



3. Münchner Gemeinnützigkeitstag

in Kooperation mit:



München, 9. Oktober 2018

Ihre Referenten

- **Marion Bösker**
Pressesprecherin der Stiftung Buch-, Medien- und Literaturhaus München und Geschäftsführerin des Fördervereins „Freunde & Förderer des Literaturhauses e.V.“
- **Dr. Harald Brandl**
Ministerialrat, Bayerisches Staatsministerium der Finanzen, für Landesentwicklung und Heimat, München
- **Gabriele Erhart**
Wirtschaftsprüferin und Steuerberaterin, Partnerin bei PSP
- **Dr. Thomas Fritz**
Steuerberater, Partner bei PSP, Vorstand der Stiftung Recht & Gesellschaft



Ihre Referenten

- **Dr. Kristin Heidler**
Steuerberaterin, Sozia bei PSP,
Mitglied des Kuratoriums der Lore-Malsch-Stiftung
- **Maik Paukstadt**
Steuerberater und Certified Financial Planner (CFP),
Partner bei PSP
- **Dr. Matthias Uhl**
Rechtsanwalt bei PSP



Teilnehmer Podiumsgespräch

- **Oda Heister**
Partnerin Ashoka Deutschland gGmbH
- **Felix Oldenburg**
Generalsekretär Bundesverband Deutscher Stiftungen
- **Dr. Christine Sasse**
Vorstand Human Resources Sasse AG und
Vorstand Practical Wisdom Society e.V.
- Moderation: **Hans Robert Röthel**
Rechtsanwalt, Partner bei PSP, stellv. Vorsitzender
der Stiftung Neues Konzerthaus München sowie
Mitglied im Landesausschuss für das Stiftungswesen



Agenda

Zeit	Referent(en)	Thema
9:30 – 10:00 Uhr	Marion Bösker und Dr. Thomas Fritz	Begrüßung und Einführung
10:00 – 10:45 Uhr	Dr. Thomas Fritz und Dr. Kristin Heidler	Aktuelle Rechtsprechung der Finanzgerichte
10:45 – 11:15 Uhr	Maik Paukstadt	Stiftungsfonds – Mehrwert oder Marketing?
11:15 – 11:45 Uhr		Kaffee-Pause
11:45 – 12:30 Uhr	Dr. Harald Brandl	Aktuelles zum steuerbegünstigten Zweckbetrieb
12:30 – 13:30 Uhr		Mittags-Pause
13:30 – 14:30 Uhr	Oda Heister, Felix Oldenburg und Dr. Christine Sasse unter Moderation von Hans Robert Röthel	Podiumsgespräch: Unternehmerisch denken, sozial handeln – ein Widerspruch?
14:30 – 15:00 Uhr	Gabriele Erhart	Schwerpunkte in der Jahresabschlussprüfung gemeinnütziger Einrichtungen
15:00 – 15:30 Uhr		Kaffee-Pause
15:30 – 16:00 Uhr	Dr. Matthias Uhl	Ehrenamt, Nebenamt, Hauptamt – Voraussetzungen und Rechtsfolgen
16:00 – 16:30 Uhr		Podiumserörterung von Teilnehmerfragen



PSP

MÜNCHEN

Aktuelle Rechtsprechung der Finanzgerichte

Dr. Thomas Fritz, Steuerberater

Dr. Kristin Heidler, Steuerberaterin

Gemeinnützige Friedhöfe?

FG Münster v. 19.02.2018 - 13 K 3313/15 F, Az. BFH: V B 39/18: Urteilssachverhalt

- Der satzungsmäßige Zweck des Friedhofsvereins X. e.V., (gegründet 1904, aktuelle Satzung aus dem Jahr 2000) besteht darin, einen Friedhof mit einer Trauerhalle für seine Mitglieder zu unterhalten.
- Der Verein führt selbst keine Bestattungen durch, sondern seine wesentliche Tätigkeit besteht darin, Grabstätten mit zeitlicher Begrenzung zu vergeben sowie den Friedhof und die Trauerhalle zu pflegen.
- Mit der Erlangung der Mitgliedschaft erwirbt das Mitglied für sich und seine Familie gegen entsprechendes Entgelt Anspruch auf Überlassung einer Grabstätte und auf Benutzung der Friedhofseinrichtungen.

Gemeinnützige Friedhöfe?

FG Münster v. 19.02.2018 - 13 K 3313/15 F, Az. BFH: V B 39/18: Fragestellungen

- Steuerbegünstigte Zwecke?
 - Verfolgung kirchlicher Zwecke (§ 54 AO) / Förderung der Religion (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO)
 - Förderung von Kunst und Kultur (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 AO)
 - Förderung des Denkmalschutzes und der Denkmalspflege (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 6 AO)
 - Öffnungsklausel (§ 52 Abs. 2 Satz 2 AO)?
- Satzungsmäßige Gemeinnützigkeit (§§ 51, 59, 60, 60a, 61 AO)?
- Selbstlosigkeit (§ 55 Abs. 1 Satz 1 AO: Verfolgung eigenwirtschaftlicher Zwecke „in erster Linie“)?
- Ausschließlichkeit (§ 56 AO: Verfolgung nur steuerbegünstigter satzungsmäßiger Zwecke)?
- Unmittelbarkeit (§ 57 Abs. 1 Satz 1 AO: „Selbstverwirklichung“ steuerbegünstigter satzungsmäßiger Zwecke)?

Gemeinnützige Friedhöfe? Kirchliche Zwecke (§ 54 AO)

- Eine Körperschaft verfolgt kirchliche Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, eine Religionsgemeinschaft, die Körperschaft des öffentlichen Rechts ist, selbstlos zu fördern (§ 54 Abs. 1 AO); insbesondere (§ 54 Abs. 2 AO):
 - die Ausbildung von Geistlichen,
 - die Erteilung von Religionsunterricht,
 - die Errichtung, Ausschmückung und Unterhaltung von Gotteshäusern & Gemeindehäusern, die Abhaltung von Gottesdiensten,
 - die Beerdigung und die Pflege des Andenkens der Toten,
 - die Verwaltung des Kirchenvermögens,
 - die Besoldung der Geistlichen, Kirchenbeamten und Kirchendiener, die Alters- und Behindertenversorgung für diese Personen und die Versorgung ihrer Witwen und Waisen.

Gemeinnützige Friedhöfe?

FG Münster v. 19.02.2018 - 13 K 3313/15 F, Az. BFH: V B 39/18: Urteilsbegründung

- Zwar könnte ein Friedhof grundsätzlich ohne Weiteres als Ort der Schaffung bzw. Ausübung von Kultur gesehen werden. Darüber hinaus dienen ein Friedhof und eine Trauerhalle typischerweise der Ausübung von Religion.
- Nach der Satzung ist der Zweck jedoch lediglich, den Friedhof und die Trauerhalle „zu unterhalten“. Der „Unterhalt“ entspricht aber nicht den Anforderungen der §§ 52 bis 55 AO, da allein durch den „Unterhalt“ weder Religion noch Kultur unmittelbar gefördert werden.
- Die Unterhaltung eines Denkmals könnte bereits als Förderung des Denkmalschutzes betrachtet werden. Dennoch würde es - auch unter Berücksichtigung der Organisation von Gottesdiensten - an der Ausschließlichkeit (§ 56 AO) fehlen, da der Verein auch einen Friedhof (ohne Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke) unterhält.

Spendenabzug – Wann liegt eine schädliche Gegenleistung vor? Definition der Spende

Spenden sind „**freiwillige** und **unentgeltliche** Wertabgaben, also **Geld- oder Sachzuwendungen** (Ausgaben), die das geldwerte Vermögen des Spenders **mindern** (ein freiwilliges Vermögensopfer)“.

(Buchna / Seeger / Leichinger / Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 11. Auflage 2015)

- Herleitung der Definition aus verschiedenen Urteilen des Bundesfinanzhofs (vgl. bspw. BFH-Urteil vom 23.05.1989 (X R 17/85) und BFH-Urteil vom 25.11.1987 (I R 126/85))

Spendenabzug – Wann liegt eine schädliche Gegenleistung vor? Merkmal der Unentgeltlichkeit

