



Oberfinanzdirektion Koblenz

Oberfinanzdirektion Koblenz, 56064 Koblenz

Finanzämter

Ferdinand-Sauerbruch-Straße 17
56073 Koblenz

Aktenzeichen: S 2223/S 2751/G 1425 A - St 33 1

Bearbeiter: Herr Krämer
Zimmer: 1214
Telefon: (0261) 4932-36693

Datum: 16.02.2009

Rundverfügung

Auflage: B 3 a

Abzug von Zuwendungen nach § 10b EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG und § 9 Nr. 5 GewStG

RdVfg. vom 15.04.2005 - S 2223/S 2751/G 1425 A - St 33 1

Inhalt:

- 1 Allgemeines
- 2 Zeitliche Anwendung der Änderungen durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements
- 3 Ausgaben zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke
- 4 Spendenbegriff
 - 4.1 Freiwilligkeit
 - 4.2 Unentgeltlichkeit
- 5 Abziehbarkeit von Mitgliedsbeiträgen
- 5.1 Abziehbare Mitgliedsbeiträge zur Förderung der Kultur
- 6 Tatsächliche Verwendung der Zuwendung für steuerbegünstigte Zwecke
- 7 Höchstbeträge für den Abzug von Zuwendungen für steuerbegünstigte Zwecke
- 8 Zusätzlicher Abzugsbetrag für Zuwendungen in den Vermögensstock einer Stiftung
- 9 Abzug des verbleibenden Zuwendungsvortrags in den Folgejahren
- 10 Abzug eines am 31.12.2006 verbleibenden Großspendenvortrags nach früherer Rechtslage
- 11 Empfänger von Zuwendungen für begünstigte Zwecke i.S. des § 10b Abs. 1 und Abs. 1a EStG

Öffnungszeiten:

Mo. bis Do.: 8:30 - 16:00 Uhr
Fr.: 8:30 - 13:00 Uhr



Zentrale Kommunikation:

Telefon: (0261) 4932-0
Telefax: (0261) 4932-36740
E-Mail: Poststelle@ofd-ko.fin-rlp.de
www.oberfinanzdirektion-koblenz.de

- 11.1 inländische juristische Personen des öffentlichen Rechts/inländische öffentliche Dienststellen
- 11.2 Nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreite Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen
 - 11.2.1 Ausländische Körperschaften als Empfänger von Zuwendungen für begünstigte Zwecke
- 12 Nachweis der Zuwendung
 - 12.1 Zuwendungsbestätigung
 - 12.1.1 Elektronische Zuwendungsbestätigung - § 50 Abs. 1a EStDV
 - 12.2 Vereinfachter Zuwendungsnachweis
 - 12.2.1 In Katastrophenfällen
 - 12.2.2 Bei Zuwendungen bis zu einem Betrag von 200 €
 - 12.2.3 Art und Inhalt der Buchungsbestätigung
 - 12.3 Verzicht auf die Vorlage von Zuwendungsbestätigungen
 - 12.4 Aufbewahrung der Zuwendungsbestätigungen
 - 12.5 Aufzeichnungspflichten des Zuwendungsempfängers
- 13 Sonderfälle des Spendenabzugs
 - 13.1 Sachspenden
 - 13.2 Aufwandsspenden
 - 13.3 Abgrenzung zum Sponsoring
 - 13.4 Elternleistungen an gemeinnützige Schulvereine (Schulen in freier Trägerschaft) und entsprechende Fördervereine
- 14 Vertrauensschutz und Haftung nach § 10b Abs. 4 EStG
 - 14.1 Vertrauensschutz nach § 10b Abs. 4 Satz 1 EStG
 - 14.2 Haftung nach § 10b Abs. 4 Satz 2 ff. EStG
 - 14.2.1 Ausstellerhaftung
 - 14.2.1.1 Unrichtigkeit
 - 14.2.1.2 Verschulden
 - 14.2.2 Veranlasserhaftung
 - 14.2.2.1 Fehlverwendung
 - 14.2.2.2 Verschulden
 - 14.3 Umfang der Haftung
 - 14.4 Haftungsschuldner
 - 14.5 Geltendmachung der Haftung
 - 14.6 Besondere Festsetzungsfrist für Haftungsansprüche - § 10b Abs. 4 Satz 5 EStG
 - 14.7 Zuständigkeit für die Durchführung des Haftungsverfahrens
- 15 Mitgliedsbeiträge und Spenden an politische Parteien

1 Allgemeines

Durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 10.10.2007 (BStBl I S. 815) haben sich weitreichende Änderungen bezüglich der steuerlichen Berücksichtigung von Zuwendungen an steuerbegünstigte Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen ergeben. Weitere Änderungen im Spendenrecht erfolgten durch das Jahressteuergesetz 2009 (JStG 2009) vom 19.12.2008 (BGBl I S. 2794) und durch das Steuerbürokratieabbaugesetz vom 20.12.2008 (BGBl I S. 2850).

Im Folgenden gebe ich auf der Grundlage der Bezugsverfügung vom 15.04.2005 einen Gesamtüberblick über die steuerliche Behandlung von Ausgaben zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke nach § 10b EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG und § 9 Nr. 5 GewStG in der durch die o.a. Gesetze geänderten Fassung. Soweit nichts Anderes vermerkt, wird jeweils nur die grundsätzlich ab dem Veranlagungs- bzw. Erhebungszeitraum 2007 geltende Rechtslage (hierzu vgl. Tz. 2) dargestellt. Zur Rechtslage bis einschließlich 2006 vgl. die Bezugsverfügung vom 15.04.2005.

Die folgenden Ausführungen zu § 10b Abs. 1 und Abs. 1a EStG gelten für den Abzug nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG und nach § 9 Nr. 5 GewStG entsprechend, soweit nicht ausdrücklich auf bestehende Unterschiede hingewiesen wird.

2 Zeitliche Anwendung der Änderungen durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements

Die Änderungen durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements gelten grundsätzlich für alle Zuwendungen, die im Veranlagungszeitraum bzw. Erhebungszeitraum 2007 geleistet werden.

Auf Antrag des Steuerpflichtigen kann jedoch für Zuwendungen, die im Veranlagungs- bzw. Erhebungszeitraum 2007 geleistet wurden, noch die bisher geltende Rechtslage angewendet werden (vgl. § 52 Abs. 24b EStG, § 34 Abs. 8a KStG, § 36 Abs. 8a GewStG). Ein solcher Antrag kann z.B. gestellt werden, um bei der Einkommensteuer noch einen Großspenden-Rücktrag nach § 10b Abs. 1 S. 4 EStG aF aus dem VZ 2007 in den VZ 2006 zu erreichen oder für in 2007 geleistete Zuwendungen an Stiftungen noch den zusätzlichen Abzugsbetrag nach § 10b Abs. 1 S. 3 EStG aF in Höhe von 20.450 € in Anspruch nehmen zu können. Bei Ausübung dieses Wahlrechts ist für in 2007 geleistete Zuwendungen jedoch in vollem Umfang noch die frühere Rechtslage anzuwenden (vgl. Rdvfg. vom 15.01.2009 - S 2223 A - St 33 1, Rdnr. 5). So ist es z.B. nicht möglich, für Spenden an Stiftungen im VZ 2007 noch den zusätzlichen Höchstbetrag von 20 450 € in Anspruch zu nehmen und gleichzeitig für die übrigen Spenden den neuen prozentualen Abzugsbetrag von 20 % (vgl. Tz 7) geltend zu machen.

Bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr werden bei der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer die innerhalb des Wirtschaftsjahres geleisteten Zuwendungen

berücksichtigt (vgl. R 47 Abs. 3 KStR 2004). Die geänderte Fassung des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG, § 9 Nr. 5 GewStG gilt jedoch (nur) für die im Veranlagungs- bzw. Erhebungszeitraum 2007 geleisteten Zuwendungen. Veranlagungszeitraum bei der KSt bzw. Erhebungszeitraum bei der GewSt ist jedoch stets das Kalenderjahr. Bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr 2006 / 2007 unterliegen daher die innerhalb dieses Wirtschaftsjahres im Kalenderjahr 2006 geleisteten Zuwendungen noch den bisherigen Vorschriften, während auf die innerhalb dieses Wirtschaftsjahres im Kalenderjahr 2007 geleisteten Zuwendungen bereits das neue Recht anzuwenden ist. Eine vergleichbare Situation kann sich bei einem Wirtschaftsjahr 2007 / 2008 ergeben, wenn für die Zuwendungen im Veranlagungs- / Erhebungszeitraum 2007 noch die Anwendung des alten Rechts beantragt wird.

