen Schaden.
- (4) Die Ansprüche auf Grund der vorstehenden Bestimmungen verjähren in fünf Jahren.

Geschäftsführerhaftung GmbH Innenhaftung:

Treuepflicht

Buchführungs- und Rechnungslegungspflichten

Auskunftspflichten den Gesellschaftern gegenüber

Pflicht zur Einberufung einer Gesellschafterversammlung in finanziellen Notlagen

Insolvenzantragspflicht

Geschäftsführerhaftung GmbH Innenhaftung:

64 GmbHG

Die Geschäftsführer sind der Gesellschaft zum Ersatz von Zahlungen verpflichtet, die nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft oder nach Feststellung ihrer Überschuldung geleistet werden. Dies gilt nicht von Zahlungen, die auch nach diesem Zeitpunkt mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns vereinbar sind. Die gleiche Verpflichtung trifft die Geschäftsführer für Zahlungen an Gesellschafter, soweit diese zur Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft führen mussten, es sei denn, dies war auch bei Beachtung der in Satz 2 bezeichneten Sorgfalt nicht erkennbar.

Geschäftsführerhaftung GmbH

Wenn der Geschäftsführer die ihn betreffenden steuerlichen Pflichten verletzt, so haftet er persönlich, soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis aufgrund vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung dieser Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgestellt werden gemäß §§ 69, 34 AO. Unter Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis versteht man gemäß § 37 Abs. 1 AO alle gegen die Gesellschaft gerichteten Steuer- und Haftungsansprüche.

Geschäftsführerhaftung GmbH

Außenhaftung:

Deliktsrecht § 823 I oder II

In Verbindung mit einem Schutzgesetz:

Untreue § 266 StGB

Bankrott § 283 StGB

Gläubigerbegünstigung § 283c StGB

Schuldnerbegünstigung § 283 d StGB

Geschäftsführerhaftung GmbH:

Strafbarkeit:

Untreue:

Das Vermögen der GmbH ist für den Geschäftsführer fremdes Vermögen. Er hat bei seiner Geschäftsführung stets die (für ihn fremden) Vermögensinteressen der Gesellschaft und deren wirtschaftlichen Vorteile zu wahren. Führt eine (vorsätzliche) Verletzung dieser sog. Vermögensbetreuungspflicht zu einem Schaden, haftet der Geschäftsführer nicht nur (zivilrechtlich) der Gesellschaft auf Schadensersatz (§ 43 GmbHG), sondern ggf. zudem strafrechtlich wegen Untreue (§ 266 StGB).

Geschäftsführerhaftung GmbH:

Strafbarkeit:

Untreue:

Zivil- oder strafrechtlich haftet der Geschäftsführer jedoch nur dann, wenn seine Geschäftsführungsmaßnahme pflichtwidrig war. Eine solche Pflichtwidrigkeit ist bei einer (informierten) Zustimmung des Inhabers des zu betreuenden Vermögens grundsätzlich nicht gegeben.

Geschäftsführerhaftung GmbH:

Strafbarkeit:

Untreue:

Der 3. Strafsenat des Bundesgerichtshofs hat im Urteil vom 30.8.2011 - 3 StR 228/11 - erneut klargestellt, dass ein Einverständnis der Gesellschafter in bestimmten Fällen unwirksam und die Vermögensverfügung des Geschäftsführers deshalb gleichwohl missbräuchlich ist. Dies gilt insbesondere dann, wenn unter Verstoß gegen gesellschaftsrechtliche Vorgaben die wirtschaftliche Existenz der Gesellschaft gefährdet wird. Dies wird durchweg anzunehmen sein bei einer Beeinträchtigung des Stammkapitals der Gesellschaft (vgl. § 30 GmbHG), bei einer Herbeiführung oder Vertiefung einer Überschuldung (§ 19 InsO) und bei einer Gefährdung ihrer Liquidität (vgl. § 17 InsO).

Geschäftsführerhaftung GmbH:

Strafbarkeit:

Insolvenzverschleppung § 15 a Insolvenzordnung:

1) Wird eine juristische Person zahlungsunfähig oder überschuldet, haben die Mitglieder des Vertretungsorgans oder die Abwickler ohne schuldhaftes Zögern, spätestens aber drei Wochen nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung, einen Eröffnungsantrag zu stellen. Das Gleiche gilt für die organschaftlichen Vertreter der zur Vertretung der Gesellschaft ermächtigten Gesellschafter oder die Abwickler bei einer Gesellschaft ohne Rechtspersönlichkeit, bei der kein persönlich haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist; dies gilt nicht, wenn zu den persönlich haftenden Gesellschaftern eine andere Gesellschaft gehört, bei der ein persönlich haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist.

Exkurs Unternehmenshaftung

§§ 30, 130 OWIG

Einleitung eines OWIG Verfahrens gegen den Vorstand und das Unternehmen wegen fehlender Compliance Maßnahmen.

Vermeintlicher Abrechnungsbetrug eines Chefarztes

Aufsichtsrat:

Aufsichtsräte, die ihre Pflichten verletzen, sind der Gesellschaft gegenüber zum Ersatz des entstandenen Schadens verpflichtet.

Aufsichtsrat:

Das Gesetz geht davon aus, dass die Mitglieder des Aufsichtsrats ihre Tätigkeit mit der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Aufsichtsratsmitglieds zu erledigen haben. Danach muss jedes Aufsichtsratsmitglied diejenigen Mindestkenntnisse und Fähigkeiten besitzen oder sich aneignen, die es braucht, um alle normalerweise anfallenden Geschäftsvorgänge auch ohne fremde Hilfe verstehen und sachgerecht beurteilen zu können.

Aufsichtsrat:

Der Aufsichtsrat ist nach der Rechtsprechung des BGH verpflichtet, mögliche Schadensersatzansprüche der Gesellschaft gegenüber Vorstandsmitgliedern zu prüfen und diese Ansprüche auch zu verfolgen, sofern entsprechende Anhaltspunkte vorliegen. Der Aufsichtsrat handelt pflichtwidrig und haftet selbst, sofern er dieser Verpflichtung nicht nachkommt.