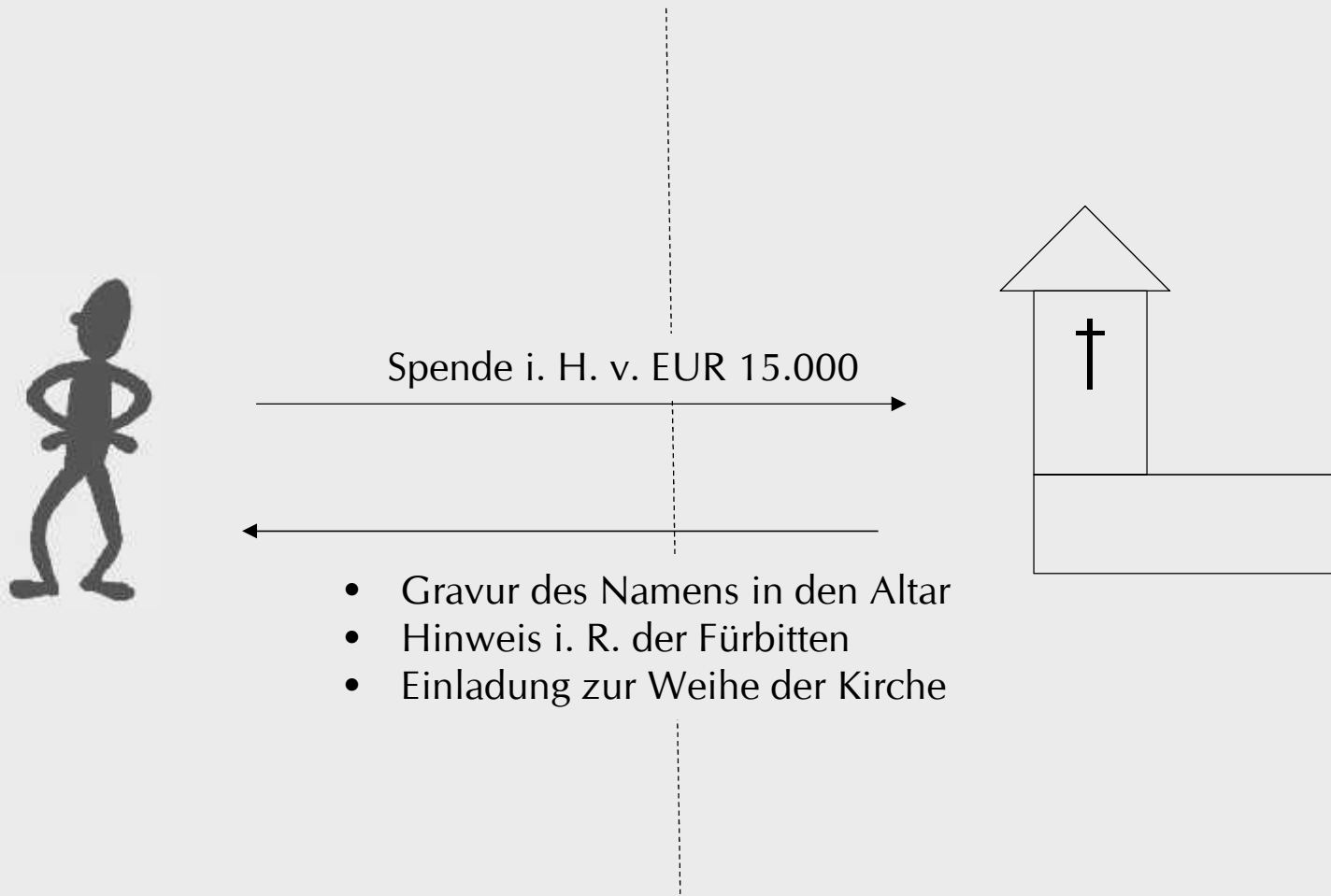
- Zuwendung *„ohne die Erwartung eines besonderen Vorteils.“*
- *„Die Spendenmotivation muss im Vordergrund stehen.“*
- Spendenabzug ist ausgeschlossen, wenn
 - die Ausgaben zur Erlangung einer Gegenleistung des Empfängers erbracht werden oder
 - die *„Zuwendungen an den Empfänger unmittelbar und ursächlich mit einem von diesem oder einem Dritten gewährten Vorteil zusammenhängen, ohne dass der Vorteil unmittelbar wirtschaftlicher Natur sein muss.“*

(BFH-Urteil v. 02.08.2006, CI R 6/03)

- Untergeordnete Eigeninteressen, wie die Mehrung des eigenen Ansehens, stehen der Unentgeltlichkeit nicht entgegen.

Spendenabzug – Wann liegt eine schädliche Gegenleistung vor?

BFH v. 22.03.2018 – X R 5/16: Sachverhalt



Spendenabzug – Wann liegt eine schädliche Gegenleistung vor?

BFH v. 22.03.2018 – X R 5/16: Leitsatz

Leitsatz:

- Das Ansehen Deutschlands kann gemäß § 10b Abs. 1 S. 6 EStG gefördert werden, wenn im Kernbereich der religiösen Tätigkeit einer ausländischen Kirche ein gemeinnütziges Engagement erkennbar wird, das Deutschland zuzurechnen ist.
- Eine Spende, die ein inländischer Steuerpflichtiger unmittelbar einer im EU-/EWR-Ausland belegenen Einrichtung zuwendet, die die Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO erfüllt oder bei der es sich um eine Körperschaft des öffentlichen Rechts handelt, darf nicht anders behandelt werden als eine Spende an eine inländische gemeinnützige Körperschaft, die ihre Mittel einer im Ausland ansässigen Einrichtung zur Erfüllung eines bestimmten gemeinnützigen Zwecks überlässt.
- [...]

Spendenabzug – Wann liegt eine schädliche Gegenleistung vor?

BFH v. 22.03.2018 – X R 5/16: Weitere Aussagen des Urteils

- Grundsätzlich liegen Spenden nur bei Unentgeltlichkeit (keine Gegenleistungen) vor.
- BFH: *„Die im FG-Urteil aufgezählten „Vorteile“ (Gravur des Namens in den Altar, Nennung in den Fürbitten und Einladung zu dem Weihefest) sind auch nach Auffassung des Senats lediglich Ausfluss der gemeinnützigen Mittelvergabe ...“.*
- Unentgeltlichkeit stand lt. BFH somit nicht infrage.

Entgeltliche Einzelberatungen einer als gemeinnützig anerkannten Verbraucherzentrale

FG Hamburg v. 15.11.2017 (BFH Az. V R 4/18): Sachverhalt

- Gemeinnützige Körperschaft mit dem Zweck des Verbraucherschutzes und der Verbraucherberatung (§ 52 Abs. 1 S. 1 Nr. 16 AO).
- Durchführung von entgeltlichen Einzelberatungen.
- Zuordnung dieser Beratungen zum Zweckbetrieb, Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 a) UStG.

Entgeltliche Einzelberatungen einer als gemeinnützig anerkannten Verbraucherzentrale

FG Hamburg v. 15.11.2017 (BFH Az. V R 4/18): Leitsätze

Leitsatz:

- Leistungen von (originären) Zweckbetrieben i. S. v. § 65 AO unterliegen gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a S. 1 UStG dem ermäßigten Steuersatz. Die Einschränkung (Rückausnahme) gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a S. 3 UStG (durch das JStG 2007) findet nur Anwendung auf (Katalog-)Zweckbetriebe i. S. v. §§ 66–68 AO.
- Eine gemeinnützige Körperschaft i. S. v. § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a S. 1 UStG i. V. m. §§ 51–68 AO kann ihre Leistungen bis zu einer Änderung des deutschen Umsatzsteuerrechts unter Berufung auf die für sie günstigere nationale Regelung dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterwerfen, ohne dass es darauf ankommt, ob die Vorgaben der Nr. 15 Anhang III der MwStSystRL erfüllt sind.
- [...]

Entgeltliche Einzelberatungen einer als gemeinnützig anerkannten Verbraucherzentrale

FG Hamburg v. 15.11.2017 (BFH Az. V R 4/18): Urteilsbegründung

- *„Der eigentliche Zweck der Steuersatzermäßigung liegt in der verringerten Besteuerung des Aufwandes des Endverbrauchers für die Verschaffung eines solch förderungswürdigen verbrauchbaren Vorteils, mithin in einer Verbilligung der Inanspruchnahme dieser Leistung durch den Endverbraucher.“*
- *„Sollen in umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht nicht förderungswürdige Leistungen ausgenommen werden, kann die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nicht allein von der abgabenrechtlichen Einstufung als Zweckbetrieb abhängig gemacht werden.“*
- *„Bei den Zweckbetrieben i. S. d. § 65 AO ist eine Wettbewerbsverzerrung von vorneherein ausgeschlossen.“*

Gemeinnützigkeit bei Aktientransfers

Hessisches FG vom 17.08.2018: Sachverhalt

Sachverhalt:

X ist eine gemeinnützige UG, die Kunst und Kultur fördert (§ 60a Bescheid liegt vor)



Gemeinnützigkeit bei Aktientransfers Zulässiger Umfang wirtschaftlicher Tätigkeiten – Gepräge durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb

- **Finanzverwaltung (frühere Beurteilung):**
 - **Gewichtung** zwischen der *steuerbegünstigten* und der *wirtschaftlichen Tätigkeit* (*wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb*).
 - **Keine Steuerbegünstigung**, der Körperschaft **wenn „die wirtschaftliche Tätigkeit bei einer Gesamtbetrachtung das Gepräge gibt“**.
(AEAO i. d. F. v. 11.07.2011 Nr. 2 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO).

