

Stiftung als Nachfolgeinstrument

Zivilrecht, Steuerrecht und internationales Recht

von

Dr. Martin Feick, Jan Philipp Arnsperger, Dr. Daniel J. Fischer, Dr. Axel Godron, Rebecca Hahn, Dr. Daniel Lehmann,
Dr. Philipp Lennert, Dr. Christian Löwe, von, Mark Uwe Pawlytta, Dr. Philipp Alexander Pfeiffer, Dr. Gerrit Ponath,
Stefan Raddatz, Mag. Claudia Steegmüller, Dr. Iris Janina Weber

1. Auflage



Verlag C.H. Beck München 2015

Verlag C.H. Beck im Internet:

www.beck.de

ISBN 978 3 406 66068 9

Zu [Inhaltsverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

§ 18 Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung einer Stiftung

uU die beschränkte Steuerpflicht in Deutschland herbeiführen könnten, indem sie beispielsweise ein Spendenkonto bei einem deutschen Kreditinstitut eröffnen.⁵²⁰

2. Freistellungsbescheid und Steuererklärung

Die tatsächliche Geschäftsführung wie auch die materiellen Anforderungen an die Satzung werden also wie oben dargestellt⁵²¹ nach Auffassung der Literatur entgegen AEAO Nr. 2 zu § 60a AO erst im Rahmen der Veranlagung zur Körperschaftsteuer hinsichtlich ihrer Vereinbarkeit mit gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorgaben rückwirkend durch die Finanzbehörde überprüft.⁵²² Liegen die Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung vor, erlässt das Finanzamt einen Freistellungsbescheid, andernfalls entsprechende reguläre Steuerbescheide.⁵²³ Grundsätzlich gelten hierbei die allgemeinen Regeln wie für die Überprüfung jedes Steuerfalls und aller Voraussetzungen von Steuerpflicht und Steuerfreiheit nach Grund und Höhe.⁵²⁴ Abweichend hiervon bestand für gemeinnützige Organisationen bisher die Sonderregelung, dass eine Überprüfung nicht jährlich, sondern spätestens alle drei Jahre erfolgen sollte.⁵²⁵ Im neuen AEAO (2014) findet sich diese Vorgabe nun allerdings nicht mehr wieder, weswegen die zukünftige Handhabe der Finanzverwaltung abzuwarten ist. Bei Vorliegen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs greift der Drei-Jahres-Turnus allerdings nicht und es findet in der Regel ohnehin eine jährliche Prüfung statt.⁵²⁶ Soweit es sich um zeitraumbezogene Steuern wie Körperschaft- oder Gewerbesteuer handelt, müssen die Voraussetzungen der Steuerbegünstigung im jeweiligen Zeitraum vorliegen, andernfalls grundsätzlich bei Entstehung der Steuer (zB Schenkung- oder Erbschaftsteuer⁵²⁷).⁵²⁸ Im Falle eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs wird beispielsweise für jeden Steuerabschnitt geprüft, ob die Freigrenze⁵²⁹ von 35 000 EUR überschritten ist oder ob die Körperschaft teilweise steuerpflichtig ist.⁵³⁰ Als Steuerbescheid unterliegt der Freistellungsbescheid ansonsten den allgemeinen Regelungen über die Korrektur von Steuerbescheiden (vgl. § 155 Abs. 1 S. 3 AO) und kann gemäß §§ 129, 164, 165, 172 ff. AO berichtigt und geändert werden.⁵³¹

Die gemeinnützige Stiftung ihrerseits unterliegt der allgemeinen Pflicht zur Abgabe von **Steuererklärungen** iSd §§ 149 ff. AO,⁵³² sie muss aber auch mit einer Betriebsprüfung am Ort der Geschäftsleitung rechnen.⁵³³ Der Steuererklärung sind das Formular „Erklärungen zur Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer von Körperschaften, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen“ sowie ein Jahresbericht der Körperschaft und ggf. weitere Unterlagen beizufügen.⁵³⁴

⁵²⁰ Kirchhain DStR 2014, 289 (293); Schauhoff/Kirchhain FR 2013, 301 (305).

⁵²¹ → Rn. 157.

⁵²² Vgl. Seer in Tipke/Kruse § 60a Rn. 13; Kirchhain DStR 2014, 289 (292).

⁵²³ Hüttemann § 7 Rn. 7.

⁵²⁴ Richter in MHDG GesR V § 98 Rn. 153.

⁵²⁵ Vgl. AEAO Nr. 7 zu § 59 AO (aF).

⁵²⁶ Richter/Gollan in Meyn/Richter/Koss/Gollan Rn. 462.

⁵²⁷ Zu beachten ist in diesem Zusammenhang allerdings die Vorschrift des § 13 Abs. 1 Nr. 16 lit. b S. 2 ErbStG, wonach die Befreiung mit Wirkung für die Vergangenheit wegfällt, wenn die Voraussetzungen für die Anerkennung als gemeinnützig innerhalb von zehn Jahren nach der Zuwendung entfallen und das Vermögen nicht begünstigten Zwecken zugeführt wird.

⁵²⁸ Richter/Gollan in Meyn/Richter/Koss/Gollan Rn. 463.