Zivilrechtliche Haftung absichern

D&O Versicherung

D&O = Directors and Officers

Vermögensschadenshaftpflichtversicherung für die Innen- und
Außenhaftung

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit !

Aktuelle Entwicklungen und Problemstellungen im Gemeinnützigkeitsrecht aus Sicht der Finanzverwaltung

ATAX - Steuerberatung

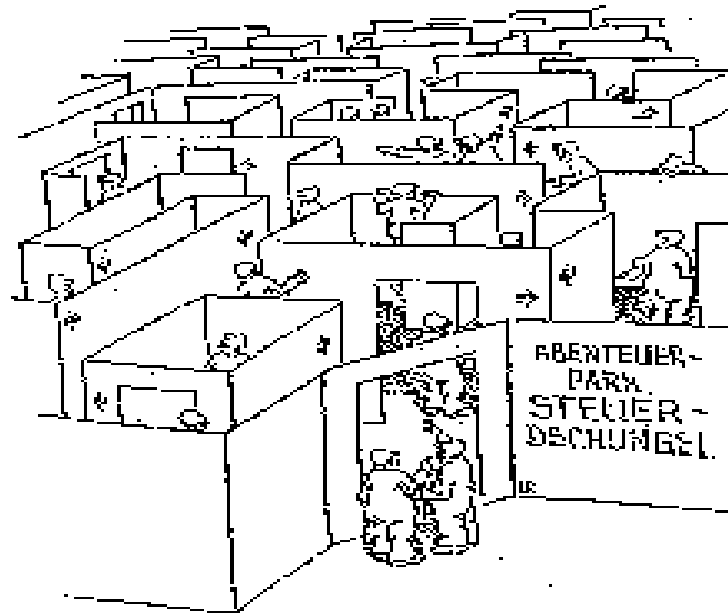
**Referent: Markus Backes,
Ministerialbeamter**

Stand: März 2018



**HERZLICH
WILLKOMMEN**

Recht und Betriebswirtschaft gemeinnütziger Körperschaften



Reinhold Götter

Recht und Betriebswirtschaft gemeinnütziger Körperschaften

Inhalt

- Aktueller Stand der Stiftungsreform**
 - Rechtsprechung**
 - Wohlfahrtseinrichtungen / Gewinnerzielung**
- Quersubventionierung**
- Umstrukturierungen – denkbare Lösungsansätze**

Aktueller Stand der Stiftungsreform

- Die Bund-Länder-AG Stiftungsrecht hat am 09.09.2016 ihren Bericht vorgelegt, vgl. „www.innenministerkonferenz.de“.
- Der 126 Seiten umfassende Bericht enthält konkrete Regelungsvorschläge für eine Reform des Stiftungsrechts.
- Zu den wesentlichen Empfehlungen gehören:
 - Stärkere bundeseinheitliche Regelung des Stiftungsrechts im BGB,
 - einheitliche Regelungen über die Aufhebung, Zulegung und Zusammenlegung von Stiftungen sowie Satzungsänderungen,
 - Recht des Stifters auf „Nachjustierung“ der Stiftungssatzung,
 - Einführung eines konstitutiven Stiftungsregisters (aber: Machbarkeitsstudie hinsichtlich des Aufwands)

noch aktueller Stand der Stiftungsreform

- **Am 04.+ 05.04.2017 fand im BMJ eine Expertenanhörung statt.**
- **Gegenwärtig wird im BMJ an einem Diskussionsentwurf für eine Stiftungsrechtsreform gearbeitet, der in diesem Frühjahr vorgestellt werden soll.**
- **Die Justizminister-Konferenz hat auf ihrer Frühjahrstagung am 21.+ 22.06.2017 folgende Beschlüsse gefasst.**
 - **Justizminister nehmen den Beschluss der IMK zur Reform des Stiftungsrechts vom Herbst 2016 und den zugehörigen Bericht der Bund-Länder-AG „Stiftungsrecht“ zur Kenntnis.**

noch aktueller Stand der Stiftungsreform

- Die Justizminister-Konferenz hat auf ihrer Frühjahrstagung am 21.+ 22.06.2017 folgende Beschlüsse gefasst.
 - Justizminister unterstützen den der Bund-Länder-AG über die IMK erteilten Auftrag, auf Grundlage des Berichts und der Anhörung bis Herbst 2017 einen **Diskussionsentwurf zur Änderung des Stiftungsrechts im BGB zu erarbeiten**,
 - Justizminister schließen sich dem Beschluss der IMK vom Herbst 2016 an und bitten das BMJ, auf Grundlage des Diskussionsentwurfs der Bund-Länder-AG einen **Gesetzesentwurf zur Änderung des Stiftungsrechts zu erarbeiten und die Durchführung ihrer Machbarkeitsstudie für die Einführung eines Stiftungsregisters zu prüfen**.
- Die Stiftungsrechtsreform ist Teil des Koalitionsvertrages mit dem Ziel umfassender Modernisierung des Stiftungsrechts.

Abgabe von Faktorpräparaten zur Heimselfbehandlung durch Uni-Kliniken

BFH-Urteil vom 18.10.2017 – V R 46/16

- **Strittig war, ob die Abgabe von Faktorpräparaten an unter Hämophilie leidende Patienten zur sog. Heimselfbehandlung dem steuerbegünstigten Zweckbetrieb nach § 67 AO zuzurechnen ist.**
- **Der BFH hat dies dem Zweckbetrieb Krankenhaus nach § 67 AO auch für den Fall zugeordnet, dass der Patient sich das Medikament im Rahmen einer ärztlich kontrollierten Heimselfbehandlung selbst verabreicht.**
- **Zudem hat der BFH entschieden, dass es sich hierbei nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG i. V. m. § 67 AO um eine bestehende Beihilfe („Alt-Beihilfe“) handelt, für die das Durchführungsverbot nicht gelte.**

Wohlfahrtseinrichtungen / Gewinnerzielung Quersubventionierung

Wohlfahrtseinrichtungen und Gewinnerzielung - Grundsatz

⑨ Wortlaut § 66 Abs. 2 AO:

Wohlfahrtspflege ist die planmäßige, **zum Wohle der Allgemeinheit und nicht des Erwerbs wegen** ausgeübte Sorge für notleidende oder gefährdete Mitmenschen.