- **Rechtsprechung:**
 - **Allein wegen der Größe** der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe **kein Ausschluss der Steuerbegünstigungen**.
 - **Tatbestandsmerkmal** „dadurch nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt“ **kann nicht in diesem Sinne verstanden werden**.
(BFH v. 15.07.1998 – I R 156/94, BStBl II 2002, 162; BMF-Schr. v. 15.02.2002, BStBl I 2002, 267)

Gemeinnützigkeit bei Aktientransfers

Zulässiger Umfang wirtschaftlicher Tätigkeiten – Aktuelle Verwaltungsauffassung (seit AEAO v. 17.01.2012)

- **Streichung der Geprägetheorie**
- **„Verschärfung“ der Ausschließlichkeit**
 - Vermögensverwaltung und steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, stehen der Steuerbegünstigung entgegen, wenn deren Unterhalten in der Gesamtschau zum Selbstzweck wird und in diesem Sinne neben die Verfolgung des steuerbegünstigten Zwecks der Körperschaft tritt.
 - „Bei steuerbegünstigten Körperschaften, insbesondere Mittelbeschaffungskörperschaften, die sich im Rahmen ihrer tatsächlichen Geschäftsführung an die in ihrer Satzung enthaltene Pflicht zur Verwendung sämtlicher Mittel für die satzungsmäßigen Zwecke halten, ist das Ausschließlichkeitsgebot selbst dann als erfüllt anzusehen, wenn sie sich vollständig aus Mitteln eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs oder aus der Vermögensverwaltung finanzieren.“

Gemeinnützigkeit bei Aktientransfers

Hessisches FG vom 17.08.2018: Leitsatz

Leitsatz:

- Ist die wirtschaftliche Betätigung einer Körperschaft nicht dem gemeinnützigen Zweck untergeordnet, sondern ein davon losgelöster Zweck oder gar der Hauptzweck der Betätigung der Körperschaft, ist die Körperschaft wegen Verstoßes gegen das Ausschließlichkeitsgebot des § 56 AO mit ihren gesamten Einkünften steuerpflichtig. Eine Aufteilung des Ertrags aus der Betätigung der Körperschaft in einen steuerfreien und einen steuerpflichtigen Teil hat nicht zu erfolgen.
- Der Umfang von Aktientransfers in Milliardenhöhe ist ein wesentliches Indiz dafür, dass die Tätigkeit der Körperschaft vorrangig auf den professionellen Wertpapierhandel gerichtet ist; dies gilt jedenfalls dann, wenn für diese Finanzgeschäfte keine vorhandenen Vermögenswerte genutzt werden.
- Der Umstand, dass die Aktiengeschäfte besondere berufliche Fachkenntnisse erfordern und die für die Körperschaft handelnden Personen ihre erworbenen Fachkenntnisse zur Abwicklung der Geschäfte einsetzen, ist ein wesentliches Indiz für eine gewerbliche Tätigkeit.
- Vermögensverwaltung erfolgt regelmäßig durch den Einsatz eigenen Vermögens und nicht durch kreditfinanzierten Aktienankauf und Aktienverkauf.

[...]

Gemeinnützigkeit bei Aktientransfers

Hessisches FG vom 17.08.2018: Urteilsbegründung und Reaktion des Gesetzgebers

- FG verneint die selbstlose (§ 55 AO) und ausschließliche (§ 56 AO) Verfolgung der gemeinnützigen Zwecke, da
 - Eigennutz in den Vordergrund tritt (Aktivitäten zur Förderung des gemeinnützigen Zwecke nur von untergeordneter Bedeutung),
 - Überwiegende Tätigkeit in der Durchführung von Aktiengeschäften liegt.
- § 36a EStG?
 - Anzeigepflicht und Nachzahlung der Kapitalertragsteuer auf Dividenden, wenn
 - Mindesthaltungedauer von 45 Tagen vor *und* nach der Fälligkeit der Kapitalerträge nicht erreicht wird,
 - entsprechende Kapitalerträge (Dividenden und sonstige Gewinnausschüttungen aus im Inland girosammelverwahrten Aktien u.ä.) von mehr als EUR 20.000 im Veranlagungszeitraum erzielt werden und
 - das wirtschaftliche Eigentum an den Aktien nicht seit mindestens einem Jahr ununterbrochen bestand.

Wieviel darf es sein? Wann ist eine Vergütung „unverhältnismäßig“? Selbstlosigkeit (§ 55 AO)

- „Eine Förderung oder Unterstützung geschieht selbstlos, wenn dadurch nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke – zum Beispiel gewerbliche Zwecke oder sonstige Erwerbszwecke – verfolgt werden“, zudem
 - Mittelverwendung nur für satzungsmäßige Zwecke,
 - keine Gewinnanteile und in ihrer Eigenschaft als Mitglied (oder Gesellschafter) keine sonstigen Zuwendungen an Mitglieder (oder Gesellschafter),
 - keine Begünstigung durch unverhältnismäßige Vergütungen,
 - bei Auflösung müssen Mittel für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden (Vermögensbindung),
 - Gebot der zeitnahen Mittelverwendung für steuerbegünstigte Zwecke.

Wieviel darf es sein? Wann ist eine Vergütung „unverhältnismäßig“?

FG Mecklenburg-Vorpommern v. 21.12.2016 (Az. BFH: V R 5/17)

- Eine gemeinnützige Körperschaft darf keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigen. Demzufolge kann die Zahlung eines unangemessen hohen Geschäftsführergehalts zum Verlust der Gemeinnützigkeit führen.
- Im Streitfall konnte offenbleiben, ob die Angemessenheit der Bezüge des Geschäftsführers einer gemeinnützigen Organisation nur anhand der Vergütungen anderer gemeinnütziger Organisationen oder anhand der Gehälter für eine vergleichbare Tätigkeit oder Leistung auch von nicht steuerbegünstigten Einrichtungen zu beurteilen ist.
- Bei der Bestimmung des steuerlich anzuerkennenden Gehalts eines Gesellschafter-Geschäftsführers ist dessen Tätigkeit für weitere Unternehmen regelmäßig mindernd zu berücksichtigen. Eine Ausnahme hiervon kommt nur dann in Betracht, wenn gerade die anderweitige Tätigkeit des Geschäftsführers für die zu beurteilende Kapitalgesellschaft von Vorteil ist.

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit

Ihre Referenten



Dr. Thomas Fritz
t.fritz@psp.eu



Dr. Kristin Heidler
k.heidler@psp.eu

Peters, Schönberger & Partner
Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater
Schackstraße 2
80539 München
Tel.: +49 89 3 81 72 - 0
Fax: +49 89 3 81 72 - 204
E-Mail: psp@psp.eu
Internet: www.psp.eu





Stiftungsfonds – Mehrwert oder Marketing?

Maik Paukstadt
Steuerberater und Certified Financial Planner
(CFP)

Inhalt

- Einführung
 - PSP Family Office
 - Praxis der Vermögensbewirtschaftung: Probleme
 - Lösung: Family Office für Stiftungen
 - Unser Thema heute: Implementierung der Anlagestrategie

- Anlage über Stiftungsfonds
 - Rechtlicher Rahmen
 - Veränderte Zinslandschaft
 - Entwicklung Stiftungsfonds
 - Merkmale Stiftungsfonds
 - Einordnung Stiftungsfonds
 - Auswahlkriterien

- Mehrwert oder Marketing – Fazit

PSP Family Office

- Als **Steuerberater, Certified Financial Planner, Wirtschaftsprüfer und Rechtsanwälte** beraten wir in allen Vermögensfragen besonders qualifiziert.
- Unser Family Office Team erarbeitet individuelle **Vermögensstrategien und unterstützt bei deren Umsetzung**. Das Family Office ist als Strategieberater und Controller kein Vermögensverwalter und berät daher objektiv ohne Interessenkonflikte.
- Im Rahmen des Controlling erstatten wir **Bericht** über die Entwicklung der Vermögenswerte, messen und bewerten die Performancebeiträge der beauftragten Verwalter und überwachen die Einhaltung der Anlagerichtlinien sowie Konditionenvereinbarungen.
- Als **unabhängige Stiftungsexperten** verknüpfen wir die rechtlichen und steuerlichen Besonderheiten gemeinnütziger Organisationen mit den spezifischen Anforderungen an die Vermögensanlage.