⁵²⁹ Im Gegensatz zu einem Freibetrag ist die Einnahme nur dann steuerfrei, wenn der Gesamtbetrag die Freigrenze nicht erreicht. Übersteigt die Einnahme jedoch die Freigrenze, unterfällt nicht nur der übersteigende Anteil, sondern der gesamte Betrag der Steuerpflicht.

⁵³⁰ Schlüter/Stolte Kap. 7 Rn. 222.

⁵³¹ Hüttemann § 7 Rn. 8.

⁵³² Vgl. Hüttemann § 7 Rn. 7.

⁵³³ Haase-Theobald in Wigand/Heuel/Stolte/Haase-Theobald Kap. 6 Rn. 21.

⁵³⁴ Schlüter/Stolte Kap. 7 Rn. 220.

4. Kapitel. Steuerrecht der gemeinnützigen Stiftung

§ 19 Steuern bei Errichtung bzw. Vermögensausstattung der steuerbegünstigten Stiftung

- 1 Bei Errichtung einer Stiftung sowie bei späteren Zustiftungen und Spenden werden regelmäßig erhebliche Vermögenswerte übertragen, was sowohl auf Seiten der Stiftung als auch auf Seiten des Übertragenden Fragen nach der steuerlichen Behandlung dieser Übertragungsvorgänge aufwerfen kann.

I. Die Besteuerung der steuerbegünstigten Stiftung

1. Erbschaft- und Schenkungsteuer

- 2 Die Vermögensausstattung einer Stiftung im Zuge ihrer Errichtung stellt nach §§ 1, 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG (Zuwendung von Todes wegen) bzw. §§ 1, 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG (Schenkung zu Lebzeiten) grundsätzlich einen erbschaft- und schenkungsteuerbaren Vorgang dar. Die an sich steuerpflichtige **Vermögensübertragung bleibt nach § 13 Abs. 1 Nr. 16 lit. b ErbStG allerdings steuerfrei** und zwar unabhängig davon, ob die Vermögensausstattung bereits zu Lebzeiten oder erst von Todes wegen erfolgt. Die Steuerbefreiung gilt auch für spätere Spenden und Zustiftungen, die sonst als freigebige Zuwendungen iSd § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ebenfalls grundsätzlich Schenkungsteuer auslösen würden. Unabdingbare Voraussetzung der Steuerbefreiung ist jedoch, dass die Stiftung im Zeitpunkt der Zuwendung die Voraussetzungen der subjektiven Steuerbegünstigung erfüllt. Dies ist wiederum grundsätzlich **auch der Fall, wenn sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält**. Die auf dem BFH-Urteil v. 10.4.1991¹ fußende Auffassung, wonach Zuwendungen an eine steuerbegünstigte Körperschaft schon dann erbschaft- und schenkungsteuerpflichtig seien, wenn die Körperschaft einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder auch nur einen Zweckbetrieb unterhält², ist nach allgemeiner Ansicht abzulehnen.³ Sie beruht letztlich auf einer fehlerhaften Auslegung des Ausschließlichkeitsgebots in § 56 AO, welches gerade nicht durch die bloße Unterhaltung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs an sich verletzt wird. Vielmehr ist es für die subjektive Steuerbegünstigung und damit auch für das Privileg, Zuwendungen erbschaftsteuerfrei erhalten zu können, ausreichend, wenn ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb nur mittelbar der Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke dient, indem er Mittel zu deren Finanzierung erwirtschaftet.⁴
- 3 Richtigerweise erfasst die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 16 lit. b ErbStG daher nach überwiegender Ansicht⁵ auch **Zuwendungen, die bei der steuerbegünstigten Empfängerkörperschaft einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erst bilden**. Dies betrifft vor allem Übertragungen von **Einzelunternehmen oder Beteiligungen an gewerblich tätigen Personengesellschaften**, die anders als die Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen regelmäßig zur Entstehung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe bei der Stiftung führen. Die Steuerbefreiung in § 13 Abs. 1 Nr. 16 lit. b ErbStG verlangt letztlich nur, dass die jeweilige Empfängerkörperschaft **im Zeitpunkt der Zuwendung steuerbegünstigt** ist und

¹ BFH BB 1991, 2143.

² Vgl. H.-U. Viskorf in Viskorf/Knobel/Schulz/Wälzholz § 13 Rn. 168.

³ Vgl. eingehend hierzu Thiel DB 1993, 2452; siehe nunmehr auch R E 13.8 Abs. 2 ErbStR 2011; aA H.-U. Viskorf in Viskorf/Knobel/Schulz/Wälzholz § 13 Rn. 168 f.

⁴ Vgl. Schaubhoff ZEV 1995, 439 (442).

⁵ Vgl. R E 13.8 Abs. 2 Sätze 5,6; Thiel DB 1993, 2452 (2455); Schaubhoff ZEV 1995, 439; Buch-nal/Seeger/Brox Tz. 4.8.1, S. 711; Götz in Berndt/Götz Rn. 1310; aA Schiffer/Fries in Schiffer § 8 Rn. 20; H.-U. Viskorf in Viskorf/Knobel/Schulz/Wälzholz § 13 Rn. 172.

