



Bürgerstiftungen
Deutschlands

*Wegweiser für die
Bürgerstiftungsarbeit*

Band 7

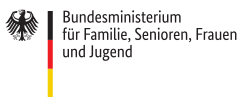
Gemeinnützigkeitsrecht für Bürgerstiftungen



Bundesverband
Deutscher
Stiftungen

Das Büro des Bündnisses der Bürgerstiftungen Deutschlands
ist angesiedelt im Bundesverband Deutscher Stiftungen.

Es dankt seinen Projektförderern:



Robert Bosch **Stiftung**



GERDA HENKEL STIFTUNG

Impressum:

Herausgeber:

Bundesverband Deutscher Stiftungen

Haus Deutscher Stiftungen

Mauerstraße 93 | 10117 Berlin

Telefon (030) 89 79 47-0 | Fax -81

www.stiftungen.org

www.buergerstiftungen.org

Berlin, August 2018

V.i.S.d.P.:

Felix Oldenburg

Generalsekretär

Verantwortlich:

Ulrike Reichart, Leiterin Büro

Bürgerstiftungen Deutschlands

Autor:

Prof. Dr. Burkhard Küstermann, LL.M.

Redaktion:

Katharina Lippold-Andrae

Gestaltung und Satz:

Christian Mathis | stickfish productions

Druck:

Oktoberdruck AG, Berlin

Gemeinnützigkeitsrecht für Bürgerstiftungen

Wegweiser für die Bürgerstiftungsarbeit, Band 7



Inhalt

Einleitung	7
1. Teil: Einführung in das Gemeinnützigkeitsrecht für Bürgerstiftungen	8
I. Steuerbegünstigte Zwecke	9
II. Selbstlose, ausschließliche und unmittelbare Zweckverwirklichung	9
1. Grundsatz der Selbstlosigkeit (§ 55 AO)	9
2. Grundsatz der Ausschließlichkeit (§ 56 AO)	11
3. Grundsatz der Unmittelbarkeit (§ 57 AO)	11
III. Steuerlich unschädliche Betätigungen	12
1. Einzelne Ausnahmen vom Grundsatz der Unmittelbarkeit ..	12
2. Einzelne Ausnahmen vom Grundsatz der Selbstlosigkeit	13
3. Einzelne Ausnahmen vom Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung	13
IV. Voraussetzungen zur Erlangung des Status der Gemeinnützigkeit	15
1. Ausgestaltung der Satzung	15
2. Tatsächliche Geschäftsführung	15
2. Teil: Tätigkeitssphären der steuerbegünstigten Bürgerstiftungen und deren Besteuerung	17
I. Ideeller Tätigkeitsbereich	17
II. Vermögensverwaltung	17
III. Steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb	19
IV. Zweckbetrieb	20

3. Teil: Spendenrecht	21
I. Rechtliche Voraussetzungen des Spendenabzugs	21
1. Generelle Regelung (§ 10b EStG)	21
2. Sonderregelungen für Stiftungen (§ 10b Abs. 1a EStG)	23
II. Spendenarten	24
1. Geld- und Sachspenden	24
2. Zuwendung von Nutzungen und Leistungen	24
III. Spendenhaftung	25
IV. Nachlassspenden (§ 29 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG)	26
V. Zuwendungsbestätigung	27
4. Teil: Sponsoring	28
I. Steuerliche Behandlung beim Sponsor	29
II. Steuerliche Behandlung bei der Bürgerstiftung	29

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS:

Abs.	Absatz	FG	Finanzgericht
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung	GewSt	Gewerbsteuer
AfA	Absetzung für Abnutzung	GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
AO	Abgabenordnung	i.d.R.	in der Regel
Art.	Artikel	i.S.d.	im Sinne des
BFH	Bundesfinanzhof	i.V.m.	in Verbindung mit
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch	KSt	Körperschaftsteuer
BGH	Bundesgerichtshof	KStG	Körperschaftsteuergesetz
BMF	Bundesministerium der Finanzen	OFD	Oberfinanzdirektion
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetz	Rn.	Randnummer
EStDV	Einkommensteuer- Durchführungsverordnung	Rz.	Randziffer
EStG	Einkommensteuergesetz	S	Seite
f.	folgende	sog.	sogenannt
ff.	fortfolgend	UST	Umsatzsteuer
		UStG	Umsatzsteuergesetz

Einleitung

Eine Bürgerstiftung ist eine unabhängige, autonom handelnde gemeinnützige Stiftung von Bürgern für Bürger mit möglichst breitem Stiftungszweck. Sie engagiert sich nachhaltig und dauerhaft für das Gemeinwesen in einem geographisch begrenzten Raum und ist in der Regel fördernd und operativ für alle Bürger ihres definierten Einzugsgebietes tätig. Sie unterstützt mit ihrer Arbeit bürgerschaftliches Engagement.

Bürgerstiftungen können sich nur dann erfolgreich um das Gütesiegel des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen für Bürgerstiftungen bewerben, wenn Sie die Vorgaben der Abgabenordnung für gemeinnützige Organisationen beachten.

Der einfache Satz „Wir sind gemeinnützig, weil wir Gutes tun!“ reicht an dieser Stelle leider nicht aus. Vielmehr macht das Steuerrecht klare Vorgaben für welche Zwecke und in welcher Art und Weise steuerbegünstigte Organisationen ihre Mittel einsetzen dürfen.

Der vorliegende Wegweiser versteht sich als ein erster Einstieg in die Thematik. Er möchte für die Herausforderungen sensibilisieren und dazu anregend, sich vertieft mit der Thematik auseinanderzusetzen. Wer sich einmal mit den Grundsätzen der Ausschließlichkeit, Selbstlosigkeit und Unmittelbarkeit befasst hat, wird schnell ein Verständnis dafür entwickeln, welchen Regelungsbedarf der Gesetzgeber gesehen hat und welche Anforderungen an die eigene Arbeit gestellt werden.

Wir wünschen Ihnen auch weiterhin viel Erfolg für Ihr Engagement im gemeinnützigen Sektor!

1. Teil: Einführung in das Gemeinnützigkeitsrecht für Bürgerstiftungen

Das erste der „10 Merkmale einer Bürgerstiftung“ stellt fest: „Eine Bürgerstiftung ist gemeinnützig und will das Gemeinwesen stärken“. Damit wird schlagwortartig zum Ausdruck gebracht, dass Bürgerstiftungen steuerbegünstigte Organisationen sind. Der Status der Steuerbegünstigung bringt zwei wesentliche Vorteile mit sich:

- Zum einen sind Bürgerstiftungen für bestimmte Einnahmen von der Steuerpflicht befreit.
- Zum anderen eröffnet der Status der Steuerbegünstigung Bürgerstiftungen die Möglichkeit, Zuwendungsbestätigungen (Spendenbescheinigungen) auszustellen. Diese Bestätigungen sind ihrerseits die Grundlage dafür, dass Spender die Zuwendungen steuerlich geltend machen können.

Damit eine Bürgerstiftung den Status der Steuerbegünstigung erlangt, muss sie bestimmte Vorgaben beachten, die von der Abgabenordnung (AO) aufgestellt werden. Die Vorgaben betreffen zum einen die formale Ausgestaltung der Satzung und zum anderen die tatsächliche Geschäftsführung.