Praxis der Vermögensbewirtschaftung: Probleme



Lösung: Family Office für Stiftungen



Unser Thema heute: Implementierung der Anlagestrategie

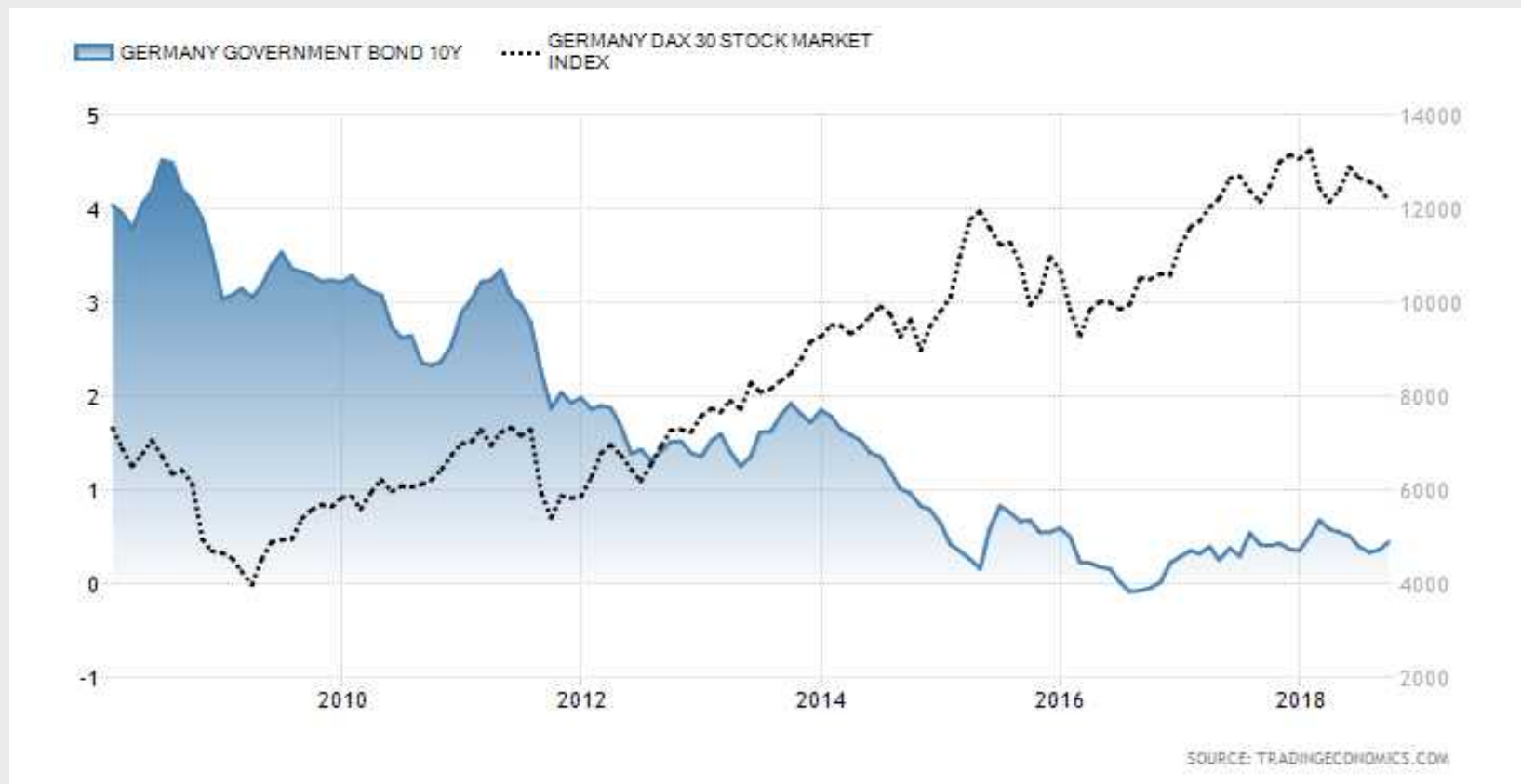


Rechtlicher Rahmen

- Grundsatz: Sicher und ertragbringend (Art. 6 BayStG) erzeugt **Spannungsfeld zwischen Vermögenserhalt und Ertragsgenerierung**.
- Gebot der Kapitalerhaltung ist kein Selbstzweck, vielmehr ist das Stiftungsvermögen **Grundlage für die dauernde und nachhaltige Erfüllung** des Stiftungszwecks.
- Keine einseitige Pflicht zur Risikovermeidung: Stiftungsvorstand darf das gemeinnützigen Zwecken dienende Vermögen zur vollständigen Risikovermeidung **nicht brachliegen lassen**.
- Es gibt keinen verbindlichen Anlagerahmen: Unzulässig ist lediglich die Spekulation!
- Spekulation: Risiko steht nicht in angemessenem Verhältnis zum erzielbaren Ertrag oder lässt sich nicht mehr kalkulieren. Wirtschaftliche Anlage wird stets auf **Basis des gesamten Portfolios** der Stiftung beurteilt.
- Stiftungsvorstand genießt Ermessensfreiraum: Jedes wirtschaftliche Handeln, durch das der Stiftungszweck in einer **ex ante Betrachtung** dauernd und nachhaltig erfüllt werden kann, ist als pflichtgemäß zu qualifizieren.
- Ermessensspielraum setzt eine informierte Entscheidung voraus. Im Zweifel muss der Vorstand hinreichende unabhängige Sachkompetenz zur Beurteilung der Vermögensanlage hinzuziehen.
- Aufgaben und Verantwortung des Stiftungsvorstands: Entwicklung einer Anlagestrategie, wirtschaftliche Umsetzung, Kontrolle der Vermögensverwaltung und regelmäßige Überprüfung der Anlagestrategie.
- Zwei-Komponenten-Ansatz der Literatur: Wirtschaftliche Vermögensanlage ist einerseits ökonomisch **nicht völlig unvernünftig** und andererseits gemessen an den vom Stifter festgelegten Zielvorgaben **zweckmäßig**.

Veränderte Zinslandschaft

Verwendbare Erträge aus festverzinslichen Wertpapieren schwinden ...

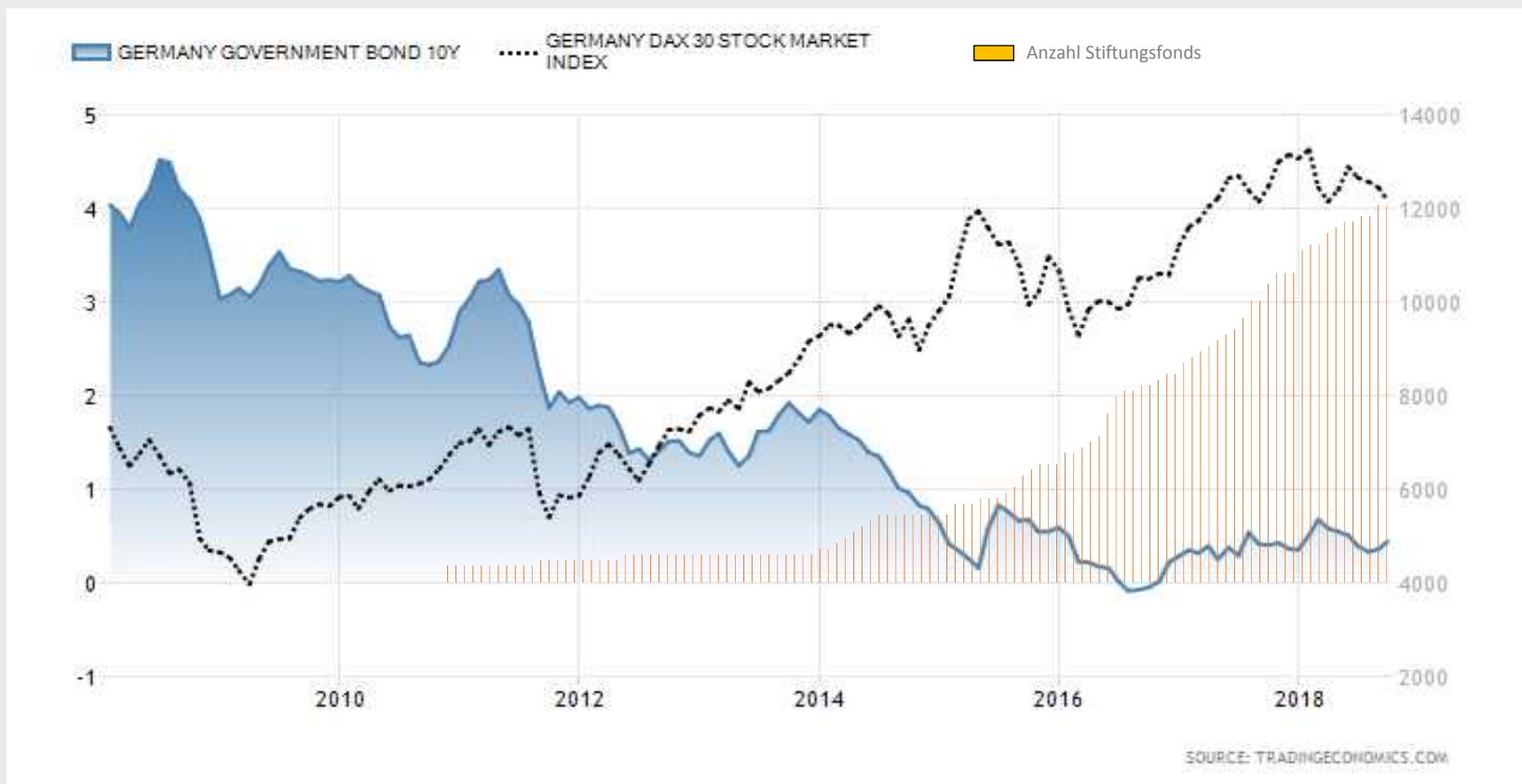


... während Aktienkurse (inkl. Dividendenerträge) steigen!

Quelle: tradingeconomics.com

Entwicklung Stiftungsfonds

Anzahl der Stiftungsfonds hat sich seit der Finanzkrise vervielfacht



Quelle: tradingeconomics.com, PSP Research

Merkmale Stiftungsfonds

Der Stiftungsfonds – ein Rundum-Sorglos-Paket?