Wohlfahrtseinrichtungen / Gewinnerzielung Quersubventionierung

Entwicklung der Rechtsprechung:

- ⑨ **BFH-Beschluss vom 18.09.2007 - I R 30/06, BStBl. 2009, 126:**
- Leistungen, die Wohlfahrtsverbände **zu denselben Bedingungen wie private gewerbliche Unternehmen** anbieten, werden **um des Erwerbs willen** und nicht zum Wohle der Allgemeinheit ausgeübt,
 - **schädlich** ist die **Ausrichtung** einer Tätigkeit auf Gewinnerzielung – **unabhängig** davon, ob **tatsächlich** ein **Gewinn** erzielt wird oder nicht,
 - entscheidend ist, ob die **Bedingungen**, unter denen die Tätigkeit ausgeübt wird, **objektiv geeignet** sind, **Gewinne zu erzielen**.

Wohlfahrtseinrichtungen / Gewinnerzielung Quersubventionierung

Finanzverwaltung – Nichtanwendung der Rechtsprechung:

⑨ BMF-Schreiben vom 20.01.2009, BStBl I 2009, 339:

- Nach § 66 Nr. 6 AEAO ist der Krankentransport von Personen, für die während der Fahrt eine **fachliche Betreuung erforderlich** ist bzw. notwendig wird, als **Zweckbetrieb** zu behandeln,
- die steuerbegünstigten Körperschaften üben diese Leistungen **regelmäßig nicht des Erwerbs wegen** und **zur Beschaffung zusätzlicher Mittel** aus, sondern **verfolgen** damit ihren **satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zweck** der Sorge für notleidende oder gefährdete Menschen.

Wohlfahrtseinrichtungen / Gewinnerzielung Quersubventionierung

Weiterentwicklung der Rechtsprechung:

⑨ BFH vom 27.11.2013 - I R 17/12, BStBl II 2016, 68;

- eine den Zweckbetrieb nach § 66 AO ausschließende Erwerbsorientierung ist dann gegeben, wenn damit **Gewinne angestrebt** werden, die den **konkreten Finanzierungsbedarf** des **jeweiligen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs übersteigen**, die **Wohlfahrtspflege** mithin nur als **Vorwand** dient, um das eigene **Vermögen zu mehren** (sog. Rettungsdiensturteil).
- **zulässig** ist eine Gewinnerzielung z. B. zugunsten eines **Inflationsausgleichs** oder zur **Finanzierung** von betrieblichen **Erhaltungs- oder Modernisierungsmaßnahmen**.

Wohlfahrtseinrichtungen / Gewinnerzielung Quersubventionierung

Reaktion der Finanzverwaltung

⑨ grds. Übernahme der Rechtsprechung.

u n d

⑨ Änderung des AEAO zu § 66, vgl. BMF-Schreiben vom 26.01.2016, BStBl I 2016, 155.

- Die Wohlfahrtspflege darf nicht des Erwerbs wegen ausgeführt werden. Eine Einrichtung wird dann „des Erwerbs wegen“ betrieben, wenn damit Gewinne angestrebt werden, die den konkreten Finanzierungsbedarf des jeweiligen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs übersteigen, die Wohlfahrtspflege mithin in erster Linie auf Mehrung des eigenen Vermögens gerichtet ist.

Wohlfahrtseinrichtungen / Gewinnerzielung Quersubventionierung

noch Reaktion der Finanzverwaltung

⑨ Änderung des AEAO zu § 66, vgl. BMF-Schreiben vom 26.01.2016, BStBl I 2016, 155.

Ausnahme I:

- Es kann die Erzielung von Gewinnen in gewissem Umfang - z.B. zum **Inflationsausgleich** oder zur **Finanzierung** von betrieblichen **Erhaltungs- und Modernisierungsmaß-nahmen** - geboten sein, ohne in Konflikt mit dem Zweck der steuerlichen Begünstigung zu stehen.

Wohlfahrtseinrichtungen / Gewinnerzielung Quersubventionierung

noch Reaktion der Finanzverwaltung

⑨ Änderung des AEAO zu § 66, vgl. BMF-Schreiben vom 26.01.2016, BStBl I 2016, 155.

⑨ Ein Handeln „des Erwerbs wegen“ liegt auch vor, wenn durch die Gewinne der Einrichtung **andere Zweckbetriebe nach §§ 65, 67, 67a und 68 AO bzw. die übrigen ideellen Tätigkeiten finanziert werden.**

Wohlfahrtseinrichtungen / Gewinnerzielung

Quersubventionierung

noch Reaktion der Finanzverwaltung

⑨ Änderung des AEAO zu § 66, vgl. BMF-Schreiben vom 26.01.2016, BStBl I 2016, 155.

Ausnahme II:

- Mitfinanzierung eines anderen Zweckbetriebs i. S. d. § 66 AO ist **unschädlich**.
- Die Gewinne von Wohlfahrteinrichtungen i. S. d. § 66 AO werden also insoweit als unschädlich angesehen, als sie zur Verlustabdeckung anderer Wohlfahrtseinrichtungen i. S. d. § 66 AO desselben Trägers verwendet werden
 - ⑨ (sog. Quersubventionierung).

Wohlfahrtseinrichtungen / Gewinnerzielung Quersubventionierung

noch Reaktion der Finanzverwaltung

⑨ Änderung des AEAO zu § 66, vgl. BMF-Schreiben vom 26.01.2016, BStBl I 2016, 155.