HINWEIS: Die folgenden Ausführungen sind lediglich als Einführung zu verstehen. Sie sollen ein Bewusstsein für die Herausforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts schaffen, können aber in keiner Weise einen Anspruch auf Vollständigkeit erheben. Weitergehende Lektüre entsprechender Standardwerke oder die Beratung sind daher auf jeden Fall geboten.

I. Steuerbegünstigte Zwecke

Die Abgabenordnung enthält einen Katalog von Zwecken, die als besonders förderungswürdig anerkannt sind. Hierunter fallen die gemeinnützigen, mildtätigen und kirchlichen Zwecke (vgl. §§ 52–54 AO).

Die 10 Merkmale einer Bürgerstiftung führen hierzu aus:

„Eine Bürgerstiftung wirkt in einem breiten Spektrum des städtischen oder regionalen Lebens, dessen Förderung für sie im Vordergrund steht. Ihr Stiftungszweck ist daher breit. Er umfasst in der Regel den kulturellen Sektor, Jugend und Soziales, das Bildungswesen, Natur und Umwelt und den Denkmalschutz“ (vgl. das sechste der „10 Merkmale“).

II. Selbstlose, ausschließliche und unmittelbare Zweckverwirklichung

1. Grundsatz der Selbstlosigkeit (§ 55 AO)

Als Kernelement der *Selbstlosigkeit* bestimmt die Abgabenordnung, dass nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt werden dürfen (vgl. § 55 Abs. 1 Satz 1 AO). Diese Regelung bringt einerseits zum Ausdruck, dass auch steuerbegünstigte Organisationen wirtschaftlich tätig sein dürfen. Andererseits wird klargestellt, dass die wirtschaftliche Tätigkeit stets ihre dienende Funktion zur Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke wahren muss. Sie darf nicht zum Selbstzweck der Stiftung werden.

Darüber hinaus sind in § 55 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 AO eine ganze Reihe weiterer Anforderungen an die Selbstlosigkeit normiert.

a) Mittelbindung

Mittel der Bürgerstiftung dürfen nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 und 3 AO).

Die Verwendung von Mitteln für *Verwaltungszwecke* ist zwar zulässig, allerdings darf dabei ein sowohl in Bezug auf jede einzelne Ausgabe als auch in Bezug auf die Gesamtaufwendungen angemessener Rahmen nicht überschritten werden. Eine grundlegende Grenze zeigt der Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) auf: „Dieser Rahmen ist in jedem Fall überschritten, wenn eine Körperschaft, die sich weitgehend durch Geldspenden finanziert, diese – nach einer Aufbauphase – überwiegend zur Bestreitung von Ausgaben für Verwaltung und Spendenwerbung

statt für die Verwirklichung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet.“ (vgl. AEAO Nr. 17 Satz 2 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO)

Zu einer *Mittelfehlverwendung* für satzungsfremde Zwecke kommt es grundsätzlich insbesondere auch dann, wenn Mittel des ideellen Bereichs im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes – zum Beispiel zum Ausgleich eines entstandenen Defizits – verwandt werden.¹

BEISPIEL: Die Bürgerstiftung plant ein großes Sommerfest. Dieses Fest soll dazu dienen, um Einnahmen für die Arbeit der Bürgerstiftung zu erzielen, indem Würstchen und Getränke verkauft werden. Leider fällt das Sommerfest aufgrund schlechten Wetters ins Wasser, so dass keinerlei Erlös erzielt werden kann. Die gleichwohl für diese wirtschaftliche Tätigkeit anfallenden Kosten (Mietkosten für die Zelte, Versicherungskosten, Kosten der Getränke und Speisen, etc.) dürfen grundsätzlich nicht mit Spenden der Bürgerstiftung ausgeglichen werden.

b) Vermögensbindung

Der Grundsatz der Vermögensbindung verlangt, dass auch im Falle z.B. der Auflösung das Vermögen der Bürgerstiftung grundsätzlich für steuerbegünstigte Zwecke verwandt werden muss (§ 55 Abs. 1 Nr. 2 und 4 AO i. V. m. § 55 Abs. 3 AO). Dies ist durch entsprechende Satzungsbestimmungen bereits im Zeitpunkt der Gründung der Bürgerstiftung sicherzustellen.

In der Anlage 1 zu § 60 AO finden sich hierzu folgende Formulierungsmöglichkeiten:

„Bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall steuerbegünstigter Zwecke fällt das Vermögen der Körperschaft

1. an – den – die – das – ... (Bezeichnung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft), – der – die – das – es unmittelbar und ausschließlich für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke zu verwenden hat.

oder

1. Zur Abgrenzung der einzelnen Einnahmesphären einer Bürgerstiftung vgl. unter 2. Teil.

2. an eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine andere steuerbegünstigte Körperschaft zwecks Verwendung für ... (Angabe eines bestimmten gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecks, z.B. Förderung von Wissenschaft und Forschung, Erziehung, Volks- und Berufsbildung, der Unterstützung von Personen, die im Sinne von § 53 der Abgabenordnung wegen ... bedürftig sind, Unterhaltung des Gotteshauses in ...).“

c) Zeitnahe Mittelverwendung

Eine Bürgerstiftung muss die ihr in einem Geschäftsjahr zugeflossenen Mittel bis zum Ende der folgenden zwei Kalender- oder Wirtschaftsjahre für ihre Satzungszwecke verwandt haben (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO).

Der Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung erfasst grundsätzlich *sämtliche Vermögenswerte* der Bürgerstiftung mit Ausnahme insbesondere des Stiftungskapitals, der in zulässiger Weise gebildeten Rücklagen sowie der Zuwendungen, die ausdrücklich zum weiteren Aufbau des Stiftungskapitals bestimmt sind (sog. Zustiftungen).

Unter den Begriff „*Verwendung*“ fällt nicht nur die Ausschüttung der Mittel, sondern insbesondere auch die zulässige Bildung von Rücklagen.

2. Grundsatz der Ausschließlichkeit (§ 56 AO)

Der Grundsatz der *Ausschließlichkeit* verlangt, dass sämtliche Zwecke, die von einer steuerbegünstigten Organisation verfolgt werden, ihrerseits steuerbegünstigt sind. Darüber hinaus dürfen Aktivitäten im Rahmen der Vermögensverwaltung oder einer wirtschaftlichen Tätigkeit nur den Charakter von *Hilfs- oder Nebentätigkeiten* haben, die ausschließlich der Mittelbeschaffung für die Verwirklichung des Satzungszwecks dienen.

3. Grundsatz der Unmittelbarkeit (§ 57 AO)

Eine steuerbegünstigte Körperschaft muss ihre Satzungszwecke grundsätzlich unmittelbar selbst verwirklichen. Dies kann sowohl dadurch geschehen, dass die Bürgerstiftung *selbst aktiv* wird als auch dadurch, dass sie sich für ihr Handeln einer *Hilfsperson* bedient. Allerdings muss in diesem Fall durch entsprechende vertraglich dokumentierte Regelungen gewährleistet sein, dass das Handeln der Hilfsperson der Bürgerstiftung wie ein eigenes, unmittelbares Handeln zugerechnet werden kann. Die Bürgerstiftung muss auch weiterhin die „Herrin des Projekts“ sein. Die Hilfsperson muss also nach den Weisungen der Bürgerstiftung handeln, die Inhalt und Umfang der Tätigkeit der Hilfsperson im Innenverhältnis bestimmt.