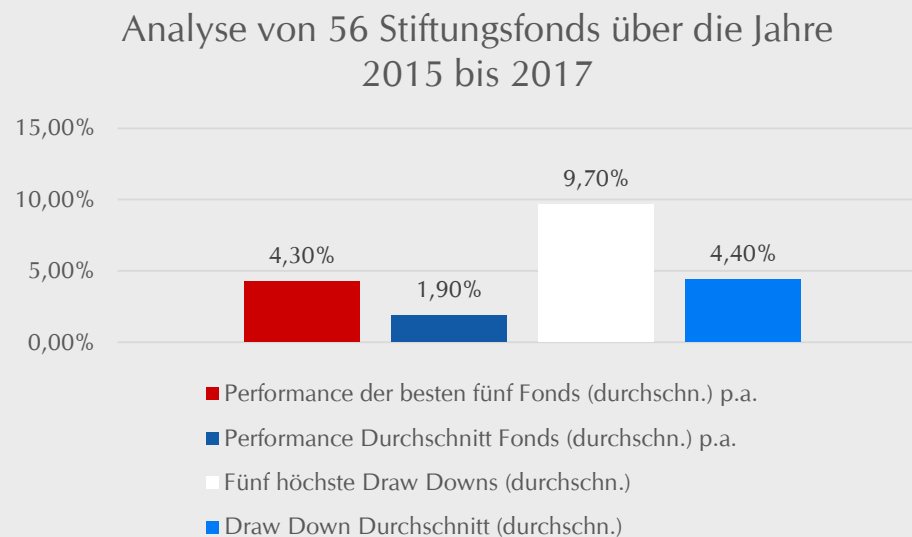
- Stiftungsfonds orientieren sich an den grundlegenden Anforderungen von Stiftungen.
- Auf Kapitalerhalt (real) ausgelegter Investmentstil, i. d. R. geringerer Aktienanteil.
- Fokus auf verwendbare, planbare Erträge.
- Striktes Risikomanagement (niedrige Volatilität, geringe Draw Downs).
- Management agiert aktiv im Sinne einer defensiven Bewirtschaftung.
- Geringere Kostenquote (TER) im Vergleich zum Marktdurchschnitt.
- Berücksichtigung gängiger Nachhaltigkeitskriterien.
- **Ergebnis:** Einfacher Zugang zu verwalteten Anlagestrategien.

Stiftungsfonds – aber ohne Gewähr!

- Stiftungsfonds basieren nicht etwa auf definierten oder anerkannten Anlagegrenzen.
- Nicht alle Stiftungsfonds zeigen die gewünschten Merkmale.
- Risiko, Performance und Kosten differieren erheblich → **Selektion setzt Analyse voraus.**

Merkmale Stiftungsfonds

Analyse der Performance und größten Verluste für die Jahre 2015 bis 2017:



Einordnung Stiftungsfonds

	Direktanlage	Passive Fonds (ETF)	Aktive Fonds	Vermögensverwaltende Fonds		Vermögensverwaltung
				Mischfonds	Stiftungsfonds	
Beschreibung	Portfolio aus Einzelanlagen (aktiv eigenverwaltet)	Portfolio aus Index-, Länder-, oder Branchen-ETF (passiv eigenverwaltet)	Portfolio aus Länder-, Branchen- oder Themen-Fonds (aktiv fremdverwaltet)	mehrere Assetklassen beinhaltende Fondsanlage (aktiv fremdverwaltet)	mehrere Assetklassen beinhaltende Fondsanlage, spez. für Stiftungen konzipiert (aktiv fremdverwaltet)	Portfolio aus Einzelanlagen und ggf. Fonds über zu definierende Assetklassen hinweg (aktiv fremdverwaltet)
Anlagerichtlinie	Anpassung der Anlage an die Anlagerichtlinie der Stiftung möglich	Anpassung der Anlage an die Anlagerichtlinie der Stiftung möglich	ggf. keine Anlage in Übereinstimmung mit der Anlagerichtlinie der Stiftung möglich	ggf. keine Anlage in Übereinstimmung mit der Anlagerichtlinie der Stiftung möglich	ggf. keine Anlage in Übereinstimmung mit der Anlagerichtlinie der Stiftung möglich	Anpassung der Anlage an die Anlagerichtlinie der Stiftung möglich
Individualität	++	+	o	-	-	+
Delegationsgrad	gering	gering	mittel	hoch	hoch	hoch
Flexibilität	einfacher, kurzfristiger Kauf/Verkauf über Depotbank	einfacher, kurzfristiger Kauf/Verkauf über Depotbank	einfacher, kurzfristiger Kauf/Verkauf über Depotbank	einfacher, kurzfristiger Kauf/Verkauf über Depotbank	einfacher, kurzfristiger Kauf/Verkauf über Depotbank	Kündigung meist täglich möglich; Neuanlage Bedarf ggf. längerer Abstimmung
Reporting	kein qualifiziertes Reporting; Depotauszug der Depotbank	standardisiertes Fondsreporting; Depotauszug der Depotbank	standardisiertes Fondsreporting; Depotauszug der Depotbank	standardisiertes Fondsreporting; Depotauszug der Depotbank	standardisiertes Fondsreporting, meist mit Fokus auf Stiftungsspezifika; Depotauszug der Depotbank	individuelles Reporting; Depotauszug der Depotbank
Kosten	++ (Transaktionskosten, Depotkosten)	+ (Transaktionskosten, Fondskosten, Depotkosten)	- (Transaktionskosten, Fondskosten, Depotkosten)	- (Transaktionskosten, Fondskosten, Depotkosten)	o (Transaktionskosten, Fondskosten, Depotkosten)	o (VV, Transaktionskosten, ggf. Produktkosten, Depotkosten)
Anlagevolumen	keine Einschränkung	keine Einschränkung	keine Einschränkung; bei institutionellen Tranchen oftmals Volumen > EUR 1 Mio. erforderlich	keine Einschränkung; bei institutionellen Tranchen oftmals Volumen > EUR 1 Mio. erforderlich	keine Einschränkung; bei institutionellen Tranchen oftmals Volumen > EUR 1 Mio. erforderlich	meist Volumen > EUR 1 Mio. erforderlich

Auswahlkriterien

Vermögensanlage über Stiftungsfonds – Eignung und Outperformer?

- Anlagerestriktionen → Abgleich mit Anlagerichtlinie erforderlich.
- Risikoklasse → Achtung: Jeder Stiftungsfonds trägt Risiken.
- Volumen → Kostenrisiko und Indiz für Leistungsfähigkeit.
- Ausschüttung → Höhe und Häufigkeit.
- Kosten → Gesamtkosten reichen von 0,60% bis zu 1,60%!
- Track Record → Rendite-/Risikoverhältnis über einen repräsentativen Zeitraum.
- Verhalten in Krisenphasen → Aktivität zur rechten Zeit.
- Managerkontinuität → (Häufiger) Wechsel im Management.
- Bedeutung der Selektion → Nur etwa 20% der Stiftungsfonds erreichen die Benchmark.

Mehrwert oder Marketing – Fazit

Vorteile

- Auslagerung der Vermögensverwaltung ohne Mindestvolumen möglich.
- Planbare Ausschüttungen aus Zinsen und Dividenden bei stiftungsverträglichem Risiko.
- Niedrige Kosten (Achtung: R-Tranche vs. I-Tranche, Ausgabeaufschläge).
- Flexibilität durch einfache Streuung und/oder Wechsel des Fonds.
- Bilanzierungsvorteile (geringer Buchungsaufwand, Bewertung auf Fondsebene).

Nachteile

- Übereinstimmung mit Anlagerichtlinie häufig nicht gewährleistet (ggf. Öffnung Anlagerichtlinie).
- Keine Einflussnahme möglich (Aktienanteil, Titelauswahl, ...).
- Kostennachteile bei höheren Anlagebeträgen.
- Deutliche (risikoadjustierte) Performancenachteile bei „naiver“ Selektion wahrscheinlich.

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit

Ihr Referent



Maik Paukstadt
m.paukstadt@psp.eu

Peters, Schönberger & Partner
Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater
Schackstraße 2
80539 München
Tel.: +49 89 3 81 72 - 0
Fax: +49 89 3 81 72 - 204
E-Mail: psp@psp.eu
Internet: www.psp.eu





Schwerpunkte in der Jahresabschlussprüfung gemeinnütziger Einrichtungen (NPO)

Gabriele Erhart,
Wirtschaftsprüferin / Steuerberaterin

Überblick

- 1. Charakteristika von NPO
- 2. Besondere Vorschriften bei NPO
- 3. Ausgewählte Prüfungsschwerpunkte bei NPO



1. Charakteristika von NPO

Gemeinnützige Einrichtungen sind „anders“

- Grundlegendes Verständnis der in diesen Einheiten geleisteten Arbeit notwendig.
- Oftmals besondere Finanzierung durch öffentliche und private Zuschussgeber sowie Kostenträger gegeben.
- Während bei gemeinnützigen GmbHs die HGB-Vorschriften anzuwenden sind, existieren keine gesetzlichen Detail-Rechnungslegungsvorschriften für Stiftungen und Vereine.

ACHTUNG: Oftmals gesetzliche und satzungsmäßige **Sonderregelungen** (zusätzlich) für Vereine, Stiftungen und gemeinnützige Körperschaften zu beachten!

➔ **Unterschiedliche** externe Rechnungslegung möglich:

- Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (einfache Buchführung)
 - Haushaltsrechnung (Kameralistik)
 - Kaufmännischer Jahresabschluss (doppelte Buchführung)
- Teilweise starke Beeinflussung durch die **steuerlichen** Vorschriften, insbesondere durch die Regelungen in der Abgabenordnung für die Gemeinnützigkeit bzw. die Steuerbefreiung.

