

Zeitnahe Mittelverwendung und zulässige Rücklagenbildung

1. Verpflichtung zur zeitnahen Mittelverwendung

Der gemeinnützige Verein muss seine vereinnahmten Mittel grundsätzlich laufend (zeitnah) für die satzungsmäßigen Zwecke verausgaben.

Es ist ein tragender Grundsatz des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts (Stichwort: Selbstlosigkeit), dass eine steuerbegünstigte Körperschaft ihre vereinnahmten Mittel (aus allen 4. Tätigkeitsbereichen!) laufend (zeitnah) für ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwenden muss (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO). Sie sollen nicht auf die „hohe Kante“ gelegt werden und nur mit ihren Erträgen dem steuerbegünstigten Zweck dienen.

Die Mittelverwendung ist im Allgemeinen noch als zeitnah anzusehen, wenn die in einem Geschäftsjahr (z.B. 2012) vereinnahmten Mittel spätestens in dem auf den Zufluss folgenden zwei Kalenderjahren (2014) für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden.

2. Rücklagenbildung und Vermögenszuführungen

Unter bestimmten Voraussetzungen dürfen Mittel des Vereins (z.B. Spenden) ausnahmsweise zur Bildung von Rücklagen und Vermögenszuführungen eingesetzt werden.

2.1 Allgemeines

Als Ausnahmeregelung zur Gebot der zeitnahen Mittelverwendung lässt § 62 AO zu, dass eine Körperschaft unter bestimmten Voraussetzungen ihre Mittel ganz oder teilweise einer Rücklage bzw. ihrem Vermögen zuführt.

Ob die Voraussetzungen für die Bildung einer Rücklage gegeben sind, hat die steuerbegünstigte Körperschaft dem Finanzamt im Einzelnen darzulegen. Die Rücklagen müssen in der Rechnungslegung der Körperschaft gesondert - ggf. getrennt nach dem jeweiligen Rechtsgrund - ausgewiesen werden, damit eine Kontrolle jederzeit und ohne besonderen Aufwand möglich ist. Bilanzierende Körperschaften haben daher die Rücklagen in ihrer Bilanz offen (getrennt vom übrigen Kapital) auszuweisen. Nicht bilanzierende Körperschaften haben die Rücklagen neben ihren Aufzeichnungen über ihre Einnahmen und Ausgaben (§ 63 Abs. 3 AO) in einer gesonderten Aufstellung auszuweisen.

Die Bildung der Rücklagen hat spätestens in dem auf den Zufluss folgenden zwei Kalenderjahren zu erfolgen! (§ 62 Abs. 2 / § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO)

2.2 Zeitlich begrenzte, zweckgebundene Rücklagen i.S.d. § 62 (1) Nr. 1 AO

Nach § 62 (1) Nr. 1 AO wird die Steuervergünstigung nicht dadurch ausgeschlossen, dass eine Körperschaft ihre Mittel ganz oder teilweise einer Rücklage zuführt, soweit dies erforderlich ist, um ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke nachhaltig erfüllen zu können (zweckgebundene Rücklage).

Die Mittel müssen für bestimmte Zweckverwirklichungsmaßnahmen angesammelt werden. Für die Durchführung müssen konkrete Zeitvorstellungen bestehen. Nicht ausreichend ist das Bestreben, ganz allgemein die Leistungsfähigkeit der Körperschaft zu erhalten.

Nach § 62 (1) Nr. 1 AO sind unter anderem folgende Rücklagen zulässig:

- **Zweckgebundene Rücklagen:** Rücklagen zur Ansammlung von Mitteln für die Erfüllung des steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecks (z.B. für die Errichtung, Erweiterung oder Instandsetzung einer Sportanlage bei einem Sportverein; div. Anschaffungen, Projekte);
- **Betriebsmittelrücklage:** Rücklagen für periodisch wiederkehrende Ausgaben (z.B. Löhne, Gehälter, Mieten, Energiekosten usw.) in Höhe des Mittelbedarfs für eine angemessene Zeitperiode (im Regelfall für 3-4 Monate, max. bis zu einem Geschäftsjahr). In der gleichen

Weise können auch Rücklagen für wiederkehrende Ausgaben zur Erfüllung des steuerbegünstigten Zwecks (z.B. Gewährung von Stipendien) gebildet werden.