BEISPIEL: Die Bürgerstiftung plant die Durchführung eines Projekts, um Grundschüler mit physikalischen Phänomenen vertraut zu machen. Da den Engagierten in der Bürgerstiftung selber die erforderliche Kompetenz fehlt, soll das Projekt durch einen freiberuflichen Physiker umgesetzt werden. Eine Förderung dieses Physikers als natürliche Person kommt aus gemeinnützigkeitsrechtlicher Sicht grundsätzlich nicht in Betracht. Die Realisierung ist daher nur möglich, wenn das Vorhaben als ein operatives Projekt der Bürgerstiftung ausgestaltet wird. Dafür muss das Handeln des Physikers aufgrund der vertraglichen Gestaltung als ein Handeln der Bürgerstiftung angesehen werden können.

III. Steuerlich unschädliche Betätigungen

Die zuvor aufgezeigten Grundsätze der Selbstlosigkeit, der Ausschließlichkeit und der Unmittelbarkeit werden in einigen Punkten durch die Regelungen der § 58 und § 62 AO durchbrochen.

1. Einzelne Ausnahmen vom Grundsatz der Unmittelbarkeit

Will die Bürgerstiftung primär als „Sammel- oder Förderstiftung“ auftreten, die mit ihren Mitteln vorrangig andere steuerbegünstigte Körperschaften oder eine Körperschaft des öffentlichen Rechts unterstützt ohne selbst unmittelbar operativ tätig zu werden, so muss sie dies ausdrücklich als Zweck in ihrer Satzung festlegen (§ 58 Nr. 1 AO). Es empfiehlt sich generell auch für Bürgerstiftungen eine entsprechende Mittelbeschaffungsklausel in die Satzung aufzunehmen, um so weitergehende Möglichkeiten der Förderung anderer Organisationen offenzuhalten.

BEISPIEL: „Zweck der Stiftung ist auch die Beschaffung von Mitteln gemäß § 58 Nr. 1 AO zur Förderung der zuvor genannten steuerbegünstigten Zwecke für die Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke einer anderen Körperschaft oder für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke durch eine Körperschaft des öffentlichen Rechts.“

Verfügt die Bürgerstiftung nicht über eine entsprechende Regelung in ihrer Satzung, so darf sie ihre Mittel nur teilweise an andere steuerbegünstigte Körperschaften oder Körperschaften des öffentlichen Rechts im Wege der Förderung weitergeben (vgl. § 58 Nr. 2 AO).

Eine Fördertätigkeit der Bürgerstiftung kann nicht nur mittels Geld erfolgen. Die Abgabenordnung eröffnet unter näher genannten Voraussetzungen vielmehr ausdrücklich auch die Möglichkeit der Förderung durch die *Überlassung von Arbeitskräften oder Räumlichkeiten* der Stiftung (§ 58 Nr. 4 und 5 AO).

2. Einzelne Ausnahmen vom Grundsatz der Selbstlosigkeit

Eine Durchbrechung des Grundsatzes der Selbstlosigkeit regelt § 58 Nr. 6 AO. Danach wird die Steuervergünstigung der Bürgerstiftung nicht dadurch ausgeschlossen, dass sie einen Teil, jedoch höchstens ein Drittel ihres Einkommens dazu verwendet, um – als freiwillige Leistung – in angemessener Weise den Stifter und seine nächsten Angehörigen zu unterhalten, ihre Gräber zu pflegen und ihr Andenken zu ehren.

Für manch einen kinderlosen Stifter kann es einen Anreiz darstellen, eine Bürgerstiftung als Erbin einzusetzen, wenn diese sich in der Verantwortung sieht, das Andenken des Stifters angemessen zu würdigen.

3. Einzelne Ausnahmen vom Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung

a) Bildung gebundener Rücklagen (§ 62 Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 AO)

Eine Bildung von Rücklagen aus zeitnah zu verwendenden Mitteln ist insbesondere dann zulässig, wenn dies zur nachhaltigen Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke erforderlich ist (§ 62 Abs. 1 Nr. 1 AO).

Zu den *gebundenen Rücklagen* zählen insbesondere:

■ **Projektmittlrücklagen**

Die Projektmittlrücklage dient dazu, um die Finanzierung längerfristiger Projekte sicherzustellen. Dafür ist es zumindest erforderlich, dass die Bürgerstiftung die Durchführung der Maßnahme glaubhaft machen kann und diese bei der finanziellen Situation der Bürgerstiftung auch in einem angemessenen Zeitraum möglich ist.

■ **Wiederbeschaffungsrücklagen**

Wie der Name bereits zum Ausdruck bringt, dient die Wiederbeschaffungsrücklage der beabsichtigten erneuten Anschaffung von Wirtschaftsgütern, die zur Verwirklichung der steuerbegünstigten Satzungszwecke erforderlich sind (§ 62 Abs. 1 Nr. 2 AO). Bemes-

sungsgrundlage für die Höhe der Rücklagenbildung sind grundsätzlich die – umgangssprachlich als „Abschreibungen“ bezeichneten – Absetzungen für Abnutzung (AfA).

Ist der Grund für die Bildung einer gebundenen Rücklage entfallen, so sind diese unverzüglich aufzulösen. Für die freigewordenen Mittel gilt dann erneut der Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung (vgl. § 62 Abs. 2 Satz 2 AO).

b) Bildung freier Rücklagen (§ 62 Abs. 1 Nr. 3 AO)

Für die Bildung freier Rücklagen sieht § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO bestimmte Höchstgrenzen vor. Danach darf eine Bürgerstiftung maximal

- ein Drittel des Überschusses aus der Vermögensverwaltung und darüber hinaus
- höchstens 10% ihrer sonstigen zeitnah zu verwendenden Mittel (Gewinne aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben oder aus Zweckbetrieben, Spenden)

einer freien Rücklage zuführen, um ihre Leistungskraft auf Dauer zu erhalten. Ist der gerade zuvor dargestellte Höchstbetrag für die Bildung einer freien Rücklage in einem Jahr nicht ausgeschöpft worden, so kann die unterbliebene Zuführung in den folgenden zwei Jahren nachgeholt werden.

Wie der Begriff „freie“ Rücklage zum Ausdruck bringt, ist die Bürgerstiftung – im Rahmen der Satzung und der steuerlichen Vorgaben – *frei* wie sie diese Mittel künftig einsetzt:

- Die Mittel der freien Rücklage können dem Stiftungsvermögen zugeführt werden.
- Die Mittel der freien Rücklagen können dauerhaft erhalten bleiben und gesondert vom Vermögen ausgewiesen werden.
- Die Mittel der freien Rücklage können zu einem späteren Zeitpunkt für ein größeres Projekt eingesetzt werden.

c) Vermögenszuführungen nach § 62 Abs. 3 AO

Vom Gebot der zeitnahen Mittelverwendung sind weiterhin zulässige *Vermögenszuführungen* ausgenommen (vgl. § 62 Abs. 3 AO). Diese sind:

1. Zuwendungen von Todes wegen, wenn der Erblasser keine Verwendung für den laufenden Aufwand vorgeschrieben hat.
2. Zuwendungen, die der Zuwendende ausdrücklich für das Vermögen der Stiftung gewidmet hat, sei es als Erstdotation oder als Zustiftung.