Zur weiteren steuerlichen Behandlung eines am 31.12.2006 noch vorhandenen Großspendenvortrag nach § 10b Abs. 1 S. 4 EStG aF, § 9 Abs. 1 Nr. 2 S. 4 KStG, § 9 Nr. 5 S. 4 GewStG vgl. Tz. 10.

3 Ausgaben zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke

Nach § 10b Abs. 1 und Abs. 1a EStG sind unter bestimmten Voraussetzungen Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge) zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 der Abgabenordnung abzugsfähig. Die steuerbegünstigten Zwecke sind in den genannten Vorschriften der AO abschließend geregelt.

Zu den begünstigten Zwecken gehört die Förderung der Religion (vgl. § 52 Abs. 2 Nr. 2 AO) und die Förderung kirchlicher Zwecke (vgl. § 54 AO). Von Zuwendungen zur Förderung dieser Zwecke müssen Beiträge i.S. der R 10.7 EStR 2005, H 10.7 EStH 2006 abgegrenzt werden. Nach dieser Regelung können Beiträge der Mitglieder von Religionsgemeinschaften, die mindestens in einem Bundesland als Körperschaft des öffentlichen Rechts anerkannt sind, aber während des ganzen Kalenderjahres keine Kirchensteuer erheben, aus Billigkeitsgründen wie Kirchensteuern abgezogen werden. Voraussetzung ist eine Empfangsbestätigung der Religionsgemeinschaft. Der Abzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG kann bis zur Höhe der in dem betreffenden Bundesland erhobenen Kirchensteuer, bei unterschiedlichen Kirchensteuersätzen bis zur Höhe des höchsten Steuersatzes gewährt werden.

Beiträge, die über den nach R 10.7 EStR 2005 abziehbaren Betrag hinausgehen, können als Zuwendungen zur Förderung kirchlicher Zwecke nach § 10b Abs. 1 EStG berücksichtigt werden.

4 Spendenbegriff

Spenden sind freiwillige und unentgeltliche Aufwendungen, die weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten darstellen. Bei Körperschaften stehen Spenden zusätzlich unter dem Vorbehalt der verdeckten Gewinnausschüttung. Bei den Spenden muss es sich um Ausgaben handeln, die in Geld oder Geldeswert bestehen. Der Spender muss durch die Zuwendung endgültig wirtschaftlich belastet sein. Abzugsfähig sind nur Ausgaben zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke. Die Zuwendungen müssen daher für die ideellen Aufgaben der

Körperschaft oder für einen Zweckbetrieb bestimmt sein. Spenden für einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (z.B. Fest- oder Verkaufsveranstaltungen) sind nicht begünstigt.

Da neben Spenden z.T. auch Mitgliedsbeiträge steuerlich abziehbar sind (vgl. Tz. 5), wird in den o.a. Vorschriften der Begriff „Zuwendungen“ verwendet.

4.1 Freiwilligkeit

Spenden sind freiwillige Leistungen. Deshalb sind z.B. Aufwendungen zur Erfüllung von Vermächtniszusendungen an gemeinnützige Einrichtungen beim Erben steuerlich nicht als Spenden abziehbar (siehe Urteil des BFH vom 22.09.1993, BStBl 1993 II S. 874; zur Nicht-Abziehbarkeit dieser Zuwendungen beim Erblasser siehe Urteil des BFH vom 23.10.1996, BStBl 1997 II S. 239). Nach Rechtsauffassung der Finanzverwaltung (vgl. AEAO, Nr. 1.3.1.7 zu § 52; KSt-Kartei, § 5 Karte H 0.1) liegt Freiwilligkeit ebenfalls nicht vor bei als „Spenden“ bezeichneten Zahlungen im Zusammenhang mit der Aufnahme in einen Verein, wenn die Aufnahme satzungsgemäß oder faktisch von der Leistung dieser Zahlung abhängt. Hierzu vgl. auch Tz. 4.2.

4.2 Unentgeltlichkeit

Die Spende muss ohne Gegenleistung seitens des Empfängers oder eines Dritten erbracht werden (siehe Urteile des BFH vom 12.09.1990, BStBl 1991 II S. 258, und vom 22.09.1993, BStBl 1993 II S. 874). Ein Spendenabzug ist jedoch nicht nur ausgeschlossen, wenn die Ausgaben zur Erlangung einer Gegenleistung des Empfängers erbracht werden, sondern schon dann, wenn die Zuwendungen an den Empfänger unmittelbar und ursächlich mit einem von diesem oder einem Dritten gewährten Vorteil zusammen hängen, ohne dass dieser Vorteil unmittelbar wirtschaftlicher Natur sein muss. Eine etwaige Freiwilligkeit (vgl. Tz. 4.1) ist für die Frage der Entgeltlichkeit unmaßgeblich (siehe BFH-Urteil vom 02.08.2006, BStBl 2007 II S. 8). Nach diesem Urteil ist ein Spendenabzug daher ausgeschlossen bei Zahlungen im Zusammenhang mit der Aufnahme in einen Verein, wenn die Aufnahme satzungsgemäß oder faktisch von der Leistung der Zahlung abhängig ist (sog. „Beitrittsspenden“; vgl. hierzu auch Tz. 4.1).

Ein wirtschaftlicher Vorteil und damit eine Gegenleistung liegt z.B. vor bei der Einstellung eines vom Bundeskartellamt eingeleiteten Verfahrens gegen eine Bußgeldzahlung (siehe Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 20.11.1978, EFG 1979, 280) oder bei Zahlungen an eine gemeinnützige Einrichtung zur Einstellung eines Strafverfahrens (siehe Urteil des BFH vom 19.12.1990, BStBl 1991 II S. 234). Zuwendungen an eine Körperschaft, für die durch diese eine Gegenleistung erbracht wird, sind keine Spenden, weil die Ausgabe des Förderers nicht unentgeltlich erfolgt. Das gilt auch, wenn die Zuwendung den Wert der Gegenleistung übersteigt. Eine Aufteilung der Zuwendung in Gegenleistung und Spende, z.B. beim Verkauf von Eintrittskarten für ein Benefiz-Konzert oder von Losen für eine Wohlfahrts-Tombola durch eine gemeinnützige Körperschaft, ist nicht zulässig. Bei Wohlfahrtsmarken stellt der Zuschlag keine Spende dar (siehe BFH-Beschluss vom 01.07.2004, IX B 67/04).

5 Abziehbarkeit von Mitgliedsbeiträgen

Im Rahmen des § 10b EStG sind grundsätzlich Zuwendungen, also Spenden und Mitgliedsbeiträge, abziehbar. Einschränkend zu diesem Grundsatz bestimmt § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG (in der Fassung des JStG 2009), dass Mitgliedsbeiträge an Körperschaften, die

- 1) den Sport (§ 52 Abs. 2 Nr. 21 der Abgabenordnung),
- 2) kulturelle Betätigungen, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen,
- 3) die Heimatpflege und Heimatkunde (§ 52 Abs. 2 Nr. 22 der Abgabenordnung) oder
- 4) Zwecke im Sinne des § 52 Abs. 2 Nr. 23 der Abgabenordnung

fördern, nicht abziehbar sind. Dies gilt auch für solche Körperschaften, die neben Zwecken im Sinne des § 10b Abs. 1 Satz 2 EStG auch solche Zwecke verfolgen, bei deren Förderung Mitgliedsbeiträge grundsätzlich abziehbar wären (vgl. R 10b.1 Abs. 1 S. 1 EStÄR 2008).

Aufgrund dieser Unterscheidung sind solche Mitgliedsbeiträge vom Abzug ausgeschlossen, aus denen bei typisierender Betrachtungsweise überwiegend Leistungen gegenüber den Mitgliedern erbracht werden oder die in erster Linie im Hinblick auf die eigene Freizeitgestaltung geleistet werden.

Umlagen und Aufnahmegebühren werden wie Mitgliedsbeiträge behandelt. Nicht begünstigt sind allerdings Umlagen zum Ausgleich von Verlusten eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes (vgl. Tz. 4).