Demzufolge **keine** Ausnahme:

- Handeln „des Erwerbs wegen“ liegt vor, wenn durch die Gewinne der Einrichtung andere **Zweckbetriebe nach §§ 65, 67, 67a und 68 AO** bzw. die **übrigen ideellen Tätigkeiten finanziert** werden.
- Die Ausnahme gilt demnach nicht, soweit mit solchen Gewinnen bestimmte Zweckbetriebe „mitfinanziert“ werden. Der AEAO war insoweit großzügiger als die BFH-Rechtsprechung.

Wohlfahrtseinrichtungen / Gewinnerzielung Quersubventionierung

Haltung der Finanzverwaltung:

- Die Festlegung des AEAO zu § 66 Abs. 2 soll Wettbewerbsverzerrungen vorbeugen und dazu beitragen, missbräuchliche Gestaltungen zu verhindern.

Zielsetzung der Finanzverwaltung:

- Hilfestellungen bei der praktischen Umsetzung gesetzlicher Festlegungen unter Erhaltung des derzeitigen Zustands bei wohlfahrtspflegerischen Aktivitäten.

Wohlfahrtseinrichtungen / Gewinnerzielung Quersubventionierung

⑨ Reaktion und Kritik der Wohlfahrtsverbände nach Änderung AEAO in 2016:

- **Verschärfung des bisherigen praktischen Vollzugs.**
- **Steigerung des Dokumentationsaufwands, insbesondere hinsichtlich einer formalen Abgrenzung einzelner Zweck-betriebe und einer Schlüsselung von Gemeinkosten.**
- **Bürokratische Hürden werden etabliert.**
- **Zum Teil unzureichende Möglichkeit der Einflussnahme auf die konkrete Preisgestaltung / Einnahmesituation (z. B. Pauschalen, Zuschüsse etc.).**
- **Aufrechterhaltung eines umfassenden Angebots und damit Sicherstellung der Zweckverwirklichung ist teilweise über-haupt nur durch Quersubvention möglich.**

Wohlfahrtseinrichtungen / Gewinnerzielung Quersubventionierung

⑨ Erinnern Sie sich noch in Bezug auf meinen Vortrag aus dem Vorjahr, welche Maßnahmen im Zusammenhang mit dem Rettungsdiensturteil die Finanzverwaltung in 2017 geplant hat?

- Die Vorgaben des AEAO zu § 66 AO sollten für die Praxis berechenbarer gemacht werden. Dazu sollten innerhalb der Finanzverwaltung weitere Kriterien entwickelt und präzisiert werden.**
- Ziel war es, im ersten Halbjahr 2017 eine abgestimmte Verwaltungsposition zu finden, um den Wohlfahrts-einrichtungen klarstellende Hinweise, z. B. zu Art und Umfang der Dokumentation einer Preiskalkulation, geben zu können.**

Wohlfahrtseinrichtungen / Gewinnerzielung Quersubventionierung

⑨ Erinnern Sie sich noch in Bezug auf meinen Vortrag aus dem Vorjahr, was ich Ihnen, die Sie neben Zweckbetrieben i. S. d. § 66 AO auch andere Zweckbetriebe bzw. einen ideellen Tätigkeits-bereich unterhalten, empfohlen habe?

- **Erstellung einer Kostenstellenrechnung mit einer unmittelbaren Zuordnung von Einzelkosten und anteiliger Berücksichtigung von Gemeinkosten für den jeweiligen Tätigkeitsbereich / Zweck-betrieb (strikte Sphärentrennung).**
- **Dokumentation über die Bildung und Entwicklung von zweck- gebundenen Rücklagen nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO (Ab-bildung notwendiger Investitions- bzw. Modernisierungsbedarf).**

Wohlfahrtseinrichtungen / Gewinnerzielung Quersubventionierung

⑨ Erinnern Sie sich noch in Bezug auf meinen Vortrag aus dem Vorjahr, was ich Ihnen, die Sie neben Zweckbetrieben i. S. d. § 66 AO auch andere Zweckbetriebe bzw. einen ideellen Tätigkeits-bereich unterhalten, empfohlen habe?

•Aufstellung einer Planungsrechnung / Kalkulation, um im Wohlfahrtsbereich sicherzustellen, dass es nicht zu zufälligen, also nicht geplanten Gewinnen kommt (Hilfe, um ein mögliches Erwerbsstreben gegen Erreichen des Gemeinwohls abzugrenzen).

⑨ Lassen Sie uns doch betrachten, was darauf geworden ist!

Vergeblicher Blick in die Glaskugel? - keineswegs!



Wohlfahrtseinrichtungen / Gewinnerzielung Quersubventionierung

Neueste Reaktion der Finanzverwaltung

⑨ Übergangsregelung mit Vertrauensschutz bis nunmehr 2016:

- Einzelne Finanzämter haben in der Vergangenheit Gewinne in Wohlfahrtseinrichtungen ohne Einschränkungen akzeptiert.

- ⑨ betrifft Gewinnverwendung für andere Zweckbetriebe nach §§ 65, 67, 67 und 68 oder Mittelweitergabe nach § 58 Nr. 2 AO

- Die Finanzverwaltung gewährt deshalb in entsprechenden Fällen neuerdings Vertrauensschutz **bis einschließlich**

Veranlagungszeitraum 2016, vgl. BMF-Schreiben vom 06.12.2017, IV C 4-S 0185/14/10002:001 – BStBl I 2017, 1603.

Wohlfahrtseinrichtungen / Gewinnerzielung Quersubventionierung

Noch neueste Reaktion der Finanzverwaltung

⑨ Erweiterung der Nr. 2 AEAO zu § 66, vgl. BMF-Schreiben vom 06.12.2017, BStBl I 2017, 1603.

Neue Ausnahme I:

- Werden in **drei aufeinanderfolgenden Veranlagungszeit-räumen** jeweils **Gewinne** erwirtschaftet, die den **konkreten Finanzierungsbedarf** der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre der Körperschaft **übersteigen**, ist **widerlegbar** (z. B. unbeabsichtigte Gewinne aufgrund von Marktschwankungen) von einer **zweckbetriebsschädlichen Absicht** der Körperschaft auszugehen, den **Zweckbetrieb des Erwerbs wegen** auszuüben.