§ 19 Steuern bei Errichtung bzw. Vermögensausstattung der steuerbegünstigten Stiftung

ihren steuerbegünstigten Status **nicht** (ggf. infolge einer Fehlverwendung der Zuwendung) **innerhalb von 10 Jahren nach der Zuwendung verliert** (vgl. § 13 Abs. 1 Nr. 16 lit. b S. 2 ErbStG).⁶ Die insofern zu beachtenden Gebote der Selbstlosigkeit und der Ausschließlichkeit verlangen aber nur, dass jegliche Tätigkeit der Körperschaft funktional auf die Verfolgung der steuerbegünstigten Zwecke ausgerichtet ist, sodass der zugewandte Gegenstand den steuerbegünstigten Zwecken zumindest mittelbar zugutekommen muss, damit die Steuerfreiheit der Zuwendung nicht infolge des Verlusts der subjektiven Steuerbegünstigung rückwirkend entfällt. Dies ist eben aber auch dann der Fall, wenn der bei der Stiftung gebildete oder von ihr fortgeführte wirtschaftliche Geschäftsbetrieb der Finanzierung der steuerbegünstigten Zweckverfolgung dient.⁷ Dementsprechend kommt es für die **Finanzverwaltung** im Hinblick auf die Steuerbefreiung einer entsprechenden Vermögensübertragung auch entscheidend darauf an, dass erwirtschaftete Überschüsse an den ideellen Bereich abgegeben werden müssen und auch tatsächlich abgegeben werden.⁸ Obgleich ein Rechtsformwechsel vor diesem Hintergrund eigentlich nicht notwendig ist⁹, wird sicherheitshalber dennoch vorgeschlagen, das Einzelunternehmen bzw. die Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen in eine GmbH einzubringen, deren Anteile von der Stiftung selbst gehalten werden.¹⁰ Die Stiftung würde dann selbst keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb mehr unterhalten.

Umstrittener ist die erbschaft- und schenkungsteuerliche Behandlung der Zuwendung **4** von **Wirtschaftsgütern, die einem bei der Stiftung vorhandenen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zugutekommen**. Nach Ansicht der Finanzverwaltung kommt eine Schenkungsteuerfreiheit gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 16 lit. b ErbStG für solche Zuwendungen nicht in Betracht.¹¹ In der Literatur wird dagegen für eine differenziertere Betrachtung plädiert.¹² Letztlich muss auch hier entscheidend sein, dass die Zuwendung den steuerbegünstigten Zwecken zumindest mittelbar zugutekommt.¹³ Schenkungsteuerfrei sollen daher auch solche Zuwendungen sein, die im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs verwertet (= veräußert) werden, wenn der Erlös hieraus den steuerbegünstigten Zwecken zugutekommt. Anders als durch entsprechende Verwertung wird sich der wirtschaftliche Wert vieler Sachzuwendungen, die nicht in das zu erhaltende Vermögen geleistet werden, sondern zeitnah zu verwenden sind, ohnehin kaum für den steuerbegünstigten Zweck nutzbar machen lassen (zB bei Gesellschaftsanteilen oder ggf. auch Grundstücken). Die unentgeltliche Zuwendung selbst fließt der Empfängerkörperschaft in diesem Fall als Einnahme im ideellen Bereich zu und ist sodann ggf. ertragsteuerlich als mit dem Teilwert anzusetzende Betriebseinlage zu behandeln.¹⁴ Von der Schenkungsteuerfreiheit nach § 13 Abs. 1 Nr. 16 lit. b ErbStG ausgeschlossen sein sollen aber jedenfalls solche Zuwendungen, die im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verbraucht werden, ohne dass hierdurch ein für steuerbegünstigte Zwecke verwendbarer Erlös erzielt würde.¹⁵ Nicht privilegiert sind daher in erster Linie solche **Zuwendungen, die nach der Bestimmung des Zuwendenden nicht steuerbegünstigten Zwecken zugutekommen** (zB Zuwendungen zum Ausgleich von Verlusten in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder zur Finanzierung satzungsfremder Ausgaben).¹⁶ Ausgehend von einem Alternativitätsverhältnis zwi-

⁶ Vgl. *Schauhoff* ZEV 1995, 439 (442).

⁷ Vgl. *Schauhoff* ZEV 1995, 439 (442).

⁸ R E 13.8 Abs. 2 Sätze 5, 6.

⁹ *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher* § 13 Rn. 200.

¹⁰ *H.-U. Viskorf* in *Viskorf/Knobel/Schulz/Wälzholz* § 13 Rn. 172.

¹¹ R E 13.8 Abs. 2 S. 4; ähnlich strikt wohl auch *Thiel* DB 1993, 2452 (2455).

¹² Vgl. *Hüttemann* § 9 Rn. 10; differenzierend auch *Buchna/Seeger/Brox* Tz. 4.8.1, S. 711 und Tz. 3.10, S. 501.

¹³ Vgl. *Buchna/Seeger/Brox* Tz. 4.8.1, S. 711.

¹⁴ *Hüttemann* § 8 Rn. 86.

¹⁵ Vgl. *Buchna/Seeger/Brox* Tz. 4.8.1, S. 711.

¹⁶ Vgl. *Hüttemann* § 9 Rn. 11; zur Parallelproblematik beim Spendenabzug → Rn. 28 ff.