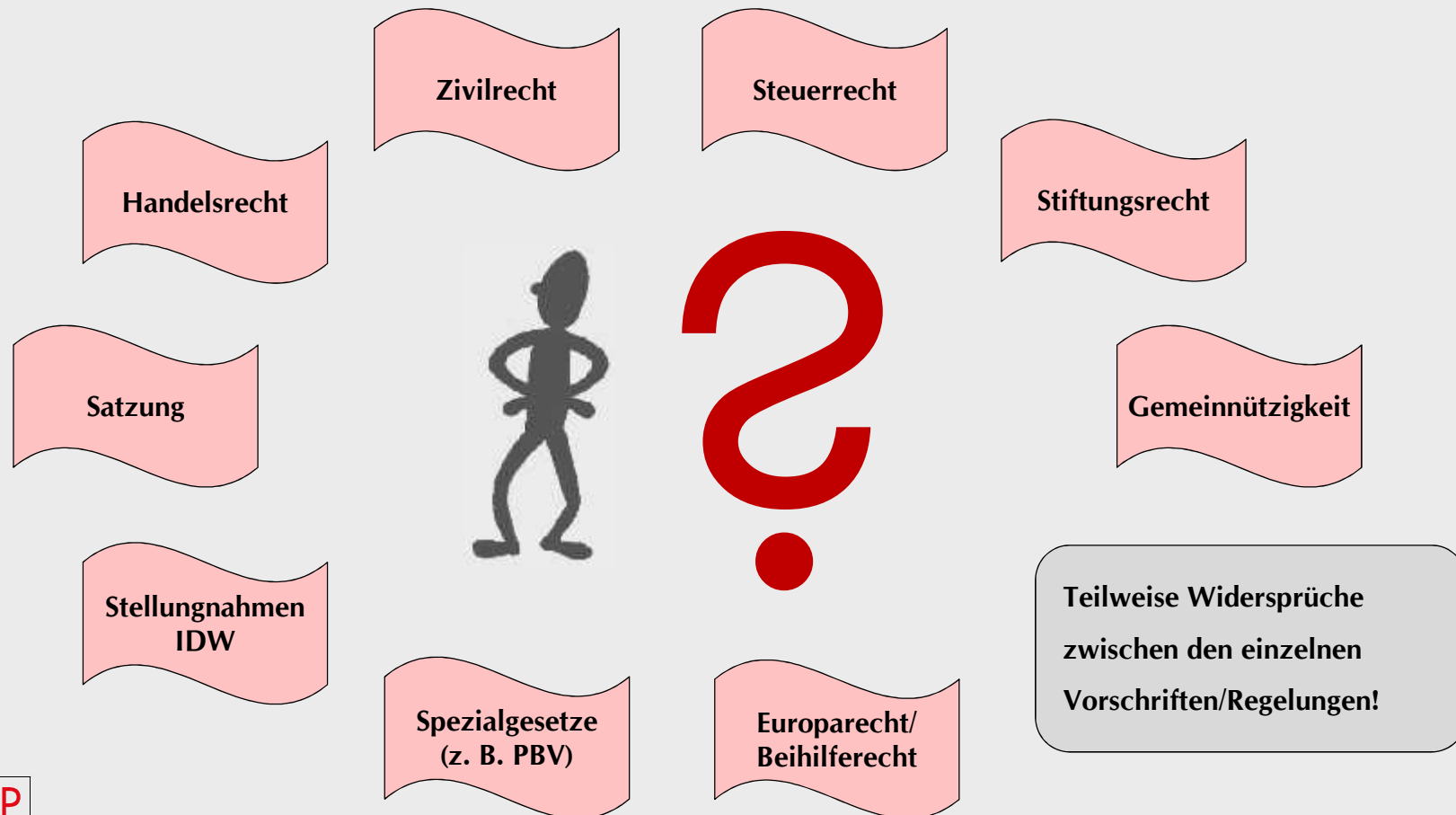
Überblick

- 1. Charakteristika von NPO
- **2. Besondere Vorschriften bei NPO**
- 3. Ausgewählte Prüfungsschwerpunkte bei NPO



2. Besondere Vorschriften bei NPO

Zahlreiche Normen zur Rechnungslegung von NPO → sind auch Basis für die **Abschlussprüfung**



2. Besondere Vorschriften bei NPO

Übersicht von gesetzlichen und anderen Regelungen bezüglich der Rechnungslegung / Prüfung

	Verein	Stiftung	Kapitalgesellschaft (z. B. gGmbH)
BGB	Belegnachweis Einnahmen- Ausgabenrechnung Bestandsverzeichnis	Belegnachweis Einnahmen- Ausgabenrechnung Bestandsverzeichnis	---
HGB, GmbHG	Bei kaufmännischem Betrieb: Buchführung, Jahresabschluss		Buchführung strenger JA
Steuerrecht (AO, EStG)	Buchführung: abgeleitet, originär, NPO-Aufzeichnungen Gewinnermittlung: EinnahmenüberschussR, Steuerbilanz		
Landesrecht: StiftungsG	---	Jahresrechnung Vermögensübersicht Tätigkeitsbericht	---
Satzung	ggf. JA	ggf. JA	ggf. zusätzl. Vorgaben
IDW	RS HFA 14 PS 750	ERS HFA 5 PS 740	Diverse RS + PS
	RS HFA 21: Spenden sammelnde Organisationen		

2. Besondere Vorschriften bei NPO

Spezial-Vorschriften und Sonder-Regelungen sind auch für die **Jahresabschlussprüfung** zu beachten!

Beispielhaft sind dies:

- Pflege-Buchführungsverordnung (PBV) für die Rechnungslegung und den Jahresabschluss von Pflegeeinrichtungen.
- Krankenhaus-Buchführungsverordnung (KHBV) für Krankenhäuser.
- Werkstättenverordnung (WVO) für die Rechnungslegung von Werkstätten für behinderte Menschen unter besonderer Berücksichtigung des Arbeitsergebnisses.
- Berichterstattung über die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung und der wirtschaftlichen Verhältnisse nach § 53 HGrG (Haushaltsgrundsätzegesetz).
- Besondere Rechnungslegungs- und Prüfungsstandards des Instituts der Wirtschaftsprüfer e.V. (kurz: IDW), beispielsweise IDW RS HFA 14 und IDW PS 750 bei Vereinen bzw. IDW RS HFA 5 und IDW PS 740 bei Stiftungen oder aber IDW PS 720 bezüglich der vorgenannten Prüfung nach Haushaltsgrundsätzegesetz.

2. Besondere Vorschriften bei NPO

- Darüber hinaus kommen **steuerliche** Besonderheiten hinzu, wie beispielsweise:
 - 4-Sphären-Betrachtung bei gemeinnützigen Einrichtungen
 - Abgrenzung von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und/oder Zweckbetrieben
 - Mittelverwendungsrechnung
 - Sponsoring
- Für **Stiftungen** zwingend zusätzlich zu beachten ist das für das jeweilige Bundesland gültige Stiftungsgesetz, insbesondere hinsichtlich der Regelungen zur
 - Erhaltung des Stiftungskapitals
 - satzungsgemäßen/bestimmungsgemäßen Mittelverwendung

Beispielformulierung im Bayerischen Stiftungsgesetz (Art. 16 Abs. 3 BayStG):

„Prüfung der Erhaltung des Grundstockvermögens und der bestimmungsgemäßen Verwendung der Erträge des Grundstockvermögens und der zum Verbrauch bestimmten Zuwendungen“

Überblick

- 1. Charakteristika von NPO
- 2. Besondere Vorschriften bei NPO
- **3. Ausgewählte Prüfungsschwerpunkte bei NPO**



3. Ausgewählte Prüfungsschwerpunkte bei NPO

Prüfungsgrundsätze

- Grundsätzlich gelten auch bei einer NPO die gleichen Prüfungsgrundsätze wie bei einem Industrie- oder Dienstleistungsunternehmen.
 - **Grundsätzliches** Vorgehen im Rahmen der Jahresabschlussprüfung bei NPO ist identisch!
- **ABER:** Die vorstehend beispielhaft genannten Besonderheiten bei NPO bezüglich deren Rechnungslegung führen auch im Rahmen der Jahresabschlussprüfungstätigkeit wiederum zu Besonderheiten bzw. zu teilweise anderen Prüfungsschwerpunkten.
 - Nachfolgend werden ausgewählte Beispiele für „**besondere**“ Prüfungsschwerpunkte im NPO-Bereich dargestellt.

3. Ausgewählte Prüfungsschwerpunkte bei NPO

Prüfung der Bilanzierung des Eigenkapitals

- Bei einer nach HGB rechnungslegenden Einheit richtet sich der Ausweis des Eigenkapitals grundsätzlich nach der Gliederung des § 266 HGB.
- Bei der Darstellung des **Eigenkapitals** werden i. d. R. zusätzlich die Besonderheiten der NPO beachtet:
 - **gGmbH**: Da hier eine Kapitalgesellschaft vorliegt, bleibt es bei der verbindlichen Gliederung des § 266 HGB.
 - **Vereine/Stiftungen**: Hier ist gegenüber § 266 HGB eine individuelle Anpassung der jeweiligen NPO an deren Besonderheiten zweckmäßig bzw. regelmäßig notwendig.