Wohlfahrtseinrichtungen / Gewinnerzielung Quersubventionierung

Noch neueste Reaktion der Finanzverwaltung

⑨ Erweiterung der Nr. 2 AEAO zu § 66, vgl. BMF-Schreiben vom 06.12.2017, BStBl I 2017, 1603.

noch Ausnahme I:

- Der **konkrete Finanzierungsbedarf** im v. g. Sinne umfasst die **Erträge**, die für den **Betrieb und die Fortführung** der Einrichtung(en) der Wohlfahrtspflege **notwendig** sind und beinhaltet **auch** die **zulässige Rücklagenbildung nach § 62 Absatz 1 Nummern 1 und 2**.

Wohlfahrtseinrichtungen / Gewinnerzielung Quersubventionierung

Noch neueste Reaktion der Finanzverwaltung

⑨ Erweiterung der Nr. 2 AEAO zu § 66, vgl. BMF-Schreiben vom 06.12.2017, BStBl I 2017, 1603.

noch Ausnahme I:

- ⑨ Zur **wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre** im v. g. Sinne gehören
- **Wohlfahrtspflegeeinrichtungen** im Sinne des **§ 66 AO**,
 - **Zweckbetriebe** im Sinne des **§ 68 AO**, soweit diese auch die Voraussetzungen des § 66 AO erfüllen,
 - **Zweckbetriebe** im Sinne des **§ 67 AO** sowie
 - **ideelle Tätigkeiten**, für die die **Voraussetzungen des § 66 AO** vorlägen, **wenn sie entgeltlich** ausgeführt würden.

Wohlfahrtseinrichtungen / Gewinnerzielung Quersubventionierung

Noch neueste Reaktion der Finanzverwaltung

⑨ Erweiterung der Nr. 2 AEAO zu § 66, vgl. BMF-Schreiben vom 06.12.2017, BStBl I 2017, 1603.

Neue Ausnahme II:

- **Gewinne** aufgrund **staatlich regulierter Preise** (z. B. auf Grundlage einer Gebührenordnung nach Maßgabe des § 90 SGB XI) sind **kein Indiz** dafür, dass der Zweckbetrieb **des Erwerbs wegen** ausgeübt wird.

Wohlfahrtseinrichtungen / Gewinnerzielung Quersubventionierung

Was beabsichtigt die Finanzverwaltung **weiter** zu veranlassen?

• **Vordrucke** zur Körperschaftsteuererklärung werden ab dem Jahr 2017 an die **Bedürfnisse gemeinnütziger Körperschaften angepasst**, so dass einzelfallbezogene Erläuterungen angebracht werden können, z. B.

- zur Rücklagenbildung nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO,
- zur Erläuterung von Umsatzschwankungen,
- zur Abbildung staatlich regulierter Preise, bspw. wegen Vorgaben durch die Gebührenordnung nach § 90 SGB XI,
- zwecks normenübergreifender Wohlfahrtsleistungen.

Wohlfahrtseinrichtungen / Gewinnerzielung Quersubventionierung

Was beabsichtigt die Finanzverwaltung **weiter** zu veranlassen?

- **Bereitstellung der Körperschaftsteuererklärungen – auch für gemeinnützige Körperschaften – über das ElsterOnline-Portal für 2017 wird sich verzögern.**

- Bereitstellung voraussichtlich erst Ende Juli 2018,
- Finanzverwaltung wird keinen Verspätungszuschlag festsetzen, wenn die Körperschaftsteuererklärung 2017 bis zum 31.08.2018 in Papierform oder elektronisch abgegeben wird.

Wohlfahrtseinrichtungen / Gewinnerzielung Quersubventionierung

Was hat die Finanzverwaltung **inzwischen** veranlasst?

•Es wurde eine **Bund-Länder-AG „Umstrukturierungen“** zur Klärung folgender **Themenschwerpunkte** installiert:

- Leistungsbeziehungen in Holdingstrukturen,
- Organschaft für gemeinnützige Körperschaften,
- Praxisgerechter Umgang mit Umstrukturierungen,
 - a) Ausgliederungsfälle
 - b) Sonstige Umwandungsvorgänge
- Harmonisierung Mittelweitergabe im § 58 Nr. 1 und 2 AO,
- Geplanter Ausstieg aus der Gemeinnützigkeit,
- Schaffung eines Vertrauensschutzes bei Mittelweitergaben.

Wohlfahrtseinrichtungen / Gewinnerzielung Quersubventionierung

Was beabsichtigt die Finanzverwaltung **weiter** zu veranlassen?

• **Bericht** der Bund-Länder-AG „Umstrukturierungen“ **liegt** mittlerweile **vor**.

⑨ Einrichtung einer **weiteren Bund-Länder-AG** zur **Formulierung** von konkreten **Gesetzestatbeständen**, um diverse Vorschläge der Bund-Länder-AG „Umstrukturierungen“ umzusetzen, z. B.:

- Kooperation von Holdingstrukturen,
- Abgrenzungsmerkmale für die Zuordnung von Beteiligungen zum ideellen Bereich / Zweckbetrieb,
- Rahmenbedingungen für eine Exit-Besteuerung.

