

RÜCKLAGEN

Zulässige Mittelverwendung der eigenen Art


VON ULRICH GOETZE

Ulrich Goetze ist Steuerberater und hat sich auf das Vereins- und Stiftungsrecht spezialisiert. Als Dozent ist er im Vereins- und Stiftungsrecht bundesweit tätig; daneben unterrichtet er Zivil- und Steuerrecht an mehreren Berufsakademien. Er ist zudem Verfasser mehrerer Fachbücher zum Vereinsrecht.

www.ugoetze.de

Viele haupt- und ehrenamtliche Verantwortliche in Vereinen sind unsicher bei der Frage, ob, wieviel und unter welchen Bedingungen finanzielle Rücklagen gebildet werden können, ohne die Gemeinnützigkeit zu gefährden. Doch die rechtliche Lage ist eher entspannt zu sehen, zumal einige gesetzliche Bestimmungen verbessert wurden.

Das Gemeinnützigkeitsrecht ist geprägt vom Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung. Im Gegensatz dazu stehen der Vermögensstock einer Stiftung und die Möglichkeiten der Rücklagen- und Vermögensbildung nach § 62 der Abgabenordnung (AO). Im Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts (Ehrenamtsstärkungsgesetz) (1) ist die Rücklagenbildung auf eine neue gesetzliche Grundlage gestellt worden. (2) Die neuen Regelungen erweitern die Möglichkeiten der zulässigen Mittelverwendung beträchtlich; schon die neue Bezeichnung des § 62 AO »Rücklagen und Vermögensbildung« zeigt, dass der Gesetzgeber neben der Ausgestaltung des Zeitrahmens zur Verwirklichung der satzungsmäßigen Zwecke auch die Bildung von Vermögen generell erleichtern will.

Eine zeitnahe Mittelverwendung ist gegeben, wenn die Mittel spätestens in dem auf den Zufluss folgenden zwei Kalender- oder Wirtschaftsjahren für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. (3) »Verwendung« in diesem Sinne ist auch die Verwendung der Mittel für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen, die satzungsmäßigen Zwecken dienen (z. B. Bau eines Altenheims oder Kauf von medizinischen Geräten) (4). Häufig wird im Rahmen der Rechnungslegung übersehen, dass am Ende des Kalender- oder Wirtschaftsjahres noch vorhandene Mittel auszuweisen

sind als Mittel, die in den folgenden zwei Jahren für die steuerbegünstigten Zwecke zu verwenden sind. (5)

Die Frist für die Zuführung zu Rücklagen ist bis auf zwei Kalender- oder Wirtschaftsjahre nach dem Jahr des Zuflusses von Mitteln verlängert worden. (6) In der Praxis wird bei der Rücklagenbildung häufig übersehen, dass nur vorhandene Mittel zugeführt werden können. (7) Insbesondere bei der Bildung der Freien Rücklage wurde der im Anwendungserlass verwendete Begriff der »Bruttoeinnahmen aus dem ideellen Bereich« häufig falsch verstanden: Mittel, die verbraucht worden sind, stehen wohl rechnerisch für eine Rücklagenbildung zur Verfügung, tatsächlich jedoch nicht. (8) Klarstellend wird im neuen Anwendungserlass zur Abgabenordnung ausdrücklich bestimmt, dass nur tatsächlich vorhandene Mittel in eine Rücklage eingestellt werden können. (9)

Bei der Bildung der Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO kommt es nicht auf die Herkunft der Mittel an. Der Rücklage dürfen auch zeitnah zu verwendende Mittel wie beispielsweise Spenden zugeführt werden. (10)

Rücklagen dürfen auch für Betriebe im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, im Zweckbetrieb oder in der Vermögensverwaltung gebildet werden. Im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb mindert die Zuführung zu einer Rücklage nicht das steuerliche Ergebnis.

Mittelbeschaffungskörperschaften (z. B. Fördervereine) dürfen Rücklagen bilden, sofern diese dem Zweck der Beschaffung von Mitteln für die steuerbegünstigten Zwecke einer anderen Körperschaft entspricht. Diese Voraussetzung ist beispielsweise erfüllt, wenn die Mittelbeschaffungskörperschaft wegen zeitlicher Verzögerung der von ihr zu finanzierenden steuerbegünstigten Maßnahmen angehalten ist, die beschafften Mittel zunächst zu thesaurieren. (11)

Die Körperschaft muss in ihrer Rechnungslegung – gegebenenfalls in einer Nebenrechnung – die Entwicklung ihrer Rücklagen gesondert ausweisen, damit eine Kontrolle jederzeit und ohne besonderen Aufwand möglich ist. (12)

■ Rücklagen zur Zweckerfüllung (§ 62 Abs. 1 Nr. 1 AO): Gemeinnützige Organisationen können nach dieser Vorschrift ihre Mittel einer Rücklage zuführen, soweit dies erforderlich ist, um ihre steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecke nachhaltig zu erfüllen. Diese Rücklagen werden auch als Projektrücklagen bezeichnet. Das Merkmal »erforderlich« ist – hinsichtlich des Grunds, der Höhe und dem zeitlichem Umfang – nach objektiven Kriterien des konkreten Falles zu überprüfen. (13)

■ Betriebsmittlrücklage: Die Bildung von Rücklagen für periodisch wiederkehrende Ausgaben (z. B. Löhne, Gehälter, Mieten) in Höhe des Mittelbedarfs für eine angemessene Zeitperiode zur Sicherstellung der Liquidität ist zulässig (sogenannte Betriebsmittlrücklage). Die Berechnung der Höhe der Rücklage ist davon abhängig, in welchem Umfang die Körperschaft regelmäßige Einnahmen erzielt. Insoweit bestimmt sich die Zeitspanne (höchstens bis zu einem Geschäftsjahr) nach den Verhältnissen des jeweiligen Einzelfalles. Ein Zeitraum von drei bis sechs Monaten wird regelmäßig von der Finanzverwaltung akzeptiert. (14)