Sind die Mitgliedsbeiträge nach den o.a. Grundsätzen nicht abziehbar, darf die Körperschaft hierfür keine Zuwendungsbestätigungen ausstellen; bei einer Geldspende an eine solche Körperschaft muss ausdrücklich bestätigt werden, dass es sich nicht um einen Mitgliedsbeitrag im Sinne des § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG, sonstige Mitgliedsumlagen oder Aufnahmegebühren handelt.

5.1 Abziehbare Mitgliedsbeiträge zur Förderung der Kultur

Besonderheiten bestehen hinsichtlich der Abziehbarkeit von Mitgliedsbeiträgen an Körperschaften, die die Kultur fördern. Mitgliedsbeiträge an Körperschaften, die die aktive kulturelle Betätigung ihrer Mitglieder fördern, welche in erster Linie der Freizeitgestaltung dient (z.B. Laientheater, Laienchöre oder Laienorchester), sind nicht abziehbar. Dagegen ist ein Abzug von Mitgliedsbeiträgen an solche die Kultur fördernde Körperschaften nicht ausgeschlossen, die zwar nicht in erster Linie der aktiven Freizeitgestaltung ihrer Mitglieder im vorgenannten Sinne dienen, diesen jedoch – in Zusammenhang mit ihrer Mitgliedschaft – Vergünstigungen gewähren, z.B. Jahregaben, verbilligten Eintritt zu Veranstaltungen oder Veranstaltungen nur für Mitglieder usw. Dies betrifft z.B. Vereine zur Förderung von Museen, Theatern oder Musikschulen (vgl. § 10b Abs. 1 Satz 2 EStG in der Fassung des JStG 2009; anzuwenden auf Mitgliedsbeiträge, die nach dem 31.12.2006 geleistet wurden, vgl. § 52 Abs. 24b EStG).

6 Tatsächliche Verwendung der Zuwendung für steuerbegünstigte Zwecke

Die Spende muss tatsächlich für die begünstigten Zwecke verwendet werden (vgl. H 10b.1 EStR 2005, „Zuwendungsbestätigung“). Eine Spende, die zur Anschaffung oder Errichtung von Vermögensgegenständen verwendet wird, dient daher dann nicht steuerbegünstigten Zwecken, wenn diese Vermögensgegenstände auch für andere als steuerbegünstigte Zwecke genutzt werden (siehe Urteil des BFH vom 19.06.1974, BStBl 1974 II S. 664, zur Nichtabziehbarkeit von Spenden zur Errichtung einer Stadthalle, in der auch Kongresse usw. stattfinden). Es ist grundsätzlich unzulässig, Spenden in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu verwenden. Geschieht dies dennoch, so liegt eine Fehlverwendung vor, die zur sog. „Veranlasserhaftung“ (vgl. Tz 14.2.2) führt.

Ist der Empfänger einer Zuwendung eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts, eine inländische öffentliche Dienststelle oder ein inländischer amtlich anerkannter Verband der freien Wohlfahrtspflege einschließlich seiner Mitgliedsorganisationen, kann im Allgemeinen davon ausgegangen werden, dass die Zuwendungen für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden. Das gilt auch dann, wenn der Verwendungszweck im Ausland verwirklicht wird. (vgl. R 10b.1 Abs. 5 EStR 2005). Zur Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke im Ausland vgl. auch Rdvfg. vom 26.06.2002 - S 0171 A - St 34 1; KSt-Kartei, § 5 Karte H 69.

7 Höchstbeträge für den Abzug von Zuwendungen für steuerbegünstigte Zwecke

Ausgaben zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke i.S. der §§ 52 bis 54 AO sind bis zur Höhe von 20 % des Gesamtbetrags der Einkünfte oder (wahlweise) bis zu 4 Promille der Summe aus Umsätzen und im Kalenderjahr aufgewendeten Löhnen und Gehältern abziehbar.

Bei der Körperschaftsteuer ist Bemessungsgrundlage für den 20 %-igen Spendenabzug das Einkommen i.S.d. § 9 Abs. 2 KStG, bei der GewSt der um die Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 9 GewStG erhöhte Gewinn aus Gewerbebetrieb i.S.d. § 7 GewStG.

8 Zusätzlicher Abzugsbetrag für Zuwendungen in den Vermögensstock einer Stiftung

Nach § 10b Abs. 1a EStG können Zuwendungen, die in den Vermögensstock einer Stiftung des öffentlichen Rechts oder einer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreiten Stiftung des privaten Rechts geleistet werden, im Jahr der Zuwendung und in den folgenden neun Veranlagungszeiträumen auf Antrag des Steuerpflichtigen bis zu einem Betrag von 1.000.000 € zusätzlich zu den als Sonderausgaben im Sinne des Absatzes 1 zu berücksichtigenden Zuwendungen abgezogen werden.

„Vermögensstock“ ist das Vermögen der Stiftung, für das nach § 58 Nr. 11 AO keine Verpflichtung zur zeitnahen Mittelverwendung besteht.

Da der Abzug nach § 10b Abs. 1a EStG neben dem Sonderausgabenabzug nach § 10b Abs. 1 EStG und über den hiernach zulässigen Umfang hinaus zu gewähren ist, bedeutet dies, dass auf den Teil der Zuwendung in den Vermögensstock einer Stiftung, der den Höchstbetrag nach § 10b Abs. 1a EStG i.H. von 1.000.000 € übersteigt, die Vorschrift des § 10b Abs. 1 EStG anzuwenden ist. Da der Abzug nach § 10b Abs. 1a EStG von einem Antrag des Steuerpflichtigen abhängig ist, kann dieser zudem beantragen, die Stiftungserichtungsspende (ganz oder teilweise) nur im Rahmen der Höchstbeträge des § 10b Abs. 1 EStG abzuziehen, auf den zusätzlichen Abzug nach § 10b Abs. 1a EStG also zu verzichten. Vermögensstockspenden, auf die auf Antrag des Stpfl. § 10b Abs. 1a EStG anzuwenden ist und die nicht innerhalb des 10-Jahreszeitraums verbraucht wurden, gehen in den allgemeinen unbefristeten Spendenvortrag nach § 10b Abs. 1 EStG (vgl. Tz 9) über (vgl. Rdvfg. vom 15.01.2009 - S 2223 A - St 33 1, Rdnr. 4a).

Mit jeder neuen Zuwendung bei einer Stiftungsneugründung in einem folgenden Veranlagungszeitraum beginnt ein neuer zehnjähriger Abzugs- (= Verteilungs-)zeitraum. Der Höchstbetrag von 1.000.000 Euro kann innerhalb von 10 Jahren nur einmal in Anspruch genommen werden. Auf den (ab 2007 erhöhten) Abzugsbetrag von 1.000.000 € sind diejenigen Abzugsbeträge anzurechnen, die innerhalb der letzten 10 Jahre vor der zu dem erhöhten Abzugsbetrag berechtigenden Zuwendung unter Geltung des früheren Höchstbetrags von 307.000 € geleistet wurden. Hierzu vgl. Rdvfg. vom 15.01.2009 - S 2223 A - St 33 1, Rdnr. 3).

Diese Grundsätze führen zu einem erheblichen Überwachungsbedarf durch das Finanzamt. Es muss u.a. sichergestellt werden, dass der Höchstbetrag in dem Zeitraum von 10 Jahren tatsächlich nur einmal gewährt wird und für evtl. weitere Zuwendungen, die innerhalb der 10 Jahre geleistet werden und den Höchstbetrag übersteigen, der zehnjährige Verteilungszeitraum eingehalten wird. Vgl. hierzu Rdvfg. vom 29.08.2002 - S 2223 A - St 34 1.

In der Intranet-Version der vorliegenden Rdvfg. - (St 3/ St 4 - Steuerfachthemen -> Spendenabzug -> Gesamtdarstellungen -> Rechtslage ab VZ 2007) steht hierzu ein Überwachungsbogen als Excel-Vorlage zur Verfügung. In diesen Überwachungsbogen sind nur diejenigen Zuwendungen in den Vermögensstock einer Stiftung einzutragen, für die der zusätzliche Abzugsbetrag nach § 10b Abs. 1a EStG beantragt wird. Soweit der Abzug solcher Zuwendungen nur im Rahmen der Höchstbeträge nach § 10b Abs. 1 EStG beantragt wird, unterbleibt ein Eintrag in den Überwachungsbogen. Eintragungen sind nur in den gelben Feldern der Excel-Vorlage zulässig und möglich. Ich weise ausdrücklich darauf hin, dass diese Vorlage nicht alle Besonderheiten des Abzugs von Zuwendungen in den Vermögensstock einer Stiftung (insbesondere für den Übergang von dem alten Höchstbetrag i.H.v. 307.000 € zu dem neuen Höchstbetrag von 1.000.000 €) berücksichtigen kann. Die in der Tabelle ausgewiesenen Ergebnisse sind daher vom Bearbeiter zu prüfen!

