

*Klaus Karsten, M.A., Rechtsanwalt, Schwerin**

Der Geschäftsbericht nach § 63 AO

Hinweise zur Erstellung des Geschäftsberichts für eine gemeinnützige Einrichtung

Der nachfolgende Beitrag erläutert, welchen Inhalt der ordnungsgemäße Geschäftsbericht einer gemeinnützigen Einrichtung – hier am Beispiel eines gemeinnützigen Krankenhauses – haben muss. In dem beim Finanzamt einzureichenden Geschäftsbericht ist darzulegen, dass die aufgezeichneten Geschäftsvorfälle den besonderen Anforderungen an die Gemeinnützigkeit entsprechen.

I. Einleitung

Voraussetzungen für die Gemeinnützigkeit sind eine Satzung, in der die gesetzlichen Voraussetzungen der §§ 52–57 AO enthalten sind, die Einhaltung der Vermögensbindung aus § 61 AO sowie der Nachweis, dass die tatsächliche Geschäftsführung diesen for-

malen Bedingungen auch entspricht. Ein gesondertes Antragsverfahren für die Gemeinnützigkeit gibt es nicht. Vielmehr entscheidet die Finanzverwaltung im Rahmen des Veranlagungsverfahrens über das Vorliegen der Gemeinnützigkeit. Dabei ist von Amts wegen die Einhaltung der rechtlichen und tatsächlichen Voraussetzungen zu prüfen.

Die Körperschaft hat dementsprechend nach § 63 AO dem Finanzamt nachzuweisen, dass die tatsächliche Geschäftsführung auch den formalen Voraussetzungen genügt. Dieser Nachweis wird in erster Linie durch eine besondere Aufzeichnung der Einnahmen und Ausgaben sowie dem Bericht der Geschäftsführung erbracht. Diese Nachweise sind jährlich vorzulegen, da auch die

* Mehr über den Autor erfahren Sie auf Seite XII.

Gemeinnützigkeit nur für einzelne Jahre gewährt wird. Kann über die Nachweise des § 63 AO nicht belegt werden, dass die gesetzlichen Voraussetzungen für die Gemeinnützigkeit das gesamte Jahr über vorgelegen haben, kann die Steuerbefreiung für das fragliche Jahr aberkannt werden.

II. Aufzeichnung der Einnahmen und Ausgaben

Die Aufzeichnung der Einnahmen und Ausgaben hat sich an den vier steuerlichen Vermögenssphären einer gemeinnützigen Organisation zu orientieren: ideeller Bereich, Vermögensverwaltung, Zweckbetrieb und wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb. Da diese vier Sphären ertrag- und umsatzsteuerlich unterschiedlich behandelt werden, ist eine genaue Zuordnung der Geschäftsvorfälle erforderlich. Werden z. B. steuerlich wirksame wirtschaftliche Sachverhalte dem privilegierten Zweckbetrieb zugewiesen, kann dies nicht nur zu Steuernachzahlungen führen, sondern u. U. auch die Gemeinnützigkeit gefährden.

III. Erstellung eines Geschäftsberichts über die tatsächliche Geschäftsführung

Das Erfordernis zur Erstellung eines Geschäftsberichts über die tatsächliche Geschäftsführung ist nicht ausdrücklich in der Abgabenordnung enthalten.

Lediglich im Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) ist zum § 63 die Pflicht zur Abgabe ergänzender Unterlagen über die tatsächliche Geschäftsführung enthalten. Das können Protokolle, Notizen und auch Berichte sein, die nicht unbedingt aus fiskalischen Gründen erstellt worden sein müssen.

Regelmäßig wird jedoch vom Finanzamt ein zusammenhängender Bericht der Geschäftsführung erwartet. Dieser Bericht soll das Finanzamt in die Lage versetzen, eine an den gemeinnützigen Zwecken der Organisation orientierte Geschäftsführung zu erkennen. Vergleichbar einem handelsrechtlichen Anhang (§§ 284 ff. HGB) soll dieser Bericht die Einnahmen und Ausgaben unter fiskalischen Zwecken erläutern. Je umfangreicher die geschäftliche Tätigkeit der gemeinnützigen Körperschaft war, umso umfangreicher ist regelmäßig auch der Bericht.