Beachte:

Es empfiehlt sich, den Zuwendenden zur Klarstellung um eine „Zustiftungserklärung“ zu bitten, um die Widmung dem Finanzamt gegenüber eindeutig nachweisen zu können.

3. Zuwendungen aufgrund eines Spendenaufrufes, in dem um Zuwendungen zur Aufstockung des Vermögensstocks gebeten wurde.
4. Sachzuwendungen, die ihrer Natur nach zum Vermögen gehören
(z.B. Zuwendung eines mit Mietwohnungen bebauten Grundstücks).

IV. Voraussetzungen zur Erlangung des Status der Gemeinnützigkeit

1. Ausgestaltung der Satzung

Damit eine Bürgerstiftung den Status der Gemeinnützigkeit erlangt, muss sich aus ihrer Satzung ergeben, welchen Zweck sie verfolgt, dass dieser Zweck den Anforderungen der Abgabenordnung an gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke (§§ 52 bis 54 AO) entspricht und dass dieser Zweck ausschließlich und unmittelbar verfolgt wird (vgl. § 59 AO).

In der Anlage 1 zu § 60 AO findet sich eine Mustersatzung, die die zentralen Formulierungen zur Ausgestaltung der gesetzlichen Vorgaben enthält.

2. Tatsächliche Geschäftsführung

Papier ist geduldig. Daher genügt es nicht allein, dass eine Bürgerstiftung ihre Satzung entsprechend den Vorgaben der Abgabenordnung gestaltet hat. Vielmehr muss sich die Bürgerstiftung auch in ihrer täglichen Arbeit an die Vorgaben des Steuerrechts halten und dies gegenüber dem Finanzamt mindestens alle 3 Jahre nachweisen (vgl. § 63 AO).

Gem. § 63 Abs. 5 AO dürfen Bürgerstiftungen *Zuwendungsbestätigungen* (i.S.d. § 50 Abs. 1 der Einkommensteuerrückführungsverordnung) nur dann ausstellen, wenn

1. das Datum der Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid oder des Freistellungsbescheids nicht länger als fünf Jahre zurückliegt oder
2. die gesonderte Feststellung der Satzungsmäßigkeit (gem. § 60a Abs. 1 AO) nicht länger als drei Kalenderjahre zurückliegt und bisher kein Freistellungsbescheid oder keine Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid erteilt wurden.

Die Frist ist taggenau zu berechnen.

HINWEISE:

- Der Körperschaftsteuerfreistellungsbescheid ist nicht zu wechseln mit der Nichtveranlagungsbescheinigung (NV - Bescheinigung). Diese dient lediglich zur Vorlage bei der Bank zur Vermeidung der Kapitalertragsteuer.
- Satzungsänderungen sind stets im Vorfeld mit dem Finanzamt zu erörtern, jedenfalls aber unverzüglich dem Finanzamt mitzuteilen (§ 137 AO). Dies kann gegebenenfalls auch durch die Stiftungsbehörde geschehen, wenn diese zuvor von der Satzungsänderung in Kenntnis gesetzt wird.

2. Teil: Tätigkeitssphären der steuerbegünstigten Bürgerstiftungen und deren Besteuerung

Die gemeinnützige Bürgerstiftung genießt Steuervergünstigungen, soweit sie ausschließlich und unmittelbar steuerbegünstigte Zwecke verfolgt (i.S.d. §§ 51 ff. AO). Entfaltet die Bürgerstiftung hingegen wettbewerbsrelevante wirtschaftliche Betätigungen, so ist die Inanspruchnahme der Steuervergünstigungen insoweit grundsätzlich ausgeschlossen (§ 64 Abs. 1 AO). So soll verhindert werden, dass es durch die Inanspruchnahme steuerlicher Vorteile zu Wettbewerbsverzerrungen gegenüber steuerpflichtigen Unternehmen kommt.

I. Ideeller Tätigkeitsbereich

Im *ideellen Bereich* verwirklicht die Bürgerstiftung ihre satzungsmäßigen Zwecke. Der ideelle Tätigkeitsbereich gehört zu ihrer nichtunternehmerischen Sphäre. Zu den typischen Einnahmen, die eine Bürgerstiftung im ideellen Bereich erzielt, gehören Spenden, öffentliche Zuschüssen, Schenkungen sowie letztwilligen Zuwendungen.

Alle Mittelzuflüsse im ideellen Bereich sind sowohl von der Ertragsbesteuerung als auch der Umsatzbesteuerung ausgenommen. Ausgaben, die unmittelbar der Zweckverwirklichung dienen, gehören ebenfalls zur ideellen Sphäre.

II. Vermögensverwaltung

Die Sphäre der *Vermögensverwaltung* ist für Bürgerstiftungen von zentraler Bedeutung. Es ist ja gerade eine Kernidee der Stiftungsarbeit, dass aus der Anlage des Stiftungskapitals Erträge erzielt werden. Eine Vermögensverwaltung liegt in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt,

zum Beispiel Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird (vgl. § 14 Satz 3 AO).

Die Vermögensverwaltung ist von der *Ertragsteuer* befreit, wenn sich die gemeinnützige Bürgerstiftung auf die Nutzung des vorhandenen Vermögens im Sinne einer Fruchtziehung beschränkt. Leistungen, die die Bürgerstiftungen im Bereich der Vermögensverwaltung ausführt, sind zwar umsatzsteuerbar, in zahlreichen Fällen aber von der Umsatzsteuer befreit. Für die *Umsatzsteuer* gilt – soweit keine Befreiung eingreift – von der gesetzlichen Grundlage her der ermäßigte Satz von 7% für gemeinnützige Körperschaften.²

Steuerfreie Vermögensverwaltung und steuerpflichtiger *wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb* sind aufgrund der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung genau voneinander abzugrenzen (vgl. § 14 Satz 1 AO). Nach der Rechtsprechung des BFH wird der Bereich der Vermögensverwaltung überschritten, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse und unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung gegenüber der Nutzung von vorhandenem Vermögen im Sinne einer Fruchtziehung aus den zu erhaltenden Substanzwerten in den Vordergrund tritt.

BEISPIELE:

- Die Bürgerstiftung hat einen Teil ihres Stiftungskapitals in einer Immobilie angelegt. Die Wohneinheiten der Immobilie sollen langfristig vermietet werden. Sie ordnet die erzielten Mieteinnahmen der Sphäre der Vermögensverwaltung zu.
- Die Bürgerstiftung hat einen Teil ihres Vermögens in einen Veranstaltungsraum angelegt. Dieser Raum kann durch kommerzielle externe Unternehmen genutzt werden. Die Bürgerstiftung betreibt eine intensive Öffentlichkeitsarbeit, damit ihr Angebot bekannt wird. Die Mietverträge werden stets nur für kurze Zeiträume (wenige Stunden bis zu mehreren Tagen) abgeschlossen. Sie ordnet die erzielten Mieteinnahmen der Sphäre der wirtschaftlichen Geschäftstätigkeit zu.