Die Rdvfg. vom 15.01.2009 - S 2223 A - St 33 1 - enthält unter der Rdnr. 3 ein Beispiel zum Abzug von Zuwendungen in den Vermögensstock einer Stiftung. In der Anlage zu der Intranet-Version dieser Rdvfg. ist dargestellt, welche Eintragungen im Falle dieses Beispiels in den o.a. Überwachungsbogen vorzunehmen sind.

Der verbleibende zusätzliche Abzugsbetrag nach § 10b Abs. 1a EStG ist zum Ende eines jeden Veranlagungszeitraums gesondert festzustellen. Hierbei sind sowohl der Gesamtbetrag des vortragsfähigen Abzugsbetrags als auch die Veranlagungszeiträume, bis zu denen die einzelnen Teilbeträge abgezogen werden können, festzustellen. Hierzu steht in der Vorlagenauswahl unter dem Kartenreiter „EST“ die WORD-Vorlage „Est_GS_2“ zur Verfügung.

Der zusätzliche Abzugsbetrag nach § 10b Abs. 1a EStG steht in analoger Anwendung des BFH-Urteils vom 03.08.2005, BStBl 2006 II S. 121, bei zusammen veranlagten Ehegatten jedem Ehegatten einzeln zu, soweit er selbst die Aufwendungen getätigt hat (vgl. Kurzinformation Nr. ST 3_2006K052 vom 20.06.2006 - S 2223 A - St 33 1). Der Vortrag von Vermögensstockspenden ist für jeden Ehegatten gesondert festzustellen (vgl. Rdvfg. vom 15.01.2009 - S 2223 A - St 33 1, Rdnr. 4a).

Der zusätzliche Abzugsbetrag nach § 10b Abs. 1a EStG ist bei Zuwendungen von Körperschaften an eine Stiftung nicht zu gewähren.

Bei der Gewerbesteuer ist dieser zusätzliche Abzugsbetrag für Zuwendungen von Einzelunternehmen und Personengesellschaften an eine Stiftung zu berücksichtigen, nicht jedoch bei Zuwendungen von Körperschaften.

Für Zuwendungen an Stiftungen wurde ein eigenes Muster einer Zuwendungsbestätigung aufgelegt (vgl. Tz. 12.1; vgl. Rdvfg. vom 21.12.2007 - S 2223 A - St 33 1).

9 Abzug des verbleibenden Zuwendungsvortrags in den Folgejahren

Nach § 10b Abs. 1 S. 3 und S 4 EStG in der Fassung des JStG 2008 sind abziehbare Zuwendungen, die die Höchstbeträge nach § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG überschreiten oder die den um die Beträge nach § 10 Abs. 3 und 4, § 10c und § 10d verminderten Gesamtbetrag der Einkünfte übersteigen, im Rahmen der Höchstbeträge in den folgenden Veranlagungszeiträumen als Sonderausgaben abzuziehen. § 10d Abs. 4 EStG gilt entsprechend. Im Jahr der Zuwendung nicht abziehbare Zuwendungen werden somit - zeitlich unbeschränkt - in die künftigen Veranlagungszeiträume vorgetragen und jeweils wie laufende Zuwendungen des Veranlagungszeitraums behandelt, in den sie vorgetragen wurden. Der zum Ende eines Veranlagungszeitraums verbleibende Zuwendungsvortrag ist gesondert festzustellen. Die Feststellung hat personell zu erfolgen. Hierfür steht in der Vorlagenauswahl unter dem Kartenreiter „EST“ die WORD-Vorlage „Est_10b“ (für VZ 2007) zur Verfügung. Für VZ ab 2008 wird eine entsprechende Vorlage unter der Bezeichnung „Est_10b_2008 z. Zt. erstellt.

Ein entsprechender Zuwendungsvortrag ist auch im Bereich der KSt und der GewSt zu gewähren. Abweichend von der ESt erfolgt hier die Feststellung des verbleibenden Zuwendungsvortrags jedoch maschinell.

10 Abzug eines am 31.12.2006 verbleibenden Großspendenvortrags nach früherer Rechtslage:

Das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements enthält keine Regelungen zur weiteren steuerlichen Behandlung derjenigen „Großspenden“ i.S.d. § 10b Abs. 1 Nr. 4 EStG a.F.; die sich zum Zeitpunkt der Rechtsänderung noch innerhalb des früheren 5-jährigen Vortragszeitraums befanden. Bezüglich dieser „alten“ Großspenden verbleibt es bei dem zeitlich beschränkten Vortrag, bei den niedrigeren Höchstbeträgen von 5 % bzw 10 % und bei dem auch im Vortragszeitraum zu gewähren zusätzlichen Abzugsbetrag für Zuwendungen an Stiftungen iHv 20 450 € (vgl. RdvG. vom 15.01.2009 - S 2223 A – St 33 1, Rz. 1 und Rz 4b). Bis zum Ablauf des 5-jährigen Vortragszeitraums sind daher getrennte Feststellungen für die nach altem Recht vortragsfähigen Großspenden und die nach neuem Recht vortragsfähigen Zuwendungen durchzuführen. Zu den Feststellungen nach altem Recht vgl. Tz. 6 der Bezugsverfügung vom 15.04.2005.

Die verbleibenden Großspenden alten Rechts sind innerhalb des noch verbleibenden Vortragszeitraums in Veranlagungszeiträumen ab 2007 im Rahmen der zum Zeitpunkt ihrer Leistung maßgeblichen Abzugssätze von 10 % des Gesamtbetrags der Einkünfte oder von 2 v.T. der Summe der Umsätze, Löhne und Gehälter abziehbar. Die laufenden Zuwendungen der Veranlagungszeiträumen ab 2007 sind insoweit abziehbar, bis sie – zusammen mit dem „alten Großspendenvortrag“ – den neuen Höchstbetrag von 20 % bzw. 4 Promille erreichen.

Verbleibt nach Ablauf des zeitlich beschränkten Vortragszeitraums ein Restbetrag an Großspendenvortrag nach altem Recht, geht dieser nicht in den allgemeinen unbefristeten Spendenvortrag über, sondern ist verloren (vgl. Rdvfg. vom 15.01.2009 - S 2223 A – St 33 1, Rdnr. 4b)

11 Empfänger von Zuwendungen für begünstigte Zwecke i.S. des § 10b Abs. 1 und 1a EStG

Zuwendungen für steuerbegünstigte Zwecke i.S. des § 10b Abs. 1 und 1a EStG sind nur dann abziehbar, wenn sie an einen der nachfolgenden Empfänger geleistet werden:

- Inländische juristische Personen des öffentlichen Rechts (z.B. Gemeinde oder Stadt) oder inländische öffentliche Dienststellen (z.B. Universitäten, Forschungsinstitute) ;
- eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse

(vgl. § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG).

11.1 Inländische juristische Personen des öffentlichen Rechts/inländische öffentliche Dienststellen

Die inländischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts oder die inländischen öffentlichen Dienststellen können die zugewendeten Beträge selbst zu steuerbegünstigten Zwecken verwenden. In diesen Fällen bedarf es nicht des Vorliegens einer - den gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorschriften genügenden - Satzung oder einer Anerkennung durch das Finanzamt. Entscheidend ist lediglich, dass die Mittel von der öffentlich-rechtlichen Körper-

schaft oder Dienststelle tatsächlich für begünstigte Zwecke verwendet werden. Danach sind beispielsweise Spenden an eine Stadt für die Errichtung eines Spielplatzes begünstigt.

Es ist jedoch auch zulässig, dass Zahlungen an juristische Personen des öffentlichen Rechts mit der Nebenbestimmung erfolgen, die Spende an eine bestimmte gemeinnützige Körperschaft weiterzuleiten (Durchlaufspende). Hierzu vgl. H 10b.1 „Durchlaufspendenverfahren“ EStH 2007.

Als Empfänger von Zuwendungen kommen auch nicht als gemeinnützig anerkannte Betriebe gewerblicher Art (BgA) von Körperschaften des öffentlichen Rechts in Betracht (z.B. Theater oder Kindergärten ohne eine den Vorschriften des Gemeinnützigkeitsrechts genügende Satzung), wenn die Zuwendungen von ihnen tatsächlich für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden (siehe z.B. Schreiben des BMF vom 27.11.2003, BStBl 2004 I S. 190).