4. Kapitel. Steuerrecht der gemeinnützigen Stiftung

schen Ertrag- und Schenkungsteuer wird im Schrifttum allerdings teilweise auch eine solche Zuwendung nicht für schenkungsteuerbar gehalten, da es aufgrund der Verknüpfung von Geldhingabe und zweckverwirklichender Leistung an der erforderlichen Unentgeltlichkeit fehle und die Zuwendung im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb als Betriebseinnahme zu erfassen sei. Die nötige Wettbewerbsneutralität werde somit bereits durch die Unterwerfung unter die Körperschaft- und Gewerbesteuer sichergestellt, neben der für eine Erhebung von Schenkungsteuer kein Raum mehr bestehe.¹⁷

- 4a Zu beachten ist, dass der Befreiungstatbestand des § 13 Abs. 1 Nr. 16 lit. b ErbStG Zuwendungen an inländische steuerbegünstigte Körperschaften voraussetzt, was im Hinblick auf den damit einhergehenden Ausschluss von Einrichtungen aus anderen EWR-Staaten, die die Anforderungen der §§ 51 ff. AO materiell erfüllen, offensichtlich gemeinschaftrechtswidrig sein dürfte.¹⁸ Zwar ist für Zuwendungen an vergleichbare ausländische Körperschaften in § 13 Abs. 1 Nr. 16 lit. c ErbStG noch ein weiterer Befreiungstatbestand vorgesehen. Dieser enthält mit dem Erfordernis einer förmlichen Gegenseitigkeitserklärung aber eine beachtliche Einschränkung. Gegebenenfalls kann allerdings, sofern die Voraussetzungen des § 13 Abs. 1 Nr. 16 lit. c ErbStG nicht vorliegen, auch noch auf § 13 Abs. 1 Nr. 17 ErbStG zurückgegriffen werden, der für Zweckzuwendungen, die ausschließlich kirchlichen, gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken iSd §§ 52–54 AO dienen, einen weiteren besonderen Befreiungstatbestand vorsieht. Voraussetzung ist hier lediglich, dass der jeweilige Verwendungszweck vom Zuwendenden festgelegt wurde und die entsprechende Verwendung im Übrigen als gesichert erscheint.

2. Grunderwerbsteuer

- 5 Der **unentgeltliche Erwerb eines Grundstücks**, sei es aufgrund Verfügung von Todes wegen oder Schenkung unter Lebenden, ist nach § 3 Nr. 2 GrEStG nicht grunderwerbsteuerpflichtig. Obwohl der Zweck der Vorschrift darin liegt, die doppelte Belastung eines Lebensvorgangs mit Grunderwerbsteuer einerseits und Erbschaft- oder Schenkungsteuer andererseits zu vermeiden,¹⁹ gilt dies auch für die steuerbegünstigte Stiftung und zwar ohne Rücksicht darauf, dass diese zusätzlich durch die Schenkungsteuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 16 lit. b ErbStG privilegiert ist.²⁰
- 6 Grunderwerbsteuerbefreit ist trotz des in § 1 Abs. 3 GrEStG fingierten Grundstückserwerbs auch die Übertragung einer **100 %-igen Beteiligung an einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft**, wenn diese schenkweise erfolgt. Obgleich vom Wortlaut des § 3 Nr. 2 GrEStG nicht erfasst, ist die Befreiungsvorschrift ihrem Sinn und Zweck nach auch auf diese Konstellation anzuwenden.²¹

II. Steuervergünstigungen für Stifter und Spender

- 7 Um die Anreizwirkung zur Vermögensübertragung auf steuerbegünstigte Stiftungen für potenzielle Stifter und Spender zu erhöhen, hat der Gesetzgeber in den Einzelsteuergesetzen weitere Steuervergünstigungen vorgesehen.

1. Spendenabzug

- 8 In ertragsteuerlicher Hinsicht geht die größte Anreizwirkung zur Vermögensausstattung von steuerbegünstigten Stiftungen wohl von der Möglichkeit des Spendenabzugs

¹⁷ *Schauhoff* in *Schauhoff* § 7 Rn. 44 f.; vgl. aber zB BFH ZEV 2006, 419, nach dem wohl auch eine doppelte Besteuerung, also die Unterwerfung der Zuwendung unter Ertrag- und Schenkungsteuer, in Betracht kommt.

¹⁸ Vgl. *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher* § 13 Rn. 187a f.

¹⁹ Vgl. BFH ZEV 2007, 140 (141).

²⁰ *Götz* in *Berndt/Götz* Rn. 1312.

²¹ FinMin Baden-Württemberg, Erlass v. 11.10.2007, BeckVerw 101010; *Götz* in *Berndt/Götz* Rn. 1312.