2. Die Frage ob und ggf. in welcher Höhe Umsatzsteuer anfällt, ist in jedem Einzelfall genau zu prüfen.

III. Steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

Ein *wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb* ist eine selbstständige, nachhaltige und über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgehende Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden (§ 14 AO).

BEISPIELE:

- Die Bürgerstiftung organisiert einen Bürgerbrunch, bei dem die Sitzplätze an Bierbänken gegen eine Gebühr „gekauft“ werden können.
- Die Bürgerstiftung organisiert eine Benefizveranstaltung, an der nur teilnehmen kann, wer zuvor eine Eintrittskarte erworben hat.
- Die Bürgerstiftung hat ein Memory produziert, das nun an die Bürgerinnen und Bürger der Stadt verkauft wird.

Bürgerstiftungen ist es grundsätzlich erlaubt, wirtschaftliche Tätigkeiten zu entfalten.³ Durch ihre Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr tritt sie allerdings in den *Wettbewerb* mit steuerlich nicht begünstigten Betrieben.

Damit der Wettbewerb nicht verzerrt wird ist daher die Folge eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, dass die *Steuervergünstigungen* (insbesondere im Bereich der Körperschaftsteuer, der Gewerbesteuer und der Erbschaft- und Schenkungsteuer) insoweit eingeschränkt werden (§ 64 Abs. 1 AO). Allerdings tritt die Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerpflicht nur dann ein, wenn die Einnahmen (nicht: Einkünfte!) aller steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe einschließlich Umsatzsteuer Euro 35.000 im Jahr übersteigen (§ 64 Abs. 3 AO).

Umsatzsteuerlich liegen grundsätzlich umsatzsteuerpflichtige Einnahmen vor, die dem Regelsteuersatz von 19% unterworfen werden. Allerdings ist in diesem Zusammenhang auch die Kleinunternehmerregelung zu berücksichtigen, die Unternehmen (hier: Bürgerstiftungen) mit niedrigen Umsätzen ein Wahlrecht gewährt, weitgehend wie Nichtunternehmen behandelt zu werden. Danach wird die Umsatzsteuer nicht von einer Bürgerstiftung erhoben, wenn der maßgebende Umsatz zuzüglich der darauf entfallenden Steuer im vorangegangenen Kalenderjahr 17.500 Euro nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr 50.000 Euro voraussichtlich nicht übersteigen wird (vgl. § 19 UStG).

3. Vgl. dazu 1. Teil unter II. 2.

IV. Zweckbetrieb

Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist aber dann von bestimmten Steuern befreit, wenn es sich um einen sog. *Zweckbetrieb* handelt. Nach § 65 AO ist ein Zweckbetrieb gegeben, wenn ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen und die Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können. Zweckbetriebe sind gesetzlich durch drei Merkmale gekennzeichnet (§ 65 AO):

- Der Zweckbetrieb muss tatsächlich und unmittelbar satzungsmäßige Zwecke der Stiftung, die ihn betreibt, verwirklichen. Es genügt nicht, wenn er der Verwirklichung begünstigter Zwecke nur mittelbar dient, z.B. durch Abführung seiner Erträge.
- Die Stiftung muss den Zweckbetrieb zur Verwirklichung ihrer satzungsmäßigen Zwecke unbedingt und unmittelbar benötigen.
- Der Wettbewerb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art muss auf das zur Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbare Maß begrenzt sein.

Insgesamt sind die Voraussetzungen für das Vorliegen eines Zweckbetriebs *eng* auszulegen, um den Wettbewerb zu (potenziellen) kommerziellen Unternehmen so gering wie möglich zu halten. Einzelne Unternehmungen, die als Zweckbetriebe anzusehen sind, hat der Gesetzgeber ausdrücklich in den §§ 66–68 AO normiert. Hierzu zählen z.B. Kindergärten, kulturelle Veranstaltungen wie Konzerte und Kunstausstellungen (allerdings ohne den Verkauf von Speisen und Getränken) oder Einrichtungen, soweit sie selbst Vorträge, Kurse und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art durchführen.

Auf Einnahmen im Bereich des Zweckbetriebs wird keine Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Vermögensteuer und Grundsteuer erhoben. *Umsatzsteuerlich* liegen zwar umsatzsteuerbare Leistungen vor, die aber durch zahlreiche Befreiungstatbestände begünstigt sind (vgl. § 4 Nr. 14 ff. UStG). Unter Umständen gilt der ermäßigte Steuersatz von 7%.

3. Teil: Spendenrecht

I. Rechtliche Voraussetzungen des Spendenabzugs

1. Generelle Regelung (§ 10b EStG)

Die rechtlichen Voraussetzungen für den Spendenabzug sind im Wesentlichen in § 10b EStG geregelt, soweit der Spender dem Einkommensteuergesetz unterliegt.⁴ Danach können Spenden an eine steuerbefreite Bürgerstiftung zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke (i. S. d. § 52 bis 54 AO) insgesamt bis zu

1. 20 Prozent des Gesamtbetrages der Einkünfte oder
2. vier Promille der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter

als Sonderausgaben abgezogen werden. Abziehbare Zuwendungen, die die gesetzlich festgesetzten Höchstbeträge überschreiten, sind im Rahmen der Höchstbeträge in den folgenden Veranlagungszeiträumen als Sonderausgaben abzuziehen (vgl. § 10b Abs. 1 Satz 1 und 9 EStG).

a) Spenden

Eine *Spende* zeichnet sich dadurch aus, dass sie *freiwillig* und *unentgeltlich* erfolgt.

Eine Zuwendung ist *freiwillig*, wenn der Spender weder aus rechtlichen noch aus tatsächlichen Gründen zu der Leistung an die Bürgerstiftung verpflichtet ist. Wegen fehlender Freiwilligkeit sind daher folgende Zuwendungen an Bürgerstiftungen beispielhaft nicht als Spenden anzusehen:

4. Die entsprechenden Regelungen für Körperschaften finden sich in § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG. Die Möglichkeit von Gewinnkürzungen für Zuwendungen, die aus Mitteln des Gewerbebetriebs geleistet werden, regelt § 9 Nr. 5 GewStG.

- Zahlungen von Bußgeldern zugunsten einer Bürgerstiftung.
- Zuwendungen, die in Erfüllung eines testamentarischen Vermächtnisses oder einer Auflage des Erblassers gemacht werden.

Eine Zuwendung erfolgt *unentgeltlich*, wenn der Zuwendende für seine Leistung keine Gegenleistung erhält. Wegen fehlender Unentgeltlichkeit sind daher folgende Zuwendungen an Bürgerstiftungen beispielhaft nicht als Spenden anzusehen:

- Zahlungen, für die dem Zuwender eine Gegenleistung zugesagt wird, z.B. der Abdruck seines Logos.
- Zuwendungen, für die der Zuwender eine Gegenleistung erhält, z.B. in Form der Teilnahme an einer Benefizveranstaltung.