11.2 Nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreite Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen

Ob eine solche Körperschaft die Voraussetzungen nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG erfüllt, wird im Körperschaftsteuerveranlagungsverfahren geprüft und durch Körperschaftsteuerbescheid (Freistellungsbescheid) festgestellt. Auf Antrag einer Körperschaft, bei der die Voraussetzungen der Steuerbegünstigung noch nicht im Veranlagungsverfahren festgestellt worden sind (insbesondere bei neu gegründeten Körperschaften), bescheinigt das zuständige Finanzamt vorläufig, z.B. für den Empfang steuerbegünstigter Zuwendungen oder für eine Gebührenbefreiung, dass bei ihm die Körperschaft steuerlich erfasst ist und die eingereichte Satzung alle nach § 59 Satz 1, §§ 60 und 61 AO geforderten Voraussetzungen erfüllt, welche u.a. für die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG vorliegen müssen. Die vorläufige Bescheinigung, die widerruflich ist, gilt bis zum Erlass eines erstmaligen Freistellungs- bzw. Körperschaftsteuerbescheids. Sie ist befristet zu erteilen, wobei die Gültigkeitsdauer in der Regel 18 Monate nicht übersteigen soll.

11.2.1 Ausländische Körperschaften als Empfänger von Zuwendungen für begünstigte Zwecke

Nach § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG in der Fassung des JStG 2009 gilt die Befreiungen des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG auch für solche (ausländische) Körperschaften, die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedsstaates der EU oder eines Staates des EWR gegründet wurden und Sitz und Ort der Geschäftsleitung innerhalb des Hoheitsgebiets eines dieser Staaten haben, wenn mit diesem Staat ein Amtshilfeabkommen besteht. Unter die Vorschrift fallen derzeit somit alle Mitgliedsstaaten der EU, Island und Norwegen (vgl. Schreiben des BMF vom 30.07.2008, BStBl I 2008, 810).

Somit können auch solche ausländischen Körperschaften, für die im Inland die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG anerkannt wurde, Empfänger steuerlich abziehbarer Zuwendungen sein. Die Änderung des § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG ist nach § 34 Abs. 5a KStG in der Fassung des JStG 2009 auch für VZ vor 2009 anzuwenden.

12 Nachweis der Zuwendung

12.1 Zuwendungsbestätigung

Zuwendungen im Sinne des § 10b EStG dürfen nur abgezogen werden, wenn sie durch eine Zuwendungsbestätigung nachgewiesen werden, die der Empfänger nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck ausgestellt hat (§ 50 Abs. 1 EStDV). Die Zuwendungsbestätigung ist (als Nachweis für die erfolgte Zuwendung) daher unverzichtbare sachliche Voraussetzung für den steuermindernden Abzug der Zuwendung (siehe Urteil des BFH vom 06.03.2003, BStBl 2003 II S. 554). Hinsichtlich der tatsächlichen Verwendung der Zuwendung zu den steuerbegünstigten Zwecken hat die Bestätigung jedoch nur den Zweck einer Beweiserleichterung und ist insoweit auch nicht bindend (siehe Urteil des BFH vom 23.05.1989, BStBl 1989 II S. 879).

Für Geldzuwendungen und Mitgliedsbeiträge einerseits und Sachzuwendungen andererseits sind jeweils gesonderte Muster zu verwenden. Für Zuwendungen an Stiftungen sind besondere Muster für die Zuwendungsbestätigung amtlich vorgeschrieben (vgl. Tz. 8).

Es ist nicht erforderlich, in die Zuwendungsbestätigung in jedem Fall alle Formulierungen aufzunehmen, die in den Mustern vorgesehen sind. Vielmehr können Angaben, die im Einzelfall nicht einschlägig sind, weggelassen werden. Die Zuwendungsbestätigung darf eine DIN A 4 - Seite nicht übersteigen. Ist die Zuwendungsbestätigung kleiner als eine DIN A 4 - Seite, z.B. DIN A 5, bestehen gegen eine Anerkennung keine Bedenken, soweit die Gestaltung dem amtlich vorgeschriebenen Muster entspricht. Die Rdvfg. vom 20.06.2000 - S 2223 A - St 31 1 (ESt-Kartei, § 10b Karte 11) enthält detaillierte Anweisungen zum Inhalt und Aufbau der Zuwendungsbestätigungen. Mit Rdvfg. vom 21.12.2007 - S 2223 A - St 33 1 - wurden neue amtliche Muster für Zuwendungsbestätigungen (auf Grund der zum 01.01.2007 eingetretenen Rechtsänderungen) bekannt gegeben. Hiernach bestehen jedoch keine Bedenken dagegen, bis zum 30.06.2008 noch die bisherigen Muster zu verwenden. Hierbei erforderliche redaktionelle Anpassungen der alten Muster sind von der Körperschaft vorzunehmen. Die o.a. Übergangsfrist wurde durch die Rdvfg. vom 14.04.2008 - S 2223 A - St 33 1 - bis zum 31.12.2008 verlängert.

Zur Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen durch Pfarrgemeinden im Rahmen von Spendenaktionen (z.B. Adveniat, Misereor) vgl. Rdvfg. vom 27.02.2001 - S 2223 A - St 34 1 (KSt-Kartei, § 5 Karte H 92).

Bei den Zuwendungsbestätigungen ist darauf zu achten, dass das in der Bestätigung angegebene Datum des Freistellungsbescheids oder Steuerbescheids nicht länger als 5 Jahre oder das Datum der vorläufigen Bescheinigung nicht länger als 3 Jahre seit dem Tag der Ausstellung der Zuwendungsbestätigung zurückliegt, da ansonsten solche Bestätigungen nicht mehr als ausreichender Nachweis für den steuerlichen Spendenabzug anerkannt werden (vgl. BMF-Schreiben vom 15.12.1994, BStBl I S. 884).

Die Zuwendungsbestätigung muss grundsätzlich von mindestens einer durch Satzung oder Auftrag zur Entgegennahme von Zahlungen berechtigten Person unterschrieben sein. Unter bestimmten Voraussetzungen reicht jedoch eine maschinell erstellte Bestätigungen ohne eigenhändige Unterschrift einer zeichnungsberechtigten Person aus. Hierzu vgl. R 10b.1 Abs. 4 EStR 2005.

12.1.1 Elektronische Zuwendungsbestätigung - § 50 Abs. 1a EStDV

Durch das Steuerbürokratieabbaugesetz wurde in § 50 Abs 1a EStDV die Möglichkeit einer elektronischen Zuwendungsbestätigung geschaffen. Diese kann von dem Empfänger der Zuwendung elektronisch an das für die Besteuerung des Zuwendenden zuständige FA übermittelt werden.

Die Änderung ist erstmals für den VZ 2009 anzuwenden.

12.2 Vereinfachter Zuwendungsnachweis

12.2.1 In Katastrophenfällen

Nach § 50 Abs. 2 Nr. 1 EStDV genügt als Nachweis für den Spendenabzug der Bareinzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung eines Kreditinstituts, wenn die Zuwendung zur Hilfe in Katastrophenfällen innerhalb eines Zeitraums, den die obersten Finanzbehörden der Länder im Benehmen mit dem BMF bestimmen, auf ein für den Katastrophenfall eingerichtetes Sonderkonto einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts, einer inländischen öffentlichen Dienststelle oder eines inländischen amtlich anerkannten Verbandes der freien Wohlfahrtspflege einschließlich seiner Mitgliedsorganisationen eingezahlt worden ist. Eine betragsmäßige Begrenzung besteht in diesen Fällen nicht.

12.2.2 Bei Zuwendungen bis zu einem Betrag von 200 €

Daneben wird es für Zuwendungen bis zu einem Betrag von 200 € nach § 50 Abs. 2 Nr. 2 EStDV aus Vereinfachungsgründen zugelassen, dass anstelle einer von der Körperschaft ausgestellten Zuwendungsbestätigung der Bareinzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung eines Kreditinstituts vorgelegt wird.