§ 19 Steuern bei Errichtung bzw. Vermögensausstattung der steuerbegünstigten Stiftung

aus. Unter den näheren Voraussetzungen des § 10b EStG bzw. des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG können sowohl natürliche Personen als auch Körperschaften Zuwendungen an steuerbegünstigte Stiftungen innerhalb bestimmter Höchstgrenzen als Sonderausgaben von der Bemessungsgrundlage für die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer abziehen. Für **Gewerbetreibende** ist in § 9 Nr. 5 GewStG zudem eine weitere Möglichkeit des Sonderausgabenabzugs für Spenden aus dem Gewerbebetrieb vorgesehen.

a) **Zuwendungsempfänger.** Grundlegende Voraussetzung eines jeden Spendenabzugs ist zunächst, dass die jeweilige Zuwendung einem geeigneten Zuwendungsempfänger zugeflossen ist. Hierzu zählen auch Stiftungen des Privatrechts, sofern sie nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreit sind (vgl. § 10b Abs. 1 S. 2 Nr. 2 EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 lit. b KStG, § 9 Nr. 5 S. 2 lit. b GewStG). Die Beurteilung der Frage, ob die Stiftung die Voraussetzungen für eine solche Steuerbefreiung erfüllt, oblag bislang im Rahmen der Prüfung der Spendenabzugsberechtigung grundsätzlich dem für den Zuwendenden zuständigen Wohnsitzfinanzamt. Dieses orientierte sich in der Praxis zwar regelmäßig an den Feststellungen des für die Körperschaftsteuerveranlagung der Stiftung zuständigen Finanzamts, war an diese aber rechtlich nicht gebunden.²² Eine Änderung dieser Rechtslage hat der Gesetzgeber im Zuge des Ehrenamtsstärkungsgesetzes²³ mit der Einführung des § 60a AO herbeigeführt, wonach nunmehr eine **gesonderte Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen der Steuerbegünstigung** vorgesehen ist, die das Verfahren der „vorläufigen Bescheinigung“ ersetzt und nach § 60a Abs. 1 S. 2 AO Bindungswirkung sowohl für die Besteuerung der Körperschaft als auch der Steuerpflichtigen, die Zuwendungen in Form von Spenden an die Stiftung erbringen, entfaltet.²⁴ Auf die Prüfung der tatsächlichen Geschäftsführung hat die Neuregelung dagegen keine Auswirkungen.

b) **Abzugsfähige Zuwendung.** Abzugsfähig sind nach den gesetzlichen Regelungen in § 10b Abs. 1 S. 1 EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 KStG, § 9 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 GewStG Zuwendungen (**Spenden und Mitgliedsbeiträge**) zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 AO. Angeknüpft wird also an den gesetzlichen Oberbegriff der Zuwendung, welcher sowohl Spenden als auch Mitgliedsbeiträge umfasst.²⁵ Unter einer Zuwendung versteht der BFH wiederum Wertabgaben, die aus dem geldwerten Vermögen des Spenders zur Förderung des begünstigten Zweckes abfließen und eine endgültige wirtschaftliche Belastung²⁶ des Spenders nach sich ziehen.²⁷ In ständiger Rechtsprechung ergänzt der BFH den Tatbestand zudem um zwei ungeschriebene, für den Spendenabzug jedoch konstitutive Merkmale, die er aus der Formulierung „zur Förderung“ in § 10b Abs. 1 S. 1 EStG und der daraus erkennbaren Ausrichtung der Förderungsleistung auf einen der steuerbegünstigten Zwecke abzuleiten scheint: die Unentgeltlichkeit und die Freiwilligkeit der Zuwendung.²⁸

aa) Spendenarten:

Geldspenden: Die geläufigste und auch am häufigsten vorkommende Form der Spende ist die Zuwendung von Geld. Sie ist zugleich die **am einfachsten zu handhabende Spendenart**, da ihre Bewertung keine größeren Schwierigkeiten bereitet.

Sachspenden: Wie schon die Zuwendungsdefinition des BFH erkennen lässt, muss es sich bei der jeweiligen Spende jedoch nicht zwingend um eine Geldspende handeln.

²² Vgl. *Schlüter/Stolte* Kap. 7 Rn. 148.

²³ Gesetzes zur Stärkung des Ehrenamtes, BGBl. I 2013, 556.

²⁴ Vgl. näher hierzu *Hüttemann* DB 2013, 774 (775 f.).

²⁵ Die Unterscheidung ist insofern von Bedeutung als Mitgliedsbeiträge an Körperschaften, die bestimmte Zwecke fördern (zB Sport) nicht abzugsfähig sind, vgl. § 10b Abs. 1 S. 8 EStG.

²⁶ Siehe *Hüttemann* § 8 Rn. 37 f. mwN: Nicht ausreichend ist zB die Hingabe eines Darlehens.

²⁷ Vgl. BFH DStR 1991, 1009 f. Zum Begriff der Ausgabe, der durch den Zuwendungsbegriff ersetzt wurde, vgl. auch *Hüttemann* § 8 Rn. 30.

²⁸ Vgl. etwa BFH NJW 1994, 1175; *Röcken* ZStV 2011, 69.