Form und Umfang dieses Berichts sind nicht vorgeschrieben. Der Bericht soll kein allgemeines Statement über die politische Notwendigkeit der Gemeinnützigkeit sein und auch keine akribische Auseinandersetzung mit den Zahlen aus der Aufstellung von Einnahmen und Ausgaben. Auch soll der Bericht weder vertuschen noch unnötige Neugier wecken. Zweckmäßig ist es, all die Sachverhalte anzusprechen, die Fragen der Gemeinnützigkeit unmittelbar berühren.

IV. Aufbau und Inhalt des Geschäftsberichts

Der Bericht sollte mit einer kurzen allgemeinen Zusammenfassung der Geschäftstätigkeit im Berichtsjahr beginnen. Anknüpfend an den Vorjahresbericht kann das ein oder andere Projekt, ein Wechsel in der Geschäftsführung oder auch eine Änderung des Satzungszweckes kurz dargelegt werden.

Die weitere Berichterstattung kann sich an den Vorgängen in den verschiedenen Vermögenssphären orientieren.

1. Der ideelle Bereich

Die Geschäftsführung im ideellen Bereich beschränkt sich regelmäßig auf die erhaltenen Spenden und die erteilten Spendenbescheinigungen. Fragen der Berufung und Abberufung von Geschäftsführern und Änderungen in der Satzung gehören grundsätzlich nicht in den Bericht, da es sich hierbei nicht um Maßnahmen der Geschäftsführung handelt. Hierzu reichen sicherlich kurze allge-

meine Hinweise in der Einleitung. Doch sollte die Erstellung des Geschäftsberichts regelmäßig Anlass sein, ob die Satzung noch die Geschäftstätigkeit abdeckt oder ob hier nicht rechtzeitig Satzungsänderungen geplant werden sollten.

2. Die Vermögensverwaltung

Die Vermögensverwaltung kann eine gewichtigere Rolle in der Berichterstattung spielen. Dies insbesondere dann, wenn es zu erheblichen Vermögensumschichtungen gekommen ist. Dazu gehört z. B. der Erwerb oder die Herstellung von Gebäuden, da hier regelmäßig auch freie und gebundene Rückstellungen aufgelöst worden sind. Der Nachweis eventueller öffentlicher Fördermittel muss hier nicht geführt werden, da die Verwendung von Fördermitteln gesondert nachzuweisen sind.

Nicht vergessen werden sollten die Beteiligungen an Unternehmen, bei denen es lediglich auf die Erzielung einer Rendite ankommt. Wird die Beteiligung an einer ebenfalls steuerlich begünstigten Gesellschaft begründet, so können die dafür erforderlichen Mittel sowohl aus den zeitnah zu verwendenden Mitteln genommen werden, als auch aus den nicht zeitnah zu verwendenden Mitteln.

3. Der Zweckbetrieb

Der ausführlichste und zugleich unproblematischste Teil des Berichts wird den Zweckbetrieb Krankenhaus betreffen. Hier ist insbesondere auf § 67 AO einzugehen und die Aufteilung der Belegungstage darzulegen. Hinzu kommen die Darstellung der Sachverhalte, die eine Verbindung zu dem Bereich des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs haben und die, die umsatzsteuerlich als eng mit dem Krankenhaus verbunden angesehen werden. Anzusprechen wären also z. B. Kooperationen mit niedergelassenen Ärzten am Krankenhaus, Beteiligungen an medizinischen Versorgungszentren, Fremdaufträge der Wäscherei und Abgaben von Arzneimitteln an begünstigte Personenkreise.

Auch sollte an dieser Stelle auf die zeitnahe Verwendung der zugeflossenen Mittel (§ 55 AO) eingegangen werden. Die in der Vergangenheit gebildeten freien und gebundenen Rücklagen (§ 58 Nr. 6 und Nr. 7 a AO) sind in ihrem jeweiligen Bestand bzw. im Hinblick auf Veränderungen zu erläutern.

Soweit der satzungsmäßige Zweck nicht nur durch den Zweckbetrieb, sondern gemäß § 55 AO auch über Hilfspersonen erfüllt wird, ist darzulegen, dass die Einschaltung der Hilfspersonen in einer Form erfolgt ist, die den Anforderungen der unmittelbaren Satzungserfüllung entsprechen.

4. Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb

Die Behandlung der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe verlangt eine Erläuterung der in der Einnahmen- und Ausgabenaufstellung zusammen gefassten Zahlen. Schließlich kann die Organisation mehrere Zweckbetriebe, aber immer nur einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb haben. Letzterer kann sich aus kleinen Einnahmen aus einem Adventsmarkt bis umfangreichen Einnahmen aus der wirtschaftlichen Betätigung der Krankenhausapotheke erstrecken. Gegebenenfalls sind an dieser Stelle auch Beteiligungen zu erläutern, die nicht in den Bereich der reinen Vermögensverwaltung gehören. Dazu gehören insbesondere Beteiligungen an Unternehmen, an denen ein unternehmerisches Interesse besteht.

Grundsätzlich dürfen Verluste aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nicht über Gewinne aus den steuerbegünstigten Bereichen ausgeglichen werden. Hier ist bereits im Vorfeld zu ermitteln, wie die Einnahmen und Ausgaben zwischen den steuerbegünstigten Bereichen und dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb

Körperschaftsteuer

abzugrenzen sind. Muss eine Aufteilung gemischter Aufwendungen vorgenommen werden, ist diese zu erläutern. Ist ein Verlust im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb entstanden, ist darzulegen, dass dieser nicht durch die Verwendung steuerbegünstigter Mittel gemindert worden und auch aus kaufmännischer Sicht kein Ausgleich erforderlich ist.

Soll ein wirtschaftlicher Betrieb eingerichtet werden, so ist dazu die Verwendung des Vermögens zulässig. Doch dürfen die fraglichen Mittel nicht aus den Mitteln genommen werden, die zeitnah zu verwenden sind. Dies gilt auch für die Mittel zur Begründung einer Beteiligung an nicht steuerbegünstigten Gesellschaften. Insoweit bedarf es hier einer klaren Abgrenzung bzw. vorherigen Rücklagenbildung.

Die Bildung einer Rücklage für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ist grundsätzlich zulässig, jedoch ist sie stets im Hinblick auf deren kaufmännische Notwendigkeit zu erläutern.

Ein weiterer Punkt ausführlicher Darstellung sollte den Sachverhalt um Ausgliederungen von Betriebsteilen beinhalten. Regelmäßig kommt es zum outsourcing von nicht steuerbegünstigten Betriebsteilen, wie z. B. der Cafeteria, der Wäscherei, der Haus- und Medizintechnik oder auch der Reinigung in nicht steuerbegünstigte Tochtergesellschaften. Werden dieser Tochtergesellschaft von der steuerbegünstigten Gesellschaft die wesentlichen Betriebsgrundlagen zur Verfügung gestellt, kann eine Betriebsaufspaltung begründet werden. In diesem Fall ist die Beteiligung an der Tochtergesellschaft im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu erfassen. Wird keine Betriebsaufspaltung konstruiert, so sind die

Einkünfte aus der Überlassung der Wirtschaftsgüter Teil der Vermögensverwaltung. Die überlassenen (vermieteten) Wirtschaftsgüter dürfen nicht aus zeitnah zu verwendenden Mitteln finanziert worden sein wie auch die Miete marktüblich und die vertraglichen Vereinbarungen denen zwischen Fremden entsprechen müssen. Da sich in diesen Fallkonstellationen regelmäßig Konfliktpunkte mit dem Fiskus ergeben, erscheint es übrigens zweckmäßig, sich bereits im Vorfeld einer solchen Gestaltung über die Einholung einer verbindlichen Auskunft abzusichern.

Werden steuerbegünstigte Betriebsteile ausgegliedert und ist die neue Gesellschaft ebenfalls steuerbegünstigt, so können die übertragenen Vermögensteile auch aus Mitteln stammen, die zeitnah zu verwenden waren. Hier ist vor der gesellschaftsrechtlichen Umsetzung zu klären, ob die gegebenenfalls notwendigen Nachweise der Finanzierungsquelle auch beigebracht werden können.

V. Zusammenfassung

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass der Geschäftsbericht all die Punkte der tatsächlichen Geschäftsführung ansprechen sollte, die unmittelbare Auswirkungen auf die Gemeinnützigkeit haben können. Zugleich kann die Erstellung des Berichts als interne Checkliste über den gemeinnützigkeitsrechtlichen Status der Körperschaft dienen. Soweit hier keine in diesem Sinne nennenswerten Sachverhalte verwirklicht worden sind, genügt eine kurze Zusammenfassung von wenigen Sätzen zu den einzelnen Vermögenssphären. Ein Rezept für den Bericht gibt es zwar nicht, doch sollte er auf keinen Fall auf die leichte Schulter genommen werden.