Dieses Verfahren ist anwendbar, wenn

- a) der Empfänger der Zuwendung eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine inländische öffentliche Dienststelle ist

oder

- b) der Empfänger eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes ist, wenn der steuerbegünstigte Zweck, für den die Zuwendung verwendet wird, und die Angaben über die Freistellung des Empfängers von der Körperschaftsteuer (= „Anerkennung“ als gemeinnützige Körper-

schaft) auf einem vom Empfänger hergestellten Beleg aufgedruckt sind. Zusätzlich muss auf dem Beleg angegeben werden, ob es sich bei der Zuwendung um eine Spende oder einen Mitgliedsbeitrag handelt.

12.2.3 Art und Inhalt der Buchungsbestätigung

Bei der Buchungsbestätigung kann es sich z.B. um den Kontoauszug, um eine gesonderte Bestätigung des Kreditinstitutes oder auch um einen PC-Ausdruck beim Online-Banking (hierzu vgl. Rdvfg. vom 06.04.2006 - S 2223 A - St 33 1) handeln. Aus der Buchungsbestätigung müssen Name und Kontonummer des Auftraggebers und des Empfängers, der Betrag sowie der Buchungstag ersichtlich sein. Wird die Spende an eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbegünstigte Körperschaft (siehe oben Fall b) überwiesen, muss zusätzlich zur Buchungsbestätigung auch der vom Zuwendungsempfänger hergestellte Beleg vorgelegt werden, weil die Angaben über die Steuerbegünstigung des Empfängers nur aus diesem Beleg ersichtlich sind.

12.3 Verzicht auf die Vorlage von Zuwendungsbestätigungen

Nach den Grundsätzen zur Neuorganisation der Finanzämter ("GNOFÄ-Grundsätze") kann von der Anforderung von Zuwendungsnachweisen abgesehen werden, wenn der Gesamtbetrag der Zuwendungen 100 € nicht übersteigt und eine Einzelaufstellung vorgelegt wird (vgl. Rundverfügungen vom 10.03.2003 und vom 11.01.2006 - O 2000 b A - St 21 1). Ich weise in diesem Zusammenhang jedoch darauf hin, dass es sich insoweit um eine innerdienstliche Maßnahme handelt, die sich nicht an den einzelnen Steuerbürger richtet und im Verhältnis zu ihm weder Rechte noch Verpflichtungen begründet. Die Grenze von 100 € ist daher nicht als Pauschbetrag zur Berücksichtigung von Kleinspenden anzusehen.

12.4 Aufbewahrung der Zuwendungsbestätigungen

Zur Frage der Behandlung und Aufbewahrung von Zuwendungsbestätigungen durch das Finanzamt verweise ich auf die O-Kartei, O 1542 Karte 2.

12.5 Aufzeichnungspflichten des Zuwendungsempfängers

Ist Empfänger der Zuwendung eine in § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG bezeichnete Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, so hat sie die Vereinnahmung der Zuwendung und ihre zweckentsprechende Verwendung ordnungsgemäß aufzuzeichnen. Ein Doppel der Zuwendungsbestätigung ist aufzubewahren. Bei Sachzuwendungen und beim Verzicht auf die Erstattung von Aufwand (Aufwandsspenden) müssen sich aus den Aufzeichnungen auch die Grundlagen für den vom Empfänger bestätigten Wert der Zuwendung ergeben (§ 50 Abs. 4 EStDV - vgl. Tz. 13.1 und 13.2).

13 Sonderfälle des Spendenabzugs

13.1 Sachspenden

Zu den Ausgaben i.S. des § 10b Abs. 1 und Abs. 1a EStG gehören auch alle Wertabgaben, die aus dem geldwerten Vermögen des Spenders zur Förderung der steuerbegünstigten Zwecke abfließen (sog. Sachspenden). Als Sachspende kommen Wirtschaftsgüter aller Art mit Ausnahme von Nutzungen und Leistungen - in Betracht. Grundsätzlich fallen deshalb Dienstleistungen (z.B. ehrenamtliche Arbeitsleistung) oder die Überlassung von Nutzungsmöglichkeiten (z.B. unentgeltliche Überlassung von Räumen, PKW oder sonstigen Wirtschaftsgütern) nicht unter die nach § 10b EStG abzugsfähigen Ausgaben. Wegen der Ausnahme bei sog. Aufwandsspenden vgl. Tz. 13.2.

Die Sachspende ist nach § 10b Abs. 3 Sätze 3 und 4 EStG in der Fassung des JStG 2009 mit dem gemeinen Wert (Marktwert) des gespendeten Gegenstandes zu bewerten, wenn dessen Veräußerung im Zeitpunkt der Zuwendung keinen Besteuerungstatbestand erfüllen würde. In allen übrigen Fällen dürfen bei der Ermittlung der Zuwendungshöhe die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten nur überschritten werden, soweit eine Gewinnrealisierung stattgefunden hat. Diese Regelung betrifft z.B. die Zuwendung einer Beteiligung i.S.d. § 17 EStG aus dem Privatvermögen, die hiernach mit den (fortgeführten) Anschaffungskosten zu bewerten ist.

Ist der Gegenstand vor der Spende aus einem Betrieb entnommen worden, kann höchstens der Wert angesetzt werden, der vorher auch bei der Entnahme zugrunde gelegt worden ist, jedoch zuzüglich der bei der Entnahme angefallenen Umsatzsteuer.

Entnahmewert kann dabei auch der Buchwert sein (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 5 EStG = Buchwertprivileg). Dies setzt voraus, dass das Wirtschaftsgut unmittelbar nach seiner Entnahme aus dem Betriebsvermögen einer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zur Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke i.S. des § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG unentgeltlich überlassen wird. Insoweit ist es auch unschädlich für die Gewährung des Buchwertprivilegs, wenn das Wirtschaftsgut (z.B. Grundstück) durch die übernehmende steuerbegünstigte Körperschaft unmittelbar nach der Zuwendung veräußert wird.

Bei Sachspenden müssen aus der Spendenbestätigung der Wert i.S. des § 10b Abs. 3 EStG und die genaue Bezeichnung der gespendeten Sache ersichtlich sein (vgl. das Muster der hierfür aufgelegten Zuwendungsbestätigung - BMF-Schreiben vom 13.12.2007, BStBl 2008 I S. 4). Sind die zur steuerlichen Berücksichtigung einer Spende erforderlichen Angaben in der Zuwendungsbestätigung nicht enthalten, so ist eine nachträgliche Bescheinigung der fehlenden Angaben in einem formlosen Schreiben nicht ausreichend. Vielmehr ist eine geänderte und entsprechend ergänzte Zuwendungsbestätigung vorzulegen.

Auch gebrauchte Wirtschaftsgüter können Gegenstand einer Sachspende sein, deren Höhe sich (bei Spenden aus dem Privatvermögen) grundsätzlich (s.o.) nach dem gemeinen Wert

des zugewendeten Wirtschaftsguts richtet. Bei gebrauchter Kleidung stellt sich die Frage, ob sie überhaupt noch einen gemeinen Wert (Marktwert) hat. Wird ein solcher geltend gemacht, sind die für eine Schätzung maßgeblichen Faktoren wie Neupreis, Zeitraum zwischen Anschaffung und Weggabe und der tatsächliche Erhaltungszustand durch den Steuerpflichtigen nachzuweisen (siehe BFH-Urteil vom 23.05.1989, BStBl 1989 II S. 879).

13.2 Aufwandsspenden

Aufwendungen zugunsten einer zum Empfang steuerlich abzugsfähiger Zuwendungen berechtigten Körperschaft sind nach § 10b Abs. 3 Satz 4 EStG nur abzugsfähig, wenn ein Anspruch auf die Erstattung der Aufwendungen durch Vertrag oder Satzung eingeräumt und auf die Erstattung verzichtet worden ist (sog. Aufwandsspende). Der Anspruch darf nicht unter der Bedingung des Verzichts eingeräumt worden sein.

Aus dem Ausschluss von „Nutzungen und Leistungen“ (vgl. Tz. 13.1) folgt nicht, dass Aufwendungen, z.B. anlässlich persönlich erbrachter Arbeitsleistungen des Spenders, die aus dessen Vermögen effektiv abfließen, nicht als Ausgaben i.S. des § 10b EStG anzusehen sind. Der Ausschluss von „Nutzungen und Leistungen“ nach § 10b Abs. 3 Satz 1 EStG betrifft nur solche Zuwendungen, die keine Wertabgaben aus dem geldwerten Vermögen des Zuwendenden darstellen.