4. Kapitel. Steuerrecht der gemeinnützigen Stiftung

§ 10b Abs. 3 S. 1 EStG (§ 9 Abs. 2 S. 2 KStG, § 9 Nr. 5 S. 13 GewStG), nach dem mit Ausnahme von Nutzungen und Leistungen auch Wirtschaftsgüter zugewendet werden können, belegt vielmehr, dass auch **Sachspenden** grundsätzlich möglich sind. Anders als die einfach zu bewertenden Geldspenden setzen Sachspenden allerdings naturgemäß zunächst eine **Bewertungsvorschrift** voraus, nach der der abzugsfähige Geldwert des jeweiligen Wirtschaftsguts bestimmt werden kann. Entsprechende Regelungen finden sich in § 10b Abs. 3 Sätze 2 bis 4 EStG. Hiernach ist zu differenzieren:

- 13 • Ist das Wirtschaftsgut unmittelbar vor seiner Zuwendung einem **Betriebsvermögen** entnommen worden, so bemisst sich die Zuwendungshöhe nach dem Wert, der bei der Entnahme angesetzt wurde, § 10b Abs. 3 S. 2 EStG. Hinsichtlich des anzusetzenden Entnahmewerts hat der Zuwendende ein Wahlrecht. Grundsätzlich ist in § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG ein Ansatz mit dem **Teilwert** vorgesehen, also des Werts, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde, wenn er den Betrieb fortführte (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG). Möchte der Zuwendende allerdings eine Besteuerung der bei der Entnahme aufgedeckten stillen Reserven vermeiden, kann er auch vom sog. **Buchwertprivileg** des § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 4 EStG Gebrauch machen und als Wert der Entnahme den Buchwert ansetzen.²⁹ Zu beachten ist darüber hinaus, dass die Sachspende aus einem Betriebsvermögen umsatzsteuerlich einer Lieferung gleichgestellt wird (§ 3 Abs. 1b UStG – **unentgeltliche Wertabgabe**).³⁰ Da die Entnahme aus dem Betriebsvermögen somit grundsätzlich zu einer Umsatzsteuerbelastung beim Spender führt, ist die angefallene Umsatzsteuer im Gegenzug auch dem Spendenwert zuzurechnen. Obgleich die Finanzverwaltung³¹ den Abzug der Umsatzsteuer als Spende auch bisher schon zugelassen hatte, wurde dies im Zuge des Ehrenamtsstärkungsgesetzes³² durch Neufassung des § 10b Abs. 3 S. 2 EStG zum 1.1.2013 auch gesetzlich nochmals ausdrücklich klargestellt.
- 14 • Entstammt das jeweilige Wirtschaftsgut nicht dem Betriebs- sondern dem **Privatvermögen**, so ist nach § 10b Abs. 3 S. 3 EStG grundsätzlich der **gemeine Wert** anzusetzen. Dieser wird nach § 9 Abs. 2 BewG durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse, wie etwa ein besonderes Affektionsinteresse³³, sind nicht zu berücksichtigen. Oftmals wird also der Marktwert anzusetzen sein.³⁴ Probleme können sich aber zB bei der Zuwendung gebrauchter Wirtschaftsgüter oder seltener Einzelstücke ergeben, für die mangels vergleichbarer Fremdverkäufe nicht immer ohne Weiteres ein verlässlicher Marktwert festgestellt werden kann.³⁵ Verbleiben Zweifel hinsichtlich der Bewertung, ist der Stiftung anzuraten, in der Zuwendungsbestätigung ausdrücklich darauf hinzuweisen, dass der Wert nach Angaben des Spenders festgesetzt wurde.³⁶ Zudem hat die Empfängerkörperschaft die Unterlagen, die zur Ermittlung des angegebenen Wertes der Sachspende herangezogen wurden (Wertgutachten, Rechnung etc.), zusammen mit dem Doppel der ausgestellten Zuwendungsbestätigung in die Buchführung aufzunehmen.³⁷

²⁹ Zum Buchwertprivileg auch → Rn. 66 f.

³⁰ Zur Umsatzsteuer auch → Rn. 70.

³¹ R 10b.1 Abs. 1 S. 4 EStR 2012.

³² BGBl. I 556.

³³ Vgl. *Schlüter/Stolte* Kap. 7 Rn. 161.

³⁴ Vgl. *Schauhoff* in *Schauhoff* § 11 Rn. 56. vgl. etwa BFH NJW 1990, 143 zu einer Altkleiderspende.

³⁵ Vgl. etwa BFH NJW 1990, 143 zu einer Altkleiderspende; *Buchna/Seeger/Brox* Tz. 3.4.2, S. 448; *Schauhoff* in *Schauhoff* § 11 Rn. 56.

³⁶ *Schauhoff* in *Schauhoff* § 11 Rn. 56.

³⁷ Vgl. BMF-Schreiben vom 2.6.2000, BeckVerw 026711; *Buchna/Seeger/Brox* Tz. 3.4.2, S. 448.