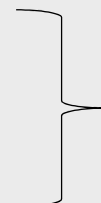
3. Ausgewählte Prüfungsschwerpunkte bei NPO

Prüfung der Bilanzierung des Eigenkapitals

(g)GmbH (nach § 266 HGB)	Stiftung (nach IDW RS HFA 5)	Verein (nach IDW RS HFA 14)
A. Eigenkapital	A. Eigenkapital	A. Eigenkapital
I. Gezeichnetes Kapital	I. Stiftungskapital 1. Errichtungskapital 2. Zustiftungen	I. Vereinskaptal
II. Kapitalrücklage	II. Rücklagen 1. Kapitalrücklagen 2. Ergebnisrücklagen	II. Rücklagen
III. Gewinnrücklagen	III. Umschichtungsergebnisse	
IV. Gewinn-/Verlustvortrag	IV. Ergebnisvortrag	III. Ergebnisvortrag
V. Jahresüberschuss/-fehlbetrag		

Aufgliederung bzw. Inhalte der **(Ergebnis-/Gewinn-)Rücklagen gem. Abgabenordnung – Prüfung notwendig, ob auch in Übereinstimmung mit Handelsrecht!**

- Satzungsmaßige Rücklagen gem. § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO
- Wiederbeschaffungsrücklagen gem. § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO
- Freie Rücklagen gem. § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO
- Rücklagen gem. § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO
- Bei Stiftungen zusätzlich: Kapitalerhaltungsrücklagen



Prüfung der **korrekten Berechnung/Bewertung** und des **korrekten Ausweises** der Rücklagen in der Bilanz und GuV – inkl. bestimmungs-/satzungsgemäßer Mittelverwendung.

3. Ausgewählte Prüfungsschwerpunkte bei NPO

Prüfung der Bilanzierung des Eigenkapitals

■ Besonderheiten bei der Prüfung:

- Bilanzierungen von „**Schenkungen**“ und testamentarischen Zuwendungen von Sachwerten (insbesondere Immobilien) in das Eigenkapital:
 - ❖ Frage der korrekten Bewertung wegen „unentgeltlichem“ Erwerb
 - 1.- Euro Erinnerungswert oder gemeiner Wert oder Zwischenwert?
- Bei **Stiftungen** zwingend zusätzlich zu prüfen:
 - ❖ Kapitalerhaltung gemäß Vorschrift im jeweiligen Stiftungsgesetz
 - Separater Absatz im Bestätigungsvermerk (inkl. Prüfung der bestimmungsgemäßen Mittelverwendung)!

3. Ausgewählte Prüfungsschwerpunkte bei NPO

Prüfung der korrekten Abgrenzung von Rücklagen zu Rückstellungen und Verbindlichkeiten für Projekte

- **Projektrücklagen** (steuerlich resultierend aus § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO) sind Teil der Ergebnis- bzw. Gewinnrücklagen und können für intern beschlossene Projekte gebildet werden.
- Beim kaufmännischen Jahresabschluss ist die Bildung dieser Rücklagen innerhalb der Grenzen des HGB-Jahresergebnisses zulässig.
- Eine **Unterscheidung** zwischen Rücklage, Rückstellung bzw. Verbindlichkeit zeigt die nachfolgende Übersicht:

Rücklage	Rückstellung	Verbindlichkeit
Fördervorhaben in der Planungs- und Beschlussphase	Bewilligung liegt vor, Zahlungszeitpunkt/-höhe noch offen	Zahlungszeitpunkt und -höhe stehen sicher fest
➤ Dotierung möglich, jedoch nicht verpflichtend	➤ Außenverpflichtung gegeben	➤ Projektverbindlichkeit
➤ Bildung erfolgt in GuV <u>nach</u> Jahresergebnis als Einstellung in die Rücklage, ist also noch <u>kein</u> Projektaufwand in GuV	➤ <u>Projektaufwand</u> in GuV	➤ <u>Projektaufwand</u> in GuV bzw. wenn vorher bereits als Rückstellung erfasst, entsprechende Umgliederung

➔ Prüfungsschwerpunkt liegt insbesondere auf der **Vollständigkeit**, der **korrekten Bewertung** und des **korrekten Ausweises** und damit auch der **periodengerechten Aufwandsabgrenzung** in der GuV.

3. Ausgewählte Prüfungsschwerpunkte bei NPO

Prüfung der korrekten Bilanzierung von Zuwendungen

- Grundlage für die Bilanzierung von Zuwendungen, die auch für NPO gilt, sind gemäß IDW für die Rechnungslegung und damit auch für die **Prüfung**:
 - die **Stellungnahme HFA 1/1984** „Bilanzierungsfragen bei Zuwendungen, dargestellt am Beispiel finanzieller Zuwendungen der öffentlichen Hand“ sowie
 - die **Stellungnahme HFA 2/1996 i. d. F. 2013** „Zur Bilanzierung privater Zuschüsse“.
- Demnach ist bezüglich der Frage der Bilanzierung und Prüfung von Zuwendungen grundsätzlich zu unterscheiden zwischen:
 - Nicht zurückzahlbaren und (bedingt) rückzahlbaren Zuwendungen,
 - Aufwands- und Investitionszuschüssen,
 - Zuschüssen mit oder ohne Gegenleistungsverpflichtung des Empfängers (Zuschüsse mit Gegenleistung spielen bei NPO nur in Ausnahmefällen eine Rolle und werden nachfolgend nicht thematisiert).

3. Ausgewählte Prüfungsschwerpunkte bei NPO

Prüfung der korrekten Bilanzierung von Zuwendungen

- Daraus ergeben sich unter anderem folgende **Prüfungsschwerpunkte**:
 - Prüfung, ob bei Vorliegen eines **Anspruchs** auf eine Zuwendung eine entsprechende Forderung in der **Bilanz** aktiviert wurde, wenn am Bilanzstichtag die sachlichen Voraussetzungen für die Gewährung der Zuwendung erfüllt sind und diese spätestens zum Zeitpunkt der Jahresabschlussaufstellung ohne Auszahlungsvorbehalt bewilligt ist.
 - Bei Vorliegen eines **Rechtsanspruchs** hat die Aktivierung zu erfolgen, wenn am Bilanzstichtag die sachlichen Voraussetzungen für die Zuwendungsgewährung erfüllt sind und ein entsprechender Antrag – sofern ein solcher erforderlich ist – zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung gestellt ist, bzw. mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit gestellt werden wird.

3. Ausgewählte Prüfungsschwerpunkte bei NPO

Prüfung der korrekten Bilanzierung von Zuwendungen

➤ In der **Gewinn- und Verlustrechnung** ist bei Zuwendungen hinsichtlich der Erfassung als Erfolgsbeitrag (also ergebniswirksam) Folgendes zu prüfen:

❖ **Prüfung**, ob **Investitionszuschüsse** (d. h. Zuschüsse zur Beschaffung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens) nach einem sachgerechten Verfahren über die Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes, für den sie gewährt wurden, erfolgswirksam vereinnahmt werden.

→ Bei Nettoausweis: Prüfung, ob eine korrekte Absetzung von den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten stattgefunden hat.

→ Bei Bruttoausweis: Prüfung, ob bei Bildung eines Passivpostens die entsprechende jährliche Auflösung analog zur Abschreibung erfolgt ist.

Häufig wird hier ein sog. separater „Sonderposten für Investitionszuschüsse zum Anlagevermögen“ in der Bilanz passiviert; die Erträge aus der Auflösung dieses Sonderpostens werden dann i. d. R. auch in der GuV separat ausgewiesen.

Aus Transparenzgründen wird oftmals der vorgenannte Bruttoausweis präferiert!

3. Ausgewählte Prüfungsschwerpunkte bei NPO

Prüfung der korrekten Bilanzierung von Zuwendungen

- ❖ **Prüfung**, ob **Aufwandszuschüsse** parallel zum Anfall des betroffenen Aufwands, zu dessen Deckung die Zuwendung dient, erfolgswirksam vereinnahmt werden.

Bis zur erfolgswirksamen Erfassung eines Aufwandszuschusses ist dieser grundsätzlich im Rahmen einer Abgrenzung in der Bilanz über passive Rechnungsabgrenzungsposten, Verbindlichkeiten oder Sonderposten vorzunehmen.

3. Ausgewählte Prüfungsschwerpunkte bei NPO

Prüfung der korrekten Bilanzierung von Zuwendungen

■ Besonderheiten bei der Prüfung:

- Mit zu prüfen sind auch immer eventuell vorliegende **Rückzahlungsverpflichtungen** (beispielsweise bei Nichteinhaltung von im Rahmen der Zuwendungsvergabe vereinbarten Regelungen) → sog. auflösende Bedingung.
 - Eine Passivierung der Rückzahlungsverpflichtung von *grundsätzlich nicht rückzahlbaren Zuwendungen* muss erst erfolgen, wenn die Nichteinhaltung der Bedingung feststeht oder beabsichtigt oder zu erwarten ist!
 - Bei bedingt rückzahlbaren Zuwendungen, bei denen die *Rückzahlungspflicht erst mit Eintritt einer bestimmten Bedingung erlischt*, ist so lange eine Rückzahlungsverpflichtung zu passivieren, wie die auflösende Bedingung noch nicht eingetreten ist.
- **EU-Beihilferecht** im Falle von Zuwendungen der öffentlichen Hand (Trennungsrechnung): Ausgeübte wirtschaftliche und nicht wirtschaftliche Tätigkeiten sowie ihre Kosten und Finanzierungen sind im internen Rechnungswesen zu trennen. Erfolgt keine Trennung, besteht das Risiko, dass die Zuwendungen als unzulässige Beihilfe zurückzuzahlen sind.