Daher stellt bei natürlichen Personen die (von vornherein so vereinbarte) unentgeltliche Bereitstellung der Arbeitskraft selbst keine Spende dar (siehe BFH-Urteil vom 28.04.1978, BStBl 1979 II S. 297). Dagegen kann der Verzicht auf eine durch Vertrag oder Satzung vereinbarte Lohnzahlung eine abzugsfähige Spende begründen.

Die Grundsätze für die steuerliche Anerkennung von Aufwandsspenden sind in der Rdvfg. vom 07.07.1999 - S 2223 A - St 31 1 (ESt-Kartei, Karte 10 zu § 10b) zusammengefasst.

Um die Gemeinnützigkeit nicht zu gefährden, dürfen nur angemessene Ersatzansprüche eingeräumt werden. Vgl. hierzu Rdvfg. vom 15.10.1997 - S 2223 A - St 34 3 - zum Spendenabzug bei Aufnahme von Kindern aus der Tschernobyl-Region.

Zur steuerlichen Behandlung von Aufwendungsersatz, der an eine Person ausgezahlt wird, die vorher dem Verein eine Geldspende geleistet hat, vgl. Tz. 3 der o.a. Rdvfg. vom 07.07.1999 - S 2223 A - St 31 1 (ESt-Kartei, Karte 10 zu § 10b).

Bei dem Verzicht auf die Erstattung von Aufwand besteht die Spende nicht in der Tätigkeit des Aufwandes, sondern in dem Verzicht auf einen vereinbarten Erstattungsanspruch. Zeitpunkt der Spende ist daher der Zeitpunkt des Verzichtes. Wird durch eine Verzichtserklärung auf die Erstattung von zu unterschiedlichen Zeitpunkten getätigtem Aufwand verzichtet, so handelt es sich nur um eine Spende. In einem solchen Fall ist daher keine Sammelbestätigung (i.S. der Tz. 6 des BMF-Schreibens vom 02.06.2000, BStBl I S. 592; KSt-Kartei, § 5 Karte H 84), sondern ein Einzel-Zuwendungsnachweis auszustellen.

Zur Anerkennung der Ernsthaftigkeit eines eingeräumten Erstattungsanspruches ist es zwar grundsätzlich erforderlich, dass auf den (jeweiligen) Anspruch zeitnah verzichtet wird. Aufgrund der insoweit allgemein üblichen Praxis ist es (insbesondere bei überregional tätigen Organisationen mit einer großen Anzahl von Mitgliedern, z.B. bei politischen Parteien) jedoch vertretbar, wenn ein solcher Verzicht einmal jährlich (z.B. zum Jahresende) erklärt wird.

Aufwandsspenden sind abgekürzte Geldspende. Sie sind daher auf dem Muster für Geldzuwendungen zu bestätigen. In der Zuwendungsbestätigung muss nicht angegeben werden, welcher Aufwand dem Erstattungsanspruch zugrunde gelegen hat. Die begünstigte Körperschaft muss dies jedoch in ihren Unterlagen festhalten.

13.3 Abgrenzung zum Sponsoring

Besondere Grundsätze gelten beim Sponsoring. Unter Sponsoring wird üblicherweise die Gewährung von Geld oder geldwerten Vorteilen durch Unternehmen zur Förderung von Personen, Gruppen und/oder Organisationen in sportlichen, kulturellen, kirchlichen, wissenschaftlichen, sozialen, ökologischen oder ähnlich bedeutsamen gesellschaftspolitischen Bereichen verstanden, mit der regelmäßig auch eigene unternehmensbezogene Ziele der Werbung und Öffentlichkeitsarbeit verfolgt werden. Vgl. hierzu AEAO, Nr. 7 zu § 64 Abs. 1 AO (KSt-Kartei, § 5 Karte H 0.1).

13.4 Elternleistungen an gemeinnützige Schulvereine (Schulen in freier Trägerschaft) und entsprechende Fördervereine

Als steuerlich abziehbare Zuwendungen im Sinne des § 10b EStG kommen nur freiwillige Leistungen der Eltern in Betracht, die über den festgesetzten Elternbeitrag hinausgehen (vgl. Rdvfg. vom 30.01.1991 - S 2223 A - St 31 1, ESt-Kartei: Karte 19 zu § 10b EStG). Hierzu vgl. auch H 10b.1 „Elternleistungen....“ EStH 2007.

14 Vertrauensschutz und Haftung nach § 10b Abs. 4 EStG

14.1 Vertrauensschutz nach § 10b Abs. 4 Satz 1 EStG

Nach § 10b Abs. 4 Satz 1 EStG darf der Steuerpflichtige auf die Richtigkeit der Bestätigung über Spenden und Mitgliedsbeiträge vertrauen, es sei denn, dass er die Bestätigung durch unlautere Mittel oder falsche Angaben erwirkt hat oder dass ihm die Unrichtigkeit der Bestätigung bekannt oder infolge grober Fahrlässigkeit nicht bekannt war.

Das geschützte Vertrauen des gutgläubigen Spenders umfasst u.a. das Vertrauen in den Status der Körperschaft und in die Verwendung der Spende. Der Spendenabzug bleibt ihm also auch dann erhalten, wenn der Körperschaft rückwirkend für den Veranlagungszeitraum, in dem die Spende geleistet wurde, die Gemeinnützigkeit aberkannt wird.

14.2 Haftung nach § 10b Abs. 4 Satz 2 ff. EStG

Mit diesem Vertrauensschutz korrespondiert die Haftungsregelung in § 10b Abs. 4 Satz 2 ff. EStG. Danach haftet für die entgangene Steuer, wer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Spendenbestätigung ausstellt (1. Alternative - „Ausstellerhaftung“) oder wer veranlasst, dass Zuwendungen nicht zu den in der Bestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden (2. Alternative - „Veranlasserhaftung“). Die Inanspruchnahme zur Haftung setzt voraus, dass beim Spender Vertrauensschutz gemäß § 10b Abs. 4 S. 1 EStG besteht.

Die Haftung soll dem Missbrauch mit Zuwendungsbestätigungen entgegenwirken. Dies ist z. B. dann der Fall, wenn eine nicht gemeinnützige oder nicht spendenbegünstigte Körperschaft Zuwendungsbestätigungen ausstellt, wenn der Wert einer Spende in der Bestätigung zu hoch angegeben wird, Bestätigungen über nicht gezahlte Spenden erteilt werden, Bestätigungen über Spenden für einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ausgestellt werden und Anderes mehr.

14.2.1 Ausstellerhaftung

Erforderlich ist hierbei eine objektive Unrichtigkeit. Diese kann sich sowohl auf die Zahlung als solche (d.h. den ausgewiesenen Betrag) als auch auf die Bestätigung des Begünstigungstatbestandes durch den Empfänger beziehen.

14.2.1.1 Unrichtigkeit

Unrichtig ist eine Zuwendungsbestätigung, deren Inhalt nicht der objektiven Sach- und Rechtslage entspricht. Die Unrichtigkeit bezieht sich auf die Angaben, die für den Abzug wesentlich sind, insbesondere also auf die Höhe des zugewendeten Betrags, den beabsichtigten Verwendungszweck und den steuerbegünstigten Status der spendenempfangenden Körperschaft (siehe BFH-Urteil vom 12.08.1999, BStBl 2000 II S. 65).

Die Bestätigung bezweckt, den Abzug bestimmter Beträge als Spende zu ermöglichen, ohne dass der (gutgläubige) Spender und dessen Finanzamt die entsprechenden Abzugsvoraussetzungen noch einmal zu prüfen brauchen. In der Bestätigung wird bescheinigt, dass ein bestimmter Betrag als Spende verwendet wird. Damit wird zum Ausdruck gebracht, dass der zugewendete Betrag als Spende empfangen worden ist. Danach sind alle Beträge, die auf einer Spendenbestätigung angegeben sind, als Spendenleistungen ausgewiesen und nehmen an der Richtigkeitsgewähr und der Vertrauensschutzregelung des § 10b Abs. 4 EStG teil. Weist die Bestätigung bestimmte Beträge, die keine Spenden sind (z.B. wegen des entgeltlichen Charakters der Zuwendung), als solche aus, ist die Bestätigung unrichtig (siehe BFH-Urteil vom 12.08.1999, BStBl 2000 II S. 65).