Abzugrenzen voneinander sind Spende und Zustiftung:

- **Spenden** sind Zuwendungen, die die Bürgerstiftung zeitnah für ihre satzungsmäßigen Zwecke verwenden muss.⁵
- **Zustiftungen** sind Zuwendungen, die vom Zuwendenden nicht zur zeitnahen Verwendung, sondern zum Aufbau des Vermögens der Bürgerstiftung bestimmt sind. Sie sind vom Gebot der zeitnahen Mittelverwendung ausdrücklich ausgenommen (vgl. § 62 Abs. 3 Nr. 2 AO).

HINWEIS: Einem Förderer ist die Unterscheidung zwischen Zustiftung und Spende in aller Regel nicht geläufig. Insofern liegt es bei der Bürgerstiftung, in unklaren Situationen beim Förderer nachzufragen und ihn ggf. zur Klarstellung um eine „Zustiftungserklärung“ zu bitten, um die Widmung dem Finanzamt gegenüber eindeutig nachweisen zu können.

b) Steuerbegünstigte Zwecke

Die genannten Zuwendungen berechtigen nur dann zum Spendenabzug, wenn sie für die *Förderung steuerbegünstigter Zwecke* (§§ 52–54 AO) gegeben werden. Die Bürgerstiftung kann zum Spendenabzug berechtigende Zuwendungen daher nur in ihrer ideellen Sphäre oder im Rahmen eines Zweckbetriebes entgegennehmen. Nur in diesen beiden Sphären verwirklicht sie ihre satzungsmäßigen, steuerbegünstigten Zwecke. Zuwendungen in den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb berechtigen demgegenüber nicht zum Spendenabzug.

BEISPIEL: Die Bürgerstiftung organisiert ein Sommerfest, auf dem gegrillte Würstchen und Getränke verkauft werden sollen. Die Bürgerstiftung findet einen Förderer der bereit ist, Würstchen und Getränke unentgeltlich zur Verfügung zu stellen. Da die Zuwendung des Förderers in eine wirtschaftliche Geschäftstätigkeit der Bürgerstiftung hinein erfolgt, handelt es sich nicht um eine Spende.

c) Zuwendungsempfänger

Letztlich ist die Bürgerstiftung nur dann berechtigt, Zuwendungsbestätigungen auszustellen, wenn Sie nachweisen kann, dass sie steuerbefreit ist.⁶

d) Steuerliche Abzugsfähigkeit

Zuwendungen zu den genannten Zwecken an eine als gemeinnützige anerkannte Bürgerstiftung sind beim Zuwendenden als Sonderausgaben (gem. § 10b Abs. 1 EStG) bzw. – wenn der Spender eine Körperschaft ist – als abziehbare Aufwendung (gem. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG) steuerlich abzugsfähig. Sie kürzen die Summe des Gewinns (gem. § 9 Nr. 5 GewStG).

Der Sonderausgabenabzug ist in seiner *Höhe* auf bis zu 20 Prozent des Gesamtbetrages der Einkünfte oder vier Promille der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter begrenzt. Zuwendungen, die wegen des Überschreitens beider Höchstgrenzen im Veranlagungszeitraum nicht abgezogen werden können, können unbeschränkt auf die folgenden Veranlagungszeiträume *vorgetragen* werden. Dabei gelten für den Sonderausgabenabzug vorgetragener Zuwendungsbeträge die Höchstsätze entsprechend.

2. Sonderregelungen für Stiftungen (§ 10b Abs. 1a EStG)

Der Gesetzgeber hat ein besonderes Interesse an finanzstarken Stiftungen, die über ein solides Stiftungskapital verfügen, dessen Erträge dauerhaft für die Stiftungsarbeit zur Verfügung stehen. Zuwendungen in den dauerhaft zu erhaltenden Vermögensstock einer Stiftung (Erstdotations, Zustiftungen) sind steuerlich daher noch einmal besonders privilegiert. Dies regelt § 10b Abs. 1a EStG:

„Spenden zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 der Abgabenordnung in das zu erhaltende Vermögen (Vermögensstock) einer Stiftung, welche die Voraussetzungen des

6. Vgl. 1. Teil IV. 2.

Absatz 1 Satz 2 bis 6 erfüllt, können auf Antrag des Steuerpflichtigen im Veranlagungszeitraum der Zuwendung und in den folgenden neun Veranlagungszeiträumen bis zu einem Gesamtbetrag von 1 Million Euro, bei Ehegatten, die nach den §§ 26, 26b zusammen veranlagt werden, bis zu einem Gesamtbetrag von 2 Millionen Euro zusätzlich zu den Höchstbeträgen nach Abs. 1 Satz 1 abgezogen werden. Nicht abzugsfähig nach Satz 1 sind Spenden in das verbrauchbare Vermögen einer Stiftung. Der besondere Abzugsbetrag nach Satz 1 bezieht sich auf den gesamten Zehnjahreszeitraum und kann der Höhe nach innerhalb dieses Zeitraumes nur einmal in Anspruch genommen werden. § 10d Abs. 4 gilt entsprechend.“

Eine entsprechende Regelung für *Einzelunternehmen* und *Personengesellschaften* findet sich in § 9 Nr. 5 GewStG. Da eine dem § 10b Abs. 1a EStG entsprechende Regelung im *Körperschaftsteuergesetz* fehlt, gilt diese Abzugsmöglichkeit nicht für Zuwendungen in das Vermögen einer Stiftung, die durch eine Körperschaft geleistet wurden.

II. Spendenarten

1. Geld- und Sachspenden

Die Förderung einer Bürgerstiftung kann sowohl in Form einer *Geld-* als auch in Form einer *Sachspende* erfolgen. Nicht steuerlich begünstigt ist hingegen die Zuwendung von Nutzungen und Leistungen. Dabei enthält das Gesetz konkretisierende Vorgaben für die Bewertung von Sachspenden, je nachdem ob diese aus dem Privatvermögen oder aus dem Betriebsvermögen des Zuwendenden stammen (vgl. § 10b Abs. 3 EStG, § 9 Abs. 2 S. 3 KStG, § 9 Nr. 5 S. 7 GewStG).

2. Zuwendung von Nutzungen und Leistungen

Nutzungen und Leistungen sind *grundsätzlich nicht* spendenabzugsfähig (vgl. §§ 10b Abs. 3 S. 1 EStG, 9 Abs. 2 S. 2 KStG). Stellt jemand der Bürgerstiftung unentgeltlich seine Dienste zur Verfügung, oder überlässt ihr Gegenstände oder Räume unentgeltlich zur Nutzung, darf hierfür keine Zuwendungsbestätigung ausgestellt werden. Allerdings ist unter bestimmten Voraussetzungen die Geltendmachung einer sogenannten Aufwandsspende möglich (vgl. § 10b Abs. 3 S. 4 EStG).