3. Ausgewählte Prüfungsschwerpunkte bei NPO

Prüfung der Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen (IDW RS HFA 21)

- **Grundsätzlich** richtet sich auch die Rechnungslegung **Spenden sammelnder Organisationen** nach IDW RS HFA 5.
- **Besonderheiten** bei der Rechnungslegung von Spenden sammelnden Organisationen sind in der IDW Stellungnahme „Besonderheiten der Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen“ (IDW RS HFA 21, Stand 11.03.2010) geregelt.
- Die Tätigkeit Spenden sammelnder Organisationen ist **ganz oder teilweise** darauf ausgerichtet Geldmittel, Sachmittel sowie Arbeitsleistungen und/oder Dienstleistungen als **freigiebige Zuwendungen** (ohne Gegenleistung) entgegenzunehmen und sie für die durch ihre Satzung bestimmten Förderzwecke einzusetzen.
- Prüfungsschwerpunkte:
 - Grundsatz gemäß IDW: Erfassung der Spenden im Zeitpunkt ihres Zuflusses zunächst **ohne** Berührung der GuV und Ausweises in einem **gesonderten Passivposten** „Noch nicht verbrauchte Spendenmittel“ nach dem Eigenkapital.

3. Ausgewählte Prüfungsschwerpunkte bei NPO

Prüfung der Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen (IDW RS HFA 21)

- Erst bei satzungsmäßiger **Verwendung** kommt es zur erfolgswirksamen Auflösung!
→ Ausweis als **Ertrag** aus Spendenverbrauch erst in diesem Zeitpunkt.
- Korrekter Ausweis in der GuV. In der (handelsrechtlichen) GuV ist ein Ausweis des Spendenertrags als „**Umsatzerlöse**“ (§ 277 Abs. 1 HGB) wegen des fehlenden Leistungsaustauschs **nicht** zulässig. Korrekt ist der Ausweis als „**sonstige Erträge**“.
- Wenn Spenden mit einer **konkreten Bedingung** hinsichtlich ihrer Verwendung verbunden sind, dann sind diese Spenden im Zeitpunkt ihres Zugangs ohne Berührung der GuV unter den **Verbindlichkeiten** zu passivieren, soweit und solange die Verwendungsverpflichtung nicht erfüllt ist.
- Oftmals erfolgt keine Beachtung des IDW RS HFA 21
 - Prüfung, ob Annahme und Umsetzung angemessen und für Rechnungslegungszwecke akzeptabel ist.

3. Ausgewählte Prüfungsschwerpunkte bei NPO

Sonstige Besonderheiten bei der Prüfung (Beispiele)

- Prüfung nach **§ 53 Haushaltsgrundsätzegesetz**
 - Oftmals relevant bei Einheiten, die „öffentliche Zuschüsse“ erhalten (beispielsweise Museum) oder die das DZI-Spendensiegel anstreben oder aber die entsprechende Vorschrift in der Satzung geregelt haben.
 - Überprüfung des ausführlichen IDW-Fragenkatalogs (16 Fragenkreise – Beispiele: Aufbau-/ Ablauforganisation, Rechnungswesen, Controlling, Risikofrüherkennungssystem, Einhaltung von Gesetz, Satzung u. Ä., Einhaltung von Vergaberegulungen, Finanzierung etc.).
- Prüfung nach der **Werkstättenverordnung** (Regelungen zu Aufgaben und zur Organisation der Werkstätten für behinderte Menschen)
 - Korrekte Ermittlung des Arbeitsergebnisses, seiner Zusammensetzung im Einzelnen und seiner Verwendung → die Arbeitsergebnisrechnung unterliegt der (erweiterten) Jahresabschlussprüfung; häufig wird hier ein separater Bericht erstellt.

Zu prüfen ist die Richtigkeit der Berechnung anhand des vorgegebenen Formblattes.

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit

Ihre Referentin



Gabriele Erhart
g.erhart@psp.eu

Peters, Schönberger & Partner
Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater
Schackstraße 2
80539 München
Tel.: +49 89 3 81 72 - 0
Fax: +49 89 3 81 72 - 204
E-Mail: psp@psp.eu
Internet: www.psp.eu





Ehrenamt, Nebenamt, Hauptamt – Voraussetzungen und Rechtsfolgen

Dr. Matthias Uhl, Rechtsanwalt

Agenda

I. Annäherung an die Begriffe

II. Ausgewählte Themen

1. Ehrenamt

- a) Organ- und Mitgliederhaftung
- b) Ehrenamtsfreibetrag
- c) Umsatzsteuerfreiheit

2. Nebenamt

- a) Nebenberufliche Tätigkeit
- b) Übungsleiterfreibetrag

3. Hauptamt

- a) Hauptberufliche Tätigkeit
- b) Organvergütung

III. Ausblick

I. Annäherung an die Begriffe

- Ehrenamt als freiwilliges Handeln im gemeinnützigen Umfeld

- Ehrenamt im Bürgerlichen Recht:
 - Vormundschafts- und Betreuungsrecht des BGB (z.B. §§ 1791a f. BGB)
 - Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts (2013), u. a. § 27 Abs. 3 Satz 2 BGB (Mitglieder des Vorstands sind unentgeltlich tätig), §§ 31a, 31b BGB
 - für unentgeltliche Tätigkeit gilt BGB-Auftragsrecht → Ehrenamtsvertrag

I. Annäherung an die Begriffe

- Ehrenamt im Öffentlichen Recht
 - Ehrenamt im Arbeitsrecht (v. a. § 22 Abs. 3 MiLoG)
 - Ehrenamt in der Pflege (SGB XI)
- kein einheitliches Begriffsverständnis / keine gesetzliche Definition
- Recht der Nonprofit-Organisationen:
- „ehrenamtlich“ = unentgeltlich?
 - = Vergütung, die 720 Euro jährlich nicht überschreitet?
- Nebenamt: „nebenberufliche Tätigkeit“
 - Hauptamt: „hauptberufliche Tätigkeit“
- allgemeine Regeln des Arbeits-, Sozial-/Sozialversicherungs- und Steuerrechts

II. Ausgewählte Themen

1. Ehrenamt

a) Organ- und Mitgliederhaftung

- Haftung von Organmitgliedern und besonderen Vertretern (§ 31a BGB)
- Achtung: Haftung für Steuerschulden (§§ 34, 69 AO)
- Haftung von Vereinsmitgliedern (§ 31b BGB)
- OLG Nürnberg v. 13.11.2015 – 12 W 1845/15 (Haftungsbeschränkung auf vorsätzliches Handeln)

II. Ausgewählte Themen

1. Ehrenamt

b) Ehrenamtsfreibetrag: § 3 Nr. 26a EStG

c) Umsatzsteuerfreiheit: § 4 Nr. 26 UStG

→ BFH zu ehrenamtlichen Tätigkeiten: alle, die

- in anderem Gesetz als dem UStG ausdrücklich als solche genannt,
- im allgemeinen Sprachgebrauch als ehrenamtlich bezeichnet, oder
- die vom materiellen Begriff der Ehrenamtlichkeit umfasst werden
 - kein eigennütziges Erwerbsstreben
 - fehlende Hauptberuflichkeit
 - Einsatz für fremdnützige Einrichtung

II. Ausgewählte Themen

2. Nebenamt

- a) Nebenberufliche Tätigkeit
- b) Übungsleiterfreibetrag: § 3 Nr. 26 EStG

3. Hauptamt

- a) Hauptberufliche Tätigkeit
- b) Organvergütung
 - (Tätigkeits-)Vergütung
 - Aufwendungsersatz
 - tatsächlich angefallen (nachgewiesen)
 - erforderlich
 - angemessen

II. Ausgewählte Themen

3. Hauptamt

b) Organvergütung (Fortsetzung)

- Vergütung dem Grunde nach: Satzungsvorbehalt (wegen § 27 Abs. 3 Satz 2 BGB)
 - (Achtung: Satzungsvorbehalt auch bei Zahlung einer Vergütung bis zu 720 Euro!)
 - § 4 der AO-Mustersatzung ist keine satzungsmäßige Zulassung von Tätigkeitsvergütungen an Organmitglieder (BMF v. 21.11.2014)
 - Satzungsregelung: „Die Mitglieder des Vorstands sind ehrenamtlich tätig.“

- Vergütung der Höhe nach:
 - in der Regel im Anstellungsvertrag vereinbart
 - Angemessenheit (v. a. wegen § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO)
 - FG Mecklenburg-Vorpommern v. 21.12.2016 – 3 K 272/13 (BFH V R 5/17)

III. Ausblick

Gesetzentwurf der Bundesregierung (BT-Drs. 19/4455)

- Anhebung des Übungsleiterfreibetrags (§ 3 Nr. 26 EStG) von 2.400 Euro auf 3.000 Euro
- Anhebung des Ehrenamtsfreibetrags (§ 3 Nr. 26a EStG) von 720 Euro auf 840 Euro

72. Deutscher Juristentag (Leipzig, 26.–28.09.2018)

- keine wesentlichen Änderungsvorschläge zum hiesigen Thema beschlossen
- aus den Diskussionen der Abteilung Zivil-, Wirtschafts- und Steuerrecht:
 - Keine Detailvorgaben zur Vergütung von Mitarbeitern!
 - Um weiterhin Ehrenamtliche zu gewinnen, soll § 31a BGB beibehalten werden!
 - In einem zu schaffenden „Sonderrecht der (nicht gemeinnützigen) Großvereine“ soll § 31a BGB nicht gelten!

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit

Ihr Referent



Dr. Matthias Uhl
m.uhl@psp.eu

Peters, Schönberger & Partner
Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater
Schackstraße 2
80539 München
Tel.: +49 89 3 81 72 - 0
Fax: +49 89 3 81 72 - 204
E-Mail: psp@psp.eu
Internet: www.psp.eu