- **Wiederbeschaffungsrücklage:** eine Rücklage für die beabsichtigte Wiederbeschaffung von Wirtschaftsgütern, die zur Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke erforderlich ist. Die Höhe der Zuführung bemisst sich nach der Höhe der regulären Absetzungen für Abnutzung (AFA) eines zu ersetzenden Wirtschaftsguts. Voraussetzungen für eine höhere Zuführung sind nachzuweisen!

Kann später das geplante Vorhaben für das eine zweckgebundene Rücklage gebildet wurde, dann doch nicht umgesetzt werden, ist die Rücklage innerhalb von 2 Jahren (§ 62 Abs. 2 AO) aufzulösen. Die angesparten Mittel sind zeitnah, das heißt im Laufe des Jahres zu verwenden, das auf das Geschäftsjahr der Rücklagenbildung folgt.

2.3 Zeitlich unbegrenzte, freie Rücklagen i.S.d. § 62 (1) Nr. 3 AO

Nach § 62 (1) Nr. 3 AO darf eine Körperschaft höchstens ein Drittel des Überschusses der Einnahmen über die Unkosten aus Vermögensverwaltung einer sogenannten freien Rücklage zuführen. Darüber hinaus können bis zu 10% der sonstigen grundsätzlich zeitnah zu verwendenden Mittel der sogenannten freien Rücklage zugeführt werden. Mittel im Sinne der Vorschrift sind die Überschüsse bzw. Gewinne aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und Zweckbetrieben sowie die Bruttoeinnahmen aus dem ideellen Bereich.

| | |
|--|--------------------------------|
| Ideeller Bereich | 10% der Bruttoeinnahmen |
| Vermögensverwaltung | 1/3 des Überschusses |
| Zweckbetrieb | 10% des Überschusses |
| Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb | 10% des Gewinns |

Freie Rücklagen sind nicht hinsichtlich ihrer Verwendung frei. Auch für diese Mittel gilt, dass sie allein zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden dürfen. Frei sind diese Mittel allerdings hinsichtlich des Zeitpunkts ihrer Verwendung, sie braucht während der Dauer ihres Bestehens nicht aufgelöst werden! Die in der Rücklage eingestellten Mittel können auch dem Vermögen zugeführt werden.

Zu beachten ist außerdem, dass deren Bildung nur jeweils pro Geschäftsjahr gestattet ist. Die Rücklagenbildung muss spätestens in dem auf den Zufluss folgenden zwei Kalenderjahren erfolgen. Es empfiehlt sich, die Einstellung in die freie Rücklage nach Erstellung und Verabschiedung des Jahresabschlusses jeweils zu beschließen und den Beschluss zu dokumentieren.

| Beispiel: Bildung der freien Rücklage | | | | |
|--|-------------|--------------|---------------|---------------|
| Fall: | Jahr | 2010 | 2011 | 2012 |
| Einnahmen ideeller Bereich | | 5000,- | 2500,- | 9000,- |
| Rücklage: | | 500,- | 250,- | 900,- |
| <u>Vermögensverwaltung</u> | | | | |
| Zinseinnahmen | | 300,- | 100,- | 150,- |
| langfristige Vermietung (z. B. Räume) | | 700,- | 1000,- | ----- |
| - Ausgaben | | 400,- | 1500,- | ----- |
| Überschuss/Verlust: | | 600,- | - 400,- | 150,- |
| Rücklage: | | 200,- | --- | 50,- |
| Gewinn/Verlust Zweckbetrieb | | -1500,- | 300,- | -1000,- |
| Rücklage: | | --- | 30,- | --- |
| Gewinn wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb | | 1000,- | -200,- | 5000,- |
| Rücklage: | | 100,- | --- | 500,- |
| Summe der ermittelten Rücklage | | 800,- | 280,- | 1450,- |
| + Vorjahr | | 0,- | 800,- | 1080,- |
| Höhe der gesamten freien Rücklage | | 800,- | 1080,- | 2530,- |

2.4 Sonstige Rücklagen

Rücklagen im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb

Neben den in § 62 AO geregelten Ausnahmetatbeständen zum Gebot der zeitnahen Mittelverwendung dürfen im Rahmen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs Rücklagen gebildet werden, die bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet sind. Für die Bildung einer Rücklage im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb muss ein konkreter Anlass gegeben sein, der auch aus objektiver unternehmerischer Sicht die Bildung der Rücklage rechtfertigt. Voraussetzung ist jedoch, dass die Mittel für diese Rücklage aus dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb stammen.