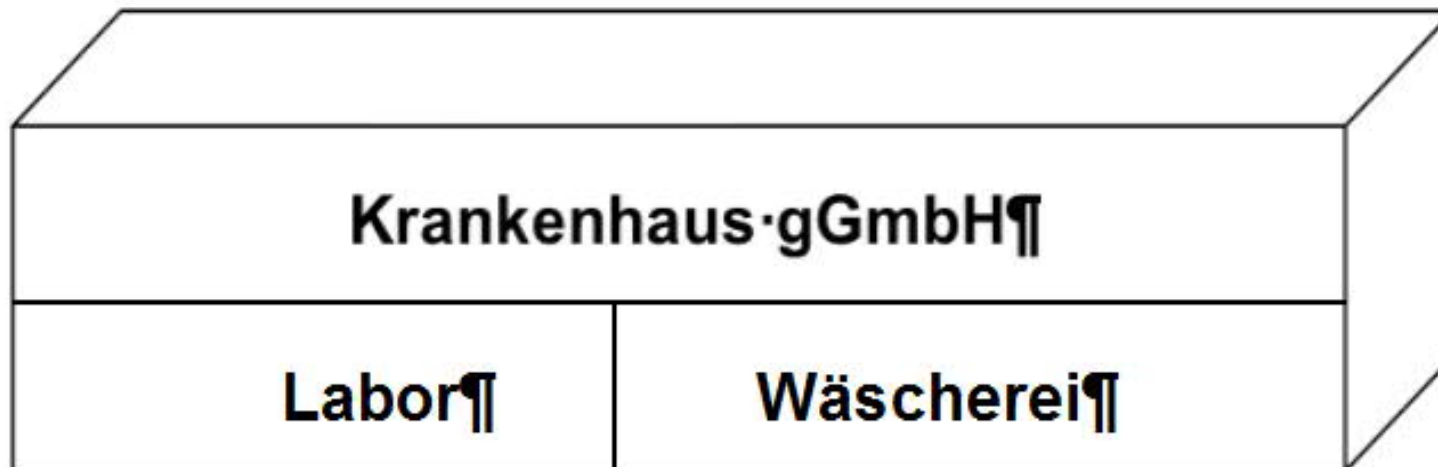
Wohlfahrtseinrichtungen / Gewinnerzielung Quersubventionierung

Zielsetzungen der AG Umstrukturierungen

- Es werden **rechtssichere Lösungen** in Form **gesetzlicher Festlegungen** angestrebt.
- Die **gemeinnützigkeitsrechtlichen Grundsätze** sollen **bewahrt** werden.
- Die **praktischen Bedürfnisse** sollen mit den gemeinnützigkeitsrechtlichen Grundsätzen **harmonisiert** werden.

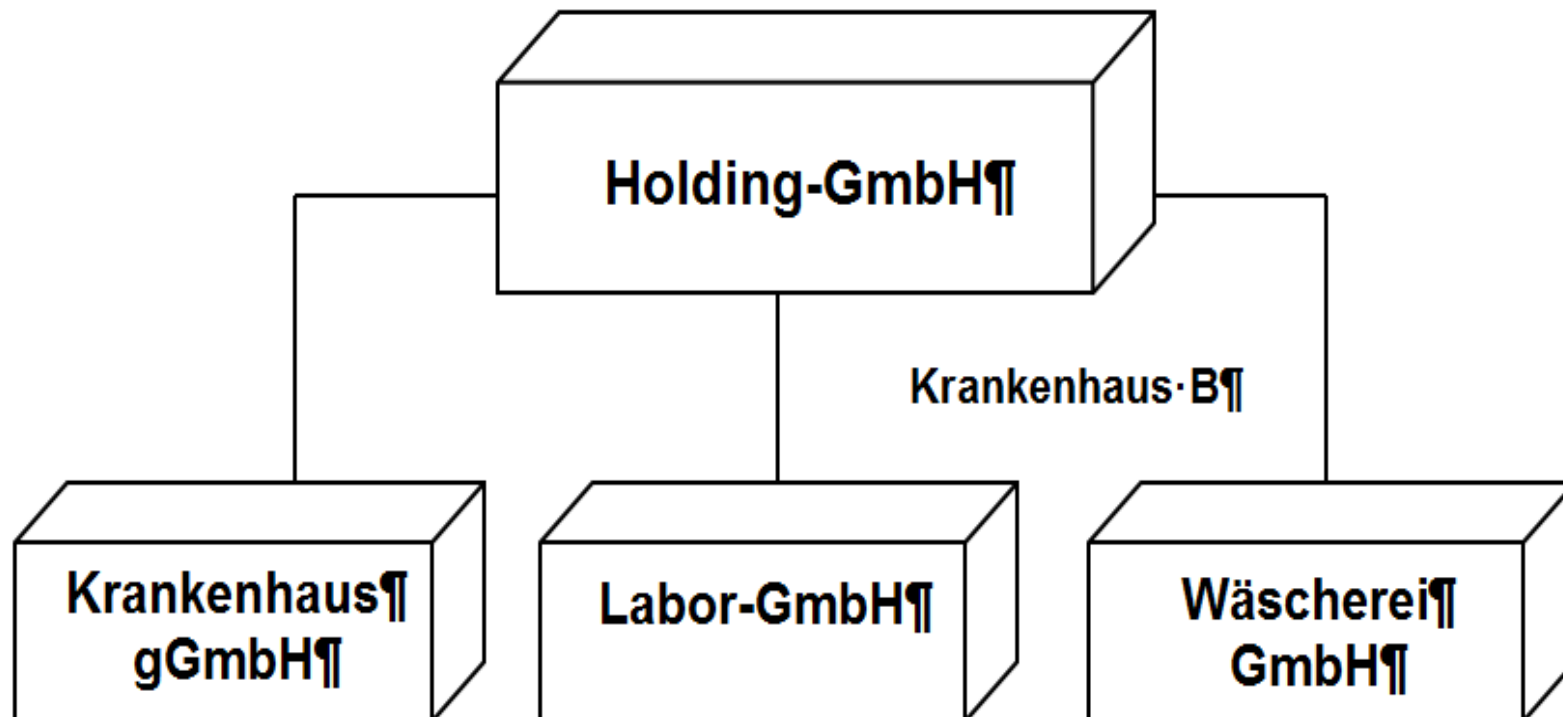
Lösungsansätze für Umstrukturierungen

Beispiel - Ausgangssituation:



Lösungsansätze für Umstrukturierungen

Beispiel - angestrebte Zielstruktur:



Lösungsansätze für Umstrukturierungen

Holdingstrukturen

- ⑨ **Derzeitige** gesetzliche **Bedingungen**, die zu beachten sind:
 - **Unmittelbarkeitsgrundsatz** nach § 57 Abs. 1 S. 1 AO,
 - Gebot der **zeitnahen Mittelverwendung** nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO.