§ 19 Steuern bei Errichtung bzw. Vermögensausstattung der steuerbegünstigten Stiftung

- Der Grundsatz, dass Sachspenden aus dem Privatvermögen mit dem gemeinen Wert 15 anzusetzen sind, gilt seit Inkrafttreten des JStG 2009³⁸ für nach dem 31.12.2008 erfolgte Zuwendungen allerdings nur noch eingeschränkt. Nicht der gemeine Wert, sondern die fortgesetzten Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind nämlich nunmehr nach § 10 Abs. 3 S. 4 EStG anzusetzen soweit es **steuerverhaftete Wirtschaftsgüter des Privatvermögens** betrifft. Dies ergibt sich aus § 10b Abs. 3 S. 3 EStG aE, wonach der gemeine Wert dann nicht anzusetzen ist, wenn eine hypothetische Veräußerung des jeweiligen Wirtschaftsguts im Zeitpunkt der Zuwendung einen Besteuerungstatbestand erfüllen würde. Letzteres betrifft zB Beteiligungen an Kapitalgesellschaften im Sinne des § 17 EStG oder im Privatvermögen gehaltene Grundstücke innerhalb der zehnjährigen Spekulationsfrist des § 23 EStG. Grund für diese Einschränkung ist die Verhinderung von Steuervorteilen, die sich nach Ansicht des Gesetzgebers in ungerechtfertigter Weise daraus ergeben könnten, dass die unentgeltliche Übertragung nicht zu einem zu versteuernden Veräußerungsgewinn im Sinne der §§ 17, 23 EStG führt, gleichzeitig aber der gemeine Wert (einschließlich der steuerverhafteten stillen Reserven) steuermindernd als Sachspende angesetzt werden kann.³⁹ Ein höherer Wert als die fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten darf demnach gemäß § 10b Abs. 3 S. 4 EStG auch nur dann angesetzt werden, soweit eine (zu versteuernde) Gewinnrealisation stattgefunden hat. Etwas unklar ist allerdings, welche Fälle der Gesetzgeber mit letzterem Vorbehalt vor Augen hatte, da es eine gewinnerhöhende „Entnahme“ im Privatvermögen nicht gibt.⁴⁰

Aufwandsspenden, Verzichtsspenden: Ausdrücklich vorgesehen ist in § 10b Abs. 3 16 S. 5, 6 EStG (§ 9 Abs. 2 S. 4, 5 KStG, § 9 Nr. 5 S. 13 GewStG) zudem die sog. Aufwands-spende. Gemeint ist damit der Fall, dass der Steuerpflichtige für die spendenempfangs-berechtigte Körperschaft Aufwendungen tätigt, jedoch sodann auf seinen Aufwendungs-erstattungsanspruch verzichtet. Der Verzicht auf Aufwendungsersatz ist aber nur dann als Sonderausgabe abziehbar, wenn dem Ganzen ein vertraglich oder satzungsmäßig einge-räumter Erstattungsanspruch zugrunde lag. Nach Ansicht der Finanzverwaltung⁴¹ sind daher gesetzliche Aufwenderstattungsansprüche, wie zB der eines ehrenamtlichen Vorstandsmitglieds nach § 27 Abs. 3 iVm § 670 BGB, keine taugliche Grundlage für Aufwandsspenden, da sie nicht auf der Satzung beruhen. Es bestehe zudem eine (wider-legbare) tatsächliche Vermutung dafür, dass Leistungen ehrenamtlich tätiger Mitglieder unentgeltlich und ohne Aufwendungsersatz erbracht werden. Sowohl zum Nachweis der Begründung eines tauglichen Anspruchs als auch zur Widerlegung dieser Vermutung ist es daher empfehlenswert, vor Beginn der zum Aufwand führenden Tätigkeit eine eindeu-tige **schriftliche Regelung** zu treffen. Ausreichend soll insofern zB auch eine entsprechen-de Anspruchsgrundlage in einer auf einer Satzungsermächtigung beruhenden Reisekos-tenordnung sein.⁴²

Da die Spende nach der Zuwendungsdefinition des BFH zu einer tatsächlichen Wert- 17 abgabe aus dem geldwerten Vermögen des Spenders führen muss, ist darüber hinaus zu verlangen, dass der vertraglich oder satzungsmäßig eingeräumte **Erstattungsanspruch auch ernstlich gewollt** ist.⁴³ Dies setzt wiederum voraus, dass der Anspruch zum einen nicht bereits im Vorhinein nur unter der Bedingung des späteren Verzichts eingeräumt wurde (§ 10b Abs. 3 S. 6 EStG) und zum anderen, dass er unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Zuwendungsempfängerin auch werthaltig ist.⁴⁴ Die Zuwendungsempfängerin müsste also zum Zeitpunkt der Zusage und des Verzichts

³⁸ BGBl. I 2008, 2794.

³⁹ BR-Drs. 545/08, 12.

⁴⁰ Vgl. näher hierzu *Hüttemann* § 8 Rn. 31.

⁴¹ BMF-Schreiben vom 7.6.1999, BeckVerw 032559.

⁴² Vgl. zum Vorstehenden nochmals das BMF-Schreiben vom 7.6.1999, BeckVerw 032559.

⁴³ Vgl. BFH DStRE 2008, 12.

⁴⁴ Vgl. OFD Frankfurt a. M. v. 21.2.2002, BeckVerw 098010.