Rücklagen im Rahmen der Vermögensverwaltung

Auch im Bereich der Vermögensverwaltung sind Rücklagen nicht ausgeschlossen. Sie dürfen jedoch nur für die Durchführung konkreter Reparatur- oder Erhaltungsmaßnahmen an Vermögensgegenständen gebildet werden.

2.5. Zulässige Vermögenszuführung für alle Körperschaften (§ 62 Abs. 3 AO)

Eine Zuführung von Mitteln zum vorhandenen Vermögen der steuerbegünstigten Körperschaft ist grundsätzlich ausgeschlossen. In bestimmten Fällen kann ein Verein jedoch die von ihm vereinnahmten Zuwendungen (Spenden) ohne Gefährdung seiner Gemeinnützigkeit dem Vermögen zuführen.

Dies gilt insbesondere für:

- Einzelzuwendungen, bei denen die Geberseite ausdrücklich erklärt, dass sie zur Erhöhung des Vermögens bestimmt sind;
- Zuwendungen aufgrund eines Spendenaufrufs auch ohne ausdrückliche Erklärung der Geberseite, wenn aus dem Spendenaufruf ersichtlich ist, dass Beträge zur Aufstockung des Vermögens der steuerbegünstigten Körperschaft erbeten werden;
- Zuwendungen von Todes wegen; sie sind grundsätzlich als Zuwendungen zum Vermögen der steuerbegünstigten Körperschaft anzusehen, wenn die Erblasserin oder der Erblasser nicht ausdrücklich etwas anderes bestimmt;
- Sachzuwendungen, die ihrer Natur nach zum Vermögen gehören (Beispiel: Auf einen gemeinnützigen Verein geht im Wege der Schenkung ein Mietwohngrundstück über.).

Mittel, die danach nicht der zeitnahen Verwendungspflicht unterliegen, gehören zum so genannten zulässigen Vermögen des Vereins. Wie alle Vermögenserträge sind allerdings auch die Erträge aus diesem Vermögen grundsätzlich zeitnah zu verwenden. Dies gilt jedoch nicht für Erträge aus der bloßen Umschichtung von Vermögen, wie das folgende Beispiel zeigt.

Beispiel:

Ein steuerbegünstigter Verein veräußert ein Grundstück, das er im Wege der Schenkung erworben hatte. Das Grundstück gehört (grundsätzlich) zum nicht zeitnah zu verwendenden Vermögen des Vereins. Durch die Veräußerung wird lediglich Vermögen umgeschichtet; der Veräußerungserlös unterliegt daher ebenfalls **nicht** der zeitnahen Verwendungspflicht.

3. Verstöße gegen den Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung

Hat ein Verein seine Mittel aus Unkenntnis der Rechtslage nicht zeitnah verwendet, kann eventuell das Finanzamt helfen.

Hat eine Körperschaft Mittel angesammelt, ohne dass die Voraussetzungen dafür vorgelegen haben, kann das Finanzamt eine Frist für die Verwendung der unzulässig angesammelten Mittel setzen. Der Verein kann

seine Gemeinnützigkeit erhalten, wenn er die Mittel innerhalb der gesetzten Frist für steuerbegünstigte Zwecke verwendet. Über die Anwendung der Vorschrift entscheidet das Finanzamt nach pflichtgemäßem Ermessen. Eine Fristsetzung kommt insbesondere in den Fällen in Betracht, in denen ein Verein in Unkenntnis der Rechtslage Mittelüberhänge nicht zeitnah verwendet, ansonsten aber seine steuerbegünstigten Zwecke verfolgt hat.

Die Vorschrift sollte jedoch keinen Verein dazu verleiten, Mittel nunmehr planmäßig anzusammeln. Stellt das Finanzamt eine planmäßige unzulässige Mittelansammlung fest, kann es in Ausübung seines Ermessens von einer Fristsetzung absehen und dem Verein die Steuerbegünstigung für den gesamten Zeitraum des schädlichen Verhaltens versagen.