- ⑨ **Derzeit** vorhandener gesetzlicher **Gestaltungsrahmen**:
 - **Hilfspersonenregelung** nach § 57 Abs. 1 S. 2 AO,
 - Ausnahmen vom Unmittelbarkeitsgrundsatz nach § 58 Nr. 1 und 2 AO als **Mittelbeschaffungskörperschaft**.

Lösungsansätze für Umstrukturierungen

Umstrukturierungshemmniss: Unmittelbarkeitsgrundsatz

- nach dem Unmittelbarkeitsgrundsatz muss eine Körperschaft ihre **satzungsgemäßen Zwecke selbst verwirklichen**.
- Krankenhausgesellschaft ist zwar unmittelbar gemeinnützig tätig; Holding, Labor-GmbH und der Wäscherei-GmbH erfüllen das Unmittelbarkeitserfordernis jedoch **nicht**.
- reines Halten einer Beteiligung bzw. Ausübung der Geschäftsleitung durch die Konzernmutter ist **keine unmittelbare Förderung** steuerbegünstigter Zwecke,
- Vorbereitungsleistungen oder sonstige Dienstleistungen (hier: Labor- und Wäschereileistungen) erfüllen nicht den Unmittelbarkeitsgrundsatz.

Lösungsansätze für Umstrukturierungen

Umstrukturierungshemmniss: Unmittelbarkeitsgrundsatz

⑨ Gestaltung möglich durch Hilfspersonenregelung nach § 57 Abs. 1 S. 2 AO?

- unmittelbare Verwirklichung des gemeinnützigen Zwecks kann auch durch **Hilfspersonen** erfolgen, wenn nach den rechtlichen und tatsächlichen Beziehungen zwischen Körperschaft und Hilfsperson das **Wirken der Hilfsperson wie eigenes Wirken** der Körperschaft anzusehen ist.
- allenfalls Krankenhausgesellschaft kann Hilfsperson der Holding sein.
- Krankenhausgesellschaft kann keine Hilfsperson der Labor- bzw. Wäscherei-GmbH sein, da ein Unterordnungsverhältnis fehlt.

Lösungsansätze für Umstrukturierungen

Umstrukturierungshemmniss: Unmittelbarkeitsgrundsatz

⑨ Gestaltung möglich durch Ausnahmetatbestand des § 58 Nr. 1 AO - **Mittelbeschaffungskörperschaft?**

- für **Holding, Labor- und Wäscherei-GmbH** ist zu prüfen, ob es sich jeweils um eine Mittelbeschaffungskörperschaft des § 58 Nummer 1 AO für die Krankenhaus-GmbH handelt.
- Mittelbeschaffungskörperschaften können als gemeinnützig anerkannt werden, wenn sie zur Verwirklichung steuerbe-günstigter Zwecke anderer Körperschaften **Spenden sammeln** oder **Mittel** für diese **beschaffen**.
- fraglich ist dabei, ob **Dienstleistungen „Mittel“** i. S. des § 58 Nr. 1 AO sein können.
- es besteht **keine klare Verwaltungsauffassung** welche Sach-verhalte eine begünstigte Mittelbeschaffung darstellen.

Lösungsansätze für Umstrukturierungen

Umstrukturierungshemmniss: Unmittelbarkeitsgrundsatz

Auslegungsmöglichkeiten des Begriffs der Mittelbeschaffung

⑨ **Begriff „Mittel“**

- nur Geld- und Sachmittel (= enge Auslegung),
- oder auch Dienstleistungen?

⑨ **Definition „Beschaffen“**

- nur endgültige und geplante Weitergabe der Geld- bzw. Sachmittel (= enge Auslegung),
- oder auch vorübergehende unentgeltliche/verbilligte Verschaffung von Nutzungsvorteilen? (= Begründung: § 58 Nr. 1 AO soll einen Wertetransfer zwischen verschiedenen gemeinnützigen Körperschaften ermöglichen).

Lösungsansätze für Umstrukturierungen

Umstrukturierungshemmniss: Gebot der zeitnahen Mittelverwendung nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO

- Eine Körperschaft muss ihre Mittel grundsätzlich **zeitnah**, d.h. spätestens in den auf den Zufluss folgenden **zwei Kalenderjahren** für ihre gemeinnützigen satzungsmäßigen Zwecke, also für den **ideellen Bereich** oder ihre **Zweckbetriebe** verwenden.
- Verwendung ist auch ein Mitteleinsatz für die **Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen**, die satzungsmäßigen Zwecken dienen.
- Eine **längerfristige** Verwendung zeitnah zu verwendender Mittel für den Bereich der **Vermögensverwaltung** oder den **wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb** ist aber regelmäßig **nicht zulässig**.

Lösungsansätze für Umstrukturierungen

Umstrukturierungshemmniss: Gebot der zeitnahen Mittelverwendung nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO

- Bei entgeltlicher **Überlassung** von **Sachmitteln** handelt es sich regelmäßig um **Vermögensverwaltung**.
- Der Erwerb von Gegenständen für Zwecke der **Vermögens-verwaltung** ist **keine zeitnahe Mittelverwendung** im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO.
- Wiederaufleben der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung nach Nr. 29 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO bei Sphären-wechsel von WG, die mit zeitnah zu verwendenden Mitteln angeschafft wurden (z. B. Übertragung auf Tochter-gesellschaften oder entgeltliche Überlassung).

Lösungsansätze für Umstrukturierungen

⑨Lösungsmöglichkeit: neue Regelungen zur Gesamtbetrachtung von Kooperationen in Holdingstrukturen = gemeinnützige Organschaft

⑨ In Anlehnung an die umsatzsteuerliche Organschaft werden Holding und Organgesellschaft(en) als **eine gemeinnützige Körperschaft behandelt.**

- Beschränkung auf den ideellen Bereich und Zweckbetriebe.
- einzubeziehen wären Vermögensverwaltung und wirtschaft-licher Geschäftsbetrieb, wenn es sich dabei um Geschäfts-beziehungen zwischen den gemeinnützigen Konzerngesell-schaften handelt.
- mehrere Körperschaften verfolgen satzungsgemäß und planmäßig gemeinsam einen steuerbegünstigten Zweck i. S. der §§ 52 – 54 AO.