4. Kapitel. Steuerrecht der gemeinnützigen Stiftung

alternativ auch zur Erfüllung des Anspruchs in der Lage gewesen sein.⁴⁵ Hierdurch kommt letztlich auch zum Ausdruck, dass es sich bei der Aufwandsspende im Ergebnis um eine (**abgekürzte**) **Geldspende** handelt, bei der lediglich der Zahlungsweg insofern verkürzt wird, als auf die Auszahlung an den Spender und die spätere Rückzahlung verzichtet wird.⁴⁶ Dementsprechend hat auch die ertragsteuerliche Behandlung beim Zuwendenden zu erfolgen. In einem ersten Schritt ist das vereinbarte Entgelt als Einnahme zu deklarieren und sodann in einem zweiten Schritt in Höhe des Nennwerts des Erstattungsanspruchs der Sonderausgabenabzug geltend zu machen.⁴⁷ Eine Geldzuwendung in entsprechender Höhe ist folgerichtig auch in der Zuwendungsbestätigung zu bescheinigen, wobei allerdings ein Hinweis auf den Aufwandsverzicht enthalten sein muss.⁴⁸ Hierbei gilt es im Auge zu behalten, dass ein unangemessen hoher Erstattungsanspruch ggf. zum Verlust der subjektiven Steuerbegünstigung führen kann (§ 55 Abs. 1 Nr. 3 AO).⁴⁹ Die Zuwendungsbestätigung darf zudem nur erteilt werden, wenn sich der Ersatzanspruch auf Aufwendungen bezieht, die zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke erforderlich waren. Die Empfängerkörperschaft muss daher die zutreffende Höhe des Ersatzanspruchs, über den sie eine Zuwendungsbestätigung erteilt hat, durch geeignete Unterlagen im Einzelnen belegen können.⁵⁰

18 Bei einem nachträglichen Verzicht auf andere vertragliche oder gesetzliche Ansprüche, die keine Aufwendungsersatzansprüche sind (insbesondere **Vergütungsansprüche und Nutzungsentgelte**), kann ohne weiteres eine Barspende bestätigt werden, sofern die jeweilige Forderung des Leistenden auch tatsächlich werthaltig ist.⁵¹ Je nach Einzelfall sollte bei den „Verzichtsspenden“ aber nicht übersehen werden, dass die Leistung des Spenders trotz des Verzichts auf das in Rechnung gestellte Entgelt dennoch der **Umsatzsteuer** unterliegen kann, welche als zusätzliche Belastung für den Spender den abzugsfähigen Spendenwert erhöht.⁵²

19 *bb) Freiwilligkeit der Zuwendung.* Nach allgemeiner Ansicht wird der Sonderausgabenabzug nach § 10b EStG (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG, § 9 Nr. 5 GewStG) nur gewährt, wenn die jeweilige Zuwendung **freiwillig** geleistet wurde.⁵³ Steuerlich honoriert werden also nur solche Spenden, die **Ausdruck einer freien Willensentschließung**⁵⁴ des Zuwendenden sind. Freiwillig sind Spenden daher grundsätzlich dann, wenn sie ohne rechtliche Verpflichtung geleistet werden. Ein Verständnis der Freiwilligkeit allein dahingehend, dass die erbrachte Spende nicht auf Grund einer bestehenden Rechtspflicht erbracht werden dürfe, griffe indes zu kurz. Bei Zuwendungen an steuerbegünstigte Körperschaften, die in Erfüllung einer bestehenden Verbindlichkeit geleistet werden, ist vielmehr auf einer Vorstufe zu fragen, ob die jeweilige Rechtspflicht freiwillig eingegangen wurde.⁵⁵ Dabei ist es im Grunde unschädlich, wenn sich der Spender aus sittlichen oder moralischen Gründen zu einer Spende bzw. zur Eingehung einer entsprechenden Rechtspflicht verpflichtet fühlt. Diskutiert wird in solchen Fällen aber, ob **moralischer Druck** nicht doch die Freiwilligkeit ausschließt, wenn er sich zu einer faktischen Verpflichtung verdichtet.⁵⁶

⁴⁵ BFH DStRE 2008, 12 (13); Buchna/Seeger/Brox Tz. 3.3.2.7, S. 442.

⁴⁶ Vgl. Buchna/Seeger/Brox Tz. 3.3.2.7, S. 440 f.; kritisch Hüttemann § 8 Rn. 33.

⁴⁷ Vgl. FG BW, Urt. v. 4.11.2003 – 14 K 140/03; Schlüter/Stolte Kap. 7 Rn. 167.

⁴⁸ Vgl. Buchna/Seeger/Brox Tz. 3.3.2.7, S. 442.

⁴⁹ Buchna/Seeger/Brox Tz. 3.3.2.7, S. 442.

⁵⁰ BMF-Schreiben vom 7.6.1999, BeckVerw 032559.

⁵¹ Vgl. Schauhoff in Schauhoff § 11 Rn. 66; Hüttemann § 8 Rn. 35.

⁵² Vgl. Schiffer/Fries in Schiffer § 8 Rn. 54.

⁵³ Vgl. etwa BFH NJW 1994, 1175; Schauhoff in Schauhoff § 11 Rn. 27.

⁵⁴ Der BFH spricht von einer „eigenen Ausgabeentscheidung“, vgl. BFH NJW 1994, 1175.

⁵⁵ Vgl. Hüttemann § 8 Rn. 52.

⁵⁶ Anlass zur Diskussion bieten häufig sog. Beitrittsspenden bei Golfclubs. Diese erfolgen nach dem BFH jedenfalls dann, wenn bei Ausbleiben der Spende die Mitgliedschaft nicht vorenthalten