Ein Spendenabzug kommt hier unter folgenden Voraussetzungen in Betracht:

- Es muss ein Rechtsanspruch des Leistenden auf Bezahlung entstanden sein aus Vertrag oder Satzung.
- Der Anspruch muss ernsthaft bestehen, d.h. er darf nicht unter der Bedingung eingeräumt worden sein, dass der Leistende im Nachhinein auf eine Bezahlung verzichtet.
- Der Anspruch muss im Zeitpunkt des Verzichts tatsächlich wert- haltig sein.
- Der Leistende verzichtet im Nachhinein auf die Begleichung seines Anspruchs.

Aufwandspenden sind letztlich *Geldspenden*, bei denen lediglich der Zahlungsweg verkürzt wurde. Der Leistende, der im Nachhinein verzichtet, muss das vereinbarte Entgelt zunächst in seiner Einkommensteuererklärung als Einnahme deklarieren und versteuern, um dann den Sonderausgabenabzug nach § 10b EStG geltend machen zu können.

III. Spendenhaftung

Der *Spender* darf grundsätzlich auf die Richtigkeit einer ihm durch die Bürgerstiftung ausgestellten Zuwendungsbestätigung vertrauen, es sei denn, er hat diese Bescheinigung durch unlautere Mittel oder falsche Angaben erwirkt, oder ihm war die Unrichtigkeit der Bestätigung bekannt oder infolge grober Fahrlässigkeit nicht bekannt (vgl. §§ 10b Abs. 4 EStG, 9 Abs. 3 KStG). Dem gutgläubigen Spender bleibt somit grundsätzlich der Spendenabzug erhalten.

Das Pendant zu diesem Gutglaubensschutz des Spenders ist die in § 10b Abs. 4 S. 2 EStG geregelte *Haftung des Spendenempfängers*:

- Zum einen haftet derjenige, der vorsätzlich oder fahrlässig eine unrichtige Zuwendungsbestätigung ausstellt (sog. *Ausstellerhaftung*)

BEISPIEL: Die Bürgerstiftung möchte ein Benefizkonzert durchführen. Da ihr hierfür die erforderlichen Mittel fehlen, macht sie mit den auftretenden Musikern einen Deal: Diese sollen kein Honorar sondern lediglich eine Zuwendungsbestätigung bekommen. So geschieht es. – Aufgrund der strikten Regelung des Steuerrechts (vgl. § 10b Abs. 3 Satz 4 EStG) hätte in diesem Fall keine Zuwendungsbestätigung ausgestellt werden dürfen.⁷

7. Vgl. soeben 3. Teil II. 2.

- Zum anderen tritt eine Haftung ein, wenn die Zuwendung nicht zu den in der Bestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet wird (sog. *Veranlasserhaftung*).

BEISPIEL: Die Bürgerstiftung erhält als Spende eine Zuwendung in Höhe von 10.000 Euro und erteilt hierfür eine korrekte Zuwendungsbestätigung. Ihren Einsatz findet die Spende jedoch nicht für gemeinnützige Zwecke, sondern um in unzulässiger Weise ein Finanzloch im Rahmen einer wirtschaftlichen Geschäftstätigkeit zu stopfen.

Die Haftung beläuft sich auf die dem Staat entgangene Steuer, die mit 30 Prozent des zugewendeten bzw. in der Zuwendungsbestätigung genannten Betrags pauschaliert wird.

IV. Nachlassspenden (§ 29 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG)

Eine steuerbegünstigte Bürgerstiftung kann Erbschaften und Vermächtnisse entgegennehmen, *ohne* dass Erbschaft- oder Schenkungsteuer anfällt (gem. § 13 Abs. 1 Nr. 16b ErbStG).

Hat der Erblasser seine Erben durch eine *Auflage* dazu *verpflichtet*, aus dem Nachlass eine Zuwendung an eine Bürgerstiftung zu machen, so kann der Erbe diese Zahlung nicht als Spende steuerlich geltend machen. Es fehlt insofern am Merkmal der Freiwilligkeit der Zuwendung.⁸ Davon ist der Fall zu unterscheiden, dass jemand erbt und sich dann *freiwillig* entschließt, das Ererbte oder zumindest einen Teil davon, an eine steuerbegünstigte Bürgerstiftung zu geben. In diesem Fall erfolgt die Zuwendung freiwillig und unentgeltlich – es handelt sich somit um eine Spende.

Der Entschluss, das Ererbte oder Geschenk ganz oder teilweise in eine Bürgerstiftung einzubringen, fällt oft erst einige Zeit nach dem Erbfall. Daher räumt ihm das Gesetz die Möglichkeit ein, als Erbe oder auch als Beschenkte innerhalb von 24 Monaten nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9 ErbStG), die Erbschaft oder das Geschenk einer steuerbegünstigten Stiftung zuzuwenden und sich so – nachträglich – von der Erbschaftsteuer zu befreien (§ 29 Abs. 1 Nr. 4

8. Vgl. 3. Teil I. 1. a).

ErbStG). Natürlich kann derjenige, der auf diese Art- und Weise von der Erbschaftsteuer befreit wurde, die Zuwendung dann nicht noch gleichzeitig als Spende geltend machen.

V. Zuwendungsbestätigung

Zuwendungen, die den aufgezeigten inhaltlichen Anforderungen genügen, berechtigen nur dann zum Sonderausgabenabzug, wenn sie durch die Bürgerstiftung mit einer *Zuwendungsbestätigung* bestätigt werden, die bestimmten formalen Anforderungen genügt. Diesen hat die Bürgerstiftung entsprechend den Vorgaben eines amtlichen Mustervordrucks herzustellen.

Ausgenommen hiervon sind insbesondere die sogenannten *Kleinspenden*, für die unter bestimmten Voraussetzungen als Nachweis der Bareinzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung eines Kreditinstituts genügen (vgl. § 50 Abs. 4 Nr. 2 b) Einkommensteuereinführungsvordnung (EStDV)). Diese Voraussetzungen sind:

- Die Zuwendung übersteigt nicht 200 Euro,
- Empfänger der Zuwendung ist eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i.S.d. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG,
- der steuerbegünstigte Zweck, für den die Zuwendung verwendet wird, und die Angaben über die Freistellung der Bürgerstiftung von der Körperschaftsteuer sind auf einem von ihr hergestellten Beleg aufgedruckt und
- es ist auf dem Beleg angegeben, ob es sich bei der Zuwendung um eine Spende oder einen Mitgliedsbeitrag handelt.

Aus der *Buchungsbestätigung* müssen der Name und die Kontonummer oder ein sonstiges Identifizierungsmerkmal des Auftraggebers und des Empfängers, der Betrag, der Buchungstag sowie die tatsächliche Durchführung der Zahlung ersichtlich sein. Der Zuwendende hat zusätzlich den von der Bürgerstiftung hergestellten Beleg aufzubewahren.

Die *Bürgerstiftung* hat die Vereinnahmung der Zuwendung und ihre zweckentsprechende Verwendung ordnungsgemäß aufzuzeichnen und ein Doppel der Zuwendungsbestätigung aufzubewahren. Bei Sachzuwendungen und beim Verzicht auf die Erstattung von Aufwand müssen sich aus den Aufzeichnungen auch die Grundlagen für den vom Empfänger bestätigten Wert der Zuwendung ergeben. (§ 50 Abs. 4 EStDV).