Lösungsansätze für Umstrukturierungen

⑨ Lösungsmöglichkeit: neue Regelungen zur Gesamtbetrachtung von Kooperationen in Holdingstrukturen = gemeinnützige Organschaft

⑨ Folgen der Gesamtbetrachtung von Kooperationen in Holdingstrukturen:

- Kriterium der **Unmittelbarkeit** ist (insoweit) für alle beteiligten Körperschaften **erfüllt**,
- die insoweit (entgeltlich) ausgeübten **Tätigkeiten** sind jeweils dem **Zweckbetrieb** zuzuordnen.

Lösungsansätze für Umstrukturierungen

⑨ Lösungsmöglichkeit: neue Regelungen zur Gesamtbetrachtung von Kooperationen in Holdingstrukturen = gemeinnützige Organschaft

⑨ Folgen der Gesamtbetrachtung von Kooperationen in Holdingstrukturen:

- bezogen auf das Ausgangsbeispiel bedeutet dies, dass beim Betrieb des Krankenhauses sowohl der Holding als auch der Labor- und der Wäscherei-GmbH die Unmittelbarkeit erreicht wird.
- unter den übrigen abgabenrechtlichen Voraussetzungen könnte danach allen beteiligten Körperschaften die Gemeinnützigkeit gewährt werden.
- **Leistungen in Verwirklichung des gemeinsamen Zwecks werden dann innerhalb eines Zweckbetriebs erbracht.**

Lösungsansätze für Umstrukturierungen

Wo liegen die **Vorteile** in der Gesamtbetrachtung von Kooperationen in Holdingstrukturen?

- Gemeinsames **arbeitsteiliges Zusammenwirken** würde möglich.
- Gemeinnützige Körperschaften könnten ohne Verstoß gegen gemeinnützigkeitsrechtliche Regelungen **Dienstleistungsbereiche auf andere** dadurch gemeinnützig werdende **Körperschaften ausgliedern**.
- Durch die Umstrukturierung käme es **nicht** zu einem **Verstoß** gegen den **Unmittelbarkeitsgrundsatz** oder das **Gebot der zeitnahen Mittelverwendung**.

Lösungsansätze für Umstrukturierungen

Wo liegen die **Nachteile** in der Gesamtbetrachtung von Kooperationen in Holdingstrukturen?

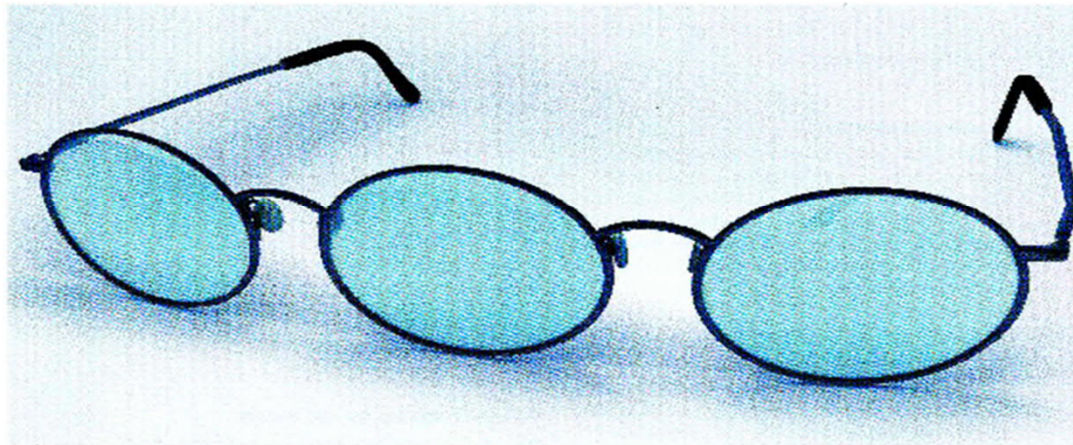
- Wegen der **Dokumentation** der Zusammenarbeit dürften **erhöhte Bürokratiekosten** entstehen.
- Es kommt zu einem **Abhängigkeitsverhältnis** zu der „originär“ unmittelbar gemeinnützig tätigen Körperschaft.
- Die **Steuerbegünstigung** einzelner beteiligter Körperschaften könnte mithin auch **durch** etwaige **Verstöße** der originär unmittelbar gemeinnützig tätigen Körperschaft **beeinflusst** werden.

Wohlfahrtseinrichtungen / Gewinnerzielung Quersubventionierung / Dokumentationspflichten

Was beabsichtigt die Finanzverwaltung **weiter** zu veranlassen?

- Einrichtung einer **zusätzlichen** Bund-Länder-AG zur Erarbeitung einer Mittelverwendungsrechnung bei steuerbegünstigten Körperschaften (§§ 55 Abs. 1 Nr. 5, 63 Abs. 3 AO) – AG Standard Mittelverwendungsrechnung.
- Länderumfragen laufen zur Zeit.

Recht und Betriebswirtschaft gemeinnütziger Körperschaften



Von allen Seiten betrachtet.

Noch Fragen?????

Recht und Betriebswirtschaft gemeinnütziger Körperschaften

**HERZLICHEN DANK
FÜR IHR INTERESSE**

Recht und Betriebswirtschaft gemeinnütziger Körperschaften

Haftungsausschluss:

Die vorstehenden Unterlagen geben die persönliche Einschätzung des Verfassers wieder und beruhen auf seiner Sichtweise der vorgestellten Themen; sie sind nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst. Die Unterlagen haben ausschließlich Informationscharakter und dienen nicht einer steuerrechtlichen oder sonstigen Beratung und können eine solche auch nicht ersetzen.

Die Unterlagen wurden nach bestem Gewissen des Verfassers zusammengestellt und haben nur Gültigkeit für den vorgetragenen Rechtsstand.

Eine Haftung für die Richtigkeit und Vollständigkeit wird nicht übernommen.

Zusammenfassung

Diskussion und Umtrunk