■ Beabsichtigte Anschaffungen oder Projekte: Soweit für beabsichtigte Anschaffungen von Anlagevermögen oder für die Durchführung von Projekten (z. B. größere Veranstaltungen) bereits konkrete Zeitvorstellungen bestehen, ist die Bildung von Rücklagen hierfür uneingeschränkt

zulässig. Besteht noch keine konkrete Zeitvorstellung, ist eine Rücklagenbildung dann zulässig, wenn die Durchführung des Vorhabens glaubhaft und bei den finanziellen Verhältnissen der steuerbegünstigten Körperschaft in einem angemessenen Zeitraum möglich ist. (15) Grundsätzlich sollte ein Zeitraum von sechs Jahren nicht überschritten werden. (16) Ebenfalls unschädlich ist die vorsorgliche Bildung einer Rücklage zur Bezahlung von Steuern oder anderen Verbindlichkeiten außerhalb eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes, solange Unklarheit darüber besteht, ob die Körperschaft insoweit in Anspruch genommen wird. (17)

■ Rücklage für Wiederbeschaffung (§ 62 Abs. 1 Nr. 2 AO): Eine Wiederbeschaffungsrücklage für Gebäude, Fahrzeuge und andere Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, für deren Anschaffung die laufenden Einnahmen nicht ausreichen, ist zulässig. Die Voraussetzungen für eine höhere Zuführung sind nachzuweisen. (18)

■ Freie Rücklage (§ 62 Abs. 1 Nr. 3 AO): Der freien Rücklage können bis zu einem Drittel des Überschusses aus der Vermögensverwaltung und darüber hinaus höchstens zehn Prozent der sonstigen zeitnah zu verwendenden Mittel zugeführt werden. Die Zuführung zu einer freien Rücklage ist ausgedehnt worden. Wenn in einem Jahr der Höchstbetrag für die Zuführung nicht ausgeschöpft wurde, kann diese in den folgenden zwei Jahren nachgeholt werden. Eine freie Rücklage braucht während der Dauer des Bestehens der Körperschaft nicht aufgelöst zu werden. Die in die Rücklage eingestellten Mittel können auch dem Vermögen zugeführt werden. (19)

Nach der Verrechnung von Verlusten aus Zweckbetrieben mit entsprechenden Überschüssen mindern darüber hinaus gehende Verluste nicht die Bemessungsgrundlage. Das gilt entsprechend für Verluste aus dem einheitlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Auch ein Verlust aus der Vermögensverwaltung mindert die Bemessungsgrundlage nicht. Insgesamt ist jedoch die Begrenzung der Rücklagenzuführung auf die tatsächlich vorhandenen Mittel zu beachten. (20)

Die Mittelzuführungen nach §§ 62 Abs. 3 und 4 AO unterliegen nicht der zeitnahen Mittelverwendung.

■ Auflösung von Rücklagen (§ 62 Abs. 2 AO): Entfällt der Grund für eine Rücklage (mit Ausnahme der freien Rücklage), so ist diese insoweit unverzüglich aufzulösen. Die dadurch freigewordenen Mittel sind innerhalb von zwei Jahren zu verwenden, wobei eine erneute Rücklagenbildung von der Finanzverwaltung zugelassen wird. (21) ■

Anmerkungen

- (1) Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts (Ehrenamtsstärkungsgesetz) vom 21.3.2013 (BGBl 2013 S. 556).
- (2) Die Regelungen in §§ 58 Nr. 6–7a AO und im AEAO zu § 58 sind im § 62 AO zusammengefasst worden.
- (3) AEAO Nr. 27 zu § 55 Abs. 1 Nr. 5.
- (4) AEAO Nr. 26 zu § 55 Abs. 1 Nr. 5.
- (5) AEAO Nr. 27 zu § 55 Abs. 1 Nr. 5.
- (6) § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO.
- (7) Entwurf AEAO Nr. 14 zu § 62 Abs. 2 AO.
- (8) AEAO Nr. 13 zu § 58 Nr. 7 (bisherige Fassung).
- (9) Entwurf AEAO Nr. 14 zu § 62 Abs. 2.
- (10) Entwurf zur Änderung des AEAO Nr. 3 zu § 62 Abs. 1 Nr. 1.
- (11) Vgl. BFH v. 13.9.1989, I R 19/85.
- (12) BFH v. 20.12.1978, I R 21/76.
- (13) BFH v. 13.9.1989, I R 19/85.
- (14) OFD Frankfurt v. 20.02.2012 – S 0177 A – 1 – St 53.
- (15) Entwurf AEAO Nr. 4 zu § 62 Abs. 1 Nr. 1.
- (16) OFD Frankfurt v. 20.02.2012 – S 0177 A – 1 – St 53.
- (17) Gemeint sind Rückstellungen, die bei bilanzierenden Organisationen zwingend einzustellen sind.
- (18) Entwurf AEAO Nr. 6 zu § 62 Abs. 1 Nr. 2.
- (19) Entwurf AEAO Nr. 11 zu § 62 Abs. 1 Nr. 3.
- (20) Entwurf AEAO Nr. 14 zu § 62 Abs. 2.
- (21) Entwurf AEAO Nr. 14 zu § 62 Abs. 2 AO.