4. Teil: Sponsoring

Die Begriffe Spende und Sponsoring werden im täglichen Sprachgebrauch oft nicht trennscharf verwandt, obwohl es sich rechtlich und steuerlich um völlig unterschiedliche Konstrukte handelt.

Die *Spende* erfolgt freiwillig und ohne Gegenleistung. Sie kann beim Spendenempfänger steuerfrei vereinnahmt werden. Der Spender erhält eine Zuwendungsbestätigung und kann die Spende als Sonderausgabe steuerlich geltend machen.

Sponsoring beruht dagegen auf einer vertraglichen Vereinbarung zwischen Sponsor und Gesponsertem. Die Hingabe von Sponsoringmitteln erfolgt daher nicht freiwillig. Im Sponsoringvertrag sichert der Gesponserte dem Sponsor für seine Geldzuwendung eine konkrete Gegenleistung zu. Sponsoringzuwendungen erfolgen daher auch nicht unentgeltlich.

Sponsoring ist somit die

- Gewährung von Geld- oder geldwerten Vorteilen durch ein Unternehmen
- an eine steuerbegünstigte Körperschaft oder an eine Person
- zur Verfolgung unternehmensbezogener Ziele der Werbung und Öffentlichkeitsarbeit
- aufgrund einer schuldrechtlichen Vereinbarung (Sponsoringvertrag) (vgl. Ziff. 7 zu § 64 Abs.1 AEAO)

Für Sponsoringzuwendungen darf keine Zuwendungsbestätigung ausgestellt werden. Dem Sponsor ist vielmehr eine *Rechnung* zu erteilen.

I. Steuerliche Behandlung beim Sponsor

Im Gegensatz zu Spenden sind Sponsoringaufwendungen beim Sponsor grundsätzlich unbeschränkt als *Betriebsausgaben* abzugsfähig.

Zu beachten ist hier lediglich, dass das Sponsoring *betrieblich veranlasst* sein muss (vgl. § 4 Abs. 4 EStG). Hierfür genügt es grundsätzlich, dass sich das sponsernde Unternehmen wirtschaftliche Vorteile dadurch verspricht, dass durch die Tatsache des Sponsorings selbst sein unternehmerisches Ansehen erhöht wird. Das Unternehmen nutzt den mit dem Sponsoring verbundenen positiven Imagetransfer.

Für die Berücksichtigung der Aufwendung als Betriebsausgabe kommt es nicht darauf an, ob die Leistungen notwendig, üblich und zweckmäßig sind oder ob die vom Sponsor erbrachten Leistungen in den angestrebten Werbezielen eine wertgleiche Entsprechung finden. Nur bei einem *krassen Missverhältnis* zwischen den Leistungen des Sponsors und dem erstrebten wirtschaftlichen Vorteil ist der Betriebsausgabenabzug zu versagen.

Fehlt es an der betrieblichen Veranlassung und liegt auch keine Spende vor, handelt es sich um nicht abziehbare *Kosten der privaten Lebenshaltung* (§ 12 Nr. 1 S. 2 EStG).

II. Steuerliche Behandlung bei der Bürgerstiftung

Hiervon unabhängig zu betrachten ist die steuerliche Behandlung der Sponsoringeinnahme bei der gesponserten Bürgerstiftung. Zwischen der steuerlichen Behandlung der Ausgaben beim Sponsor und der Einnahmen bei der Bürgerstiftung besteht kein *Korrespondenzprinzip*.

AEAO Nr. 8 zu § 64 AO:

„Die im Zusammenhang mit dem Sponsoring erhaltenen Leistungen können bei einer steuerbegünstigten Körperschaft steuerfreie Einnahmen im ideellen Bereich, steuerfreie Einnahmen aus der Vermögensverwaltung oder Einnahmen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes sein. Die steuerliche Behandlung der Leistungen beim Empfänger hängt grundsätzlich nicht davon ab, wie die entsprechenden Aufwendungen beim leistenden Unternehmen behandelt werden. Für die Abgrenzung gelten die allgemeinen Grundsätze.“

Bei der Bürgerstiftung können die Einnahmen aus dem Sponsoring also sein:

- Einnahmen aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb,
- Einnahmen aus der Vermögensverwaltung,
- sonstige ertragsteuerfreie Einnahmen.

Maßgeblich dafür, unter welcher der drei Kategorien die Einnahme bei der Bürgerstiftung steuerlich behandelt wird, ist die von der Bürgerstiftung in der Sponsoringvereinbarung zugesagte Gegenleistung.

Auch hier lassen sich drei Typologien möglicher Gegenleistungen bilden, die dann für die steuerliche Beurteilung maßgeblich sind:

- Die Bürgerstiftung wirkt aktiv an der vom Sponsor intendierten Werbemaßnahme mit.

BEISPIEL: Die Bürgerstiftung schaltet im Rahmen einer Publikation eine Werbung für das sie unterstützende Unternehmen.

- Der Bürgerstiftung gestattet dem Sponsor die Nutzung ihres Namens für Werbezwecke des Sponsors.

BEISPIEL: Die Bürgerstiftung erlaubt dem fördernden Unternehmen, das Logo der Bürgerstiftung im Rahmen von öffentlichen Auftritten einzusetzen.

- Die Bürgerstiftung weist ihrerseits auf die Förderung durch den Sponsor hin, tut dies aber ohne besondere Hervorhebung.

BEISPIEL: Die Bürgerstiftung druckt das Logo des Sponsors in Printmedien und auf der Internetseite des Gesponserten – ohne besondere Hervorhebung des Sponsors und ohne Verlinkung.

Das Büro des Bündnisses der Bürgerstiftungen Deutschlands dankt der Deutschen StiftungsAkademie für die Kooperation bei der Erstellung dieses Wegweisers.



Die Deutsche StiftungsAkademie (DSA) ist eine gemeinsame Einrichtung des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen und des Stifterverbandes für die Deutsche Wissenschaft. Neben der Bildungsarbeit bietet die DSA mit ihren Veranstaltungen eine Plattform, die sowohl Kooperationen als auch den Austausch der Stiftungen untereinander ermöglicht, stärkt und fördert.

Seit ihrer Gründung 1998 hat sich die Akademie als Bildungsträger im Bereich stiftungsrelevanter Themen bundesweit etabliert.

Die DSA bietet zahlreiche Seminare wie „Basiswissen Stiftung: Gemeinnützigkeit, Spenden und Steuern“, Workshops und Foren. Die Zertifizierungslehrgänge zum/r „Zertifizierten Stiftungsmanager/in“ oder „Zertifizierten Stiftungsberater/in“ werden in Präsenz- und Online-Lehrgängen angeboten. Ein umfangreiches Angebot an Online-Seminaren ermöglicht zeit- und ortsunabhängige Weiterbildung.

Weitergehende Informationen zum Angebot der DSA finden Sie unter **www.stiftungsakademie.de**.

Bürgerstiftungen Deutschlands

Mauerstraße 93 | 10117 Berlin

Telefon (030) 89 79 47-90 | Fax -91

buengerstiftungen@stiftungen.org