14.2.1.2 Verschulden

Voraussetzung dafür, dass der Haftungstatbestand der sog. Ausstellerhaftung verwirklicht wird, ist ein vorsätzliches oder grob fahrlässiges Verschulden des Ausstellenden. Nach der Rechtsprechung (siehe Urteil des FG München vom 16.06.1996, EFG 1997, 322; Revision zurückgewiesen mit Urteil des BFH vom 24.04.2002, BStBl 2003 II S. 128) sind die Verschuldensbegriffe des § 10b Abs. 4 EStG und des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO inhaltsgleich und unterliegen den selben Auslegungsgrundsätzen, wie sie von der Rechtsprechung zu letzterer Vorschrift entwickelt worden sind. Grob fahrlässig handelt hiernach, wer die nach seinen persönlichen Kenntnissen und Fähigkeiten gebotene und zumutbare Sorgfalt in ungewöhnlichem Maße und in nicht entschuldbarer Weise verletzt (siehe z.B. BFH-Urteil vom 13.09.1990, BStBl 1991 II S. 124). Das ist dann der Fall, wenn der Betroffene unbeachtet lässt, was im gegebenen Fall jedem hätte einleuchten müssen, oder wenn er die einfachsten, ganz naheliegenden Überlegungen nicht anstellt.

14.2.2 Veranlasserhaftung

Haftungstatbestand ist die zweckentfremdete Verwendung von Zuwendungen. Die „Veranlassung“ geschieht in der Regel durch die entscheidungsbefugten bzw. anordnenden Vorstände.

14.2.2.1 Fehlverwendung

Die Veranlasserhaftung erfasst Fehlverhalten des Empfängers in Zusammenhang mit der Spendenverwendung (siehe BFH-Urteil vom 24.04.2002, BStBl 2003 II S. 128). Eine Fehlverwendung liegt z.B. dann vor, wenn die Zuwendung in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (auch: bezahlter Sport) verwendet wird, z.B. zur Verlustabdeckung dieses Betriebs.

Eine Fehlverwendung und damit ein die Spendenhaftung auslösender Tatbestand ist jedoch nicht gegeben, wenn der Empfänger die Zuwendung zu dem in der Bestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zweck verwendet hat, auch wenn er im Körperschaftsteuerveranlagungsverfahren nicht als gemeinnützig anerkannt wird (siehe BFH-Urteile vom 10.09.2003, BStBl 2004 II S. 352, und vom 28.07.2004, XI R 40/03). Dies hat insbesondere in den Fällen Bedeutung, in denen einer Körperschaft entweder in einer vorläufigen Bescheinigung (vgl. Tz. 11.2) oder in einem Freistellungsbescheid für frühere VZ die Auskunft erteilt wurde, dass sie auch künftig dazu berechtigt ist, steuerlich wirksame Spendenbescheinigungen auszustellen, sie für die VZ, in der sie solche Bescheinigungen ausgestellt hat, später jedoch - z. B. wegen Verstößen gegen das Gebot der Vermögensbindung - tatsächlich nicht als steuerbegünstigte Körperschaft i.S.d. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG anerkannt wird (vgl. auch H 10b.1 „Spendenhaftung“ EStH 2006).

14.2.2.2 Verschulden

Während die Ausstellerhaftung vorsätzliches oder grob fahrlässiges Handeln voraussetzt, enthält der die Veranlasserhaftung definierende § 10b Abs. 4 Satz 2 Halbsatz 2 EStG einen Fall der Gefährdungshaftung ohne Verschulden.

14.3 Umfang der Haftung:

Die entgangene Steuer ist mit 30 v.H. des zugewendeten Betrags anzusetzen. Maßgeblicher Zeitpunkt für die Anwendung dieses - gegenüber dem früheren Recht - reduzierten Haftungssatzes ist der Zeitpunkt der Haftungsinanspruchnahme, somit der Zeitpunkt der Bekanntgabe des Haftungsbescheides (vgl. Rdvfg. vom 15.01.2009 - S 2223 A - St 33 1, Rdnr. 6).

Eine entsprechende Haftungsregelung enthält § 9 Abs. 3 KStG. Daneben tritt ggf. noch die Haftung nach § 9 Nr. 5 Satz 6 GewStG für die entgangene Gewerbesteuer, die mit 15 v. H. des zugewendeten Betrages anzusetzen ist.

Die Festlegung der Haftungshöhe als fester Prozentsatz der Zuwendung erfolgt unabhängig von den tatsächlichen Verhältnissen beim Spender (soweit dieser Vertrauensschutz genießt). Die Frage, ob oder in welchem Umfang sich der Spendenabzug beim Spender steuerlich überhaupt ausgewirkt hat, ist für die Haftungsfrage ohne Bedeutung. Einzelfallbezogene Ermittlungen des Steuerausfalles unterbleiben.

Im Falle der Ausstellerhaftung bestimmt sich die Bemessungsgrundlage für die Haftungshöhe nach den Zuwendungen, für die eine unrichtige Zuwendungsbestätigung ausgestellt wurde, im Falle der Veranlasserhaftung bestimmt sie sich nach den fehlerverwendeten Zuwendungen.

Gehaftet wird für die bei dem Spender (durch den Abzug der Zuwendungen bei seiner Steuer-Veranlagung) entgangene Steuer, bei der es sich entweder um ESt oder um KSt handeln kann. In dem Haftungsbescheid ist daher anzugeben, ob und ggf. in welchem Umfang eine Inanspruchnahme für entgangene ESt und / oder KSt erfolgt.

14.4 Haftungsschuldner

Der Aussteller der Bestätigung bzw. der Veranlasser einer Fehlverwendung haftet für die entgangene Steuer. Haftungsschuldner ist daher der Handelnde.

Die Ausstellerhaftung trifft grundsätzlich nur die Körperschaft, da § 50 Abs. 1 EStDV ausdrücklich anordnet, dass Zuwendungsbestätigungen vom Empfänger auszustellen sind. Da als Zuwendungsempfänger nur die in § 49 EStDV genannten Einrichtungen in Betracht kommen, sind diese allein „Aussteller“ der Zuwendungsbestätigungen (siehe BFH-Urteil vom 24.04.2002, BStBl 2003 II S. 128). Gegenüber einer natürlichen Person greift die Aussteller-

haftung allenfalls dann ein, wenn die Person außerhalb des ihr zugewiesenen Wirkungsbereiches gehandelt hat (vgl. H 10b.1 „Spendenhaftung“ EStH 2005).

Durch das JStG 2009 wurde in § 10b Abs. 4 EStG bezüglich der Veranlasserhaftung eine Reihenfolge der Inanspruchnahme der Gesamtschuldner in das Gesetz aufgenommen:

Hiernach haftet vorrangig der Zuwendungsempfänger, also die Körperschaft. Die handelnde Person wird nur in Anspruch genommen, wenn die Inanspruchnahme der Körperschaft erfolglos ist, der Haftungsanspruch also weder durch Zahlung, Aufrechnung, Erlass oder Verjährung erloschen ist noch Vollstreckungsmaßnahmen gegen die Körperschaft zum Erfolg geführt haben. Entsprechende Änderungen erfolgten in § 9 Abs. 3 KStG und in § 9 Nr. 5 GewStG. Die Änderung ist erstmals für den VZ 2009 anzuwenden.

Zur Haftung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts im (früheren) Durchlaufspendenverfahren siehe ebenfalls das Urteil des BFH vom 24.04.2002, BStBl 2003 II S. 128.

14.5 Geltendmachung der Haftung:

Der Erlass eines Haftungsbescheides ist eine Ermessensentscheidung. Liegen die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Haftungsanspruchnahme nach § 10b Abs 4 EStG vor, wozu auch gehört, dass der Spender wegen des insoweit bestehenden Vertrauensschutzes nicht in Anspruch genommen werden kann, so reduziert sich das Ermessen der Verwaltung, einen Haftungsbescheid zu erlassen oder nicht, wegen des Legalitätsprinzips auf Null (siehe Urteil des Hessischen FG vom 14.01.1998, EFG 1998, 757).

14.6 Besondere Festsetzungsfrist für Haftungsansprüche - § 10b Abs. 4 Satz 5 EStG

Nach § 10b Abs. 4 Satz 5 EStG in der Fassung des JStG 2009 läuft die Festsetzungsfrist für Haftungsansprüche nicht ab, solange die Festsetzungsfrist für von dem Zuwendungsempfänger geschuldete Körperschaftsteuer für den VZ nicht abgelaufen ist, in dem die unrichtige Bestätigung ausgestellt worden ist oder veranlasst wurde, dass die Zuwendung nicht zu den in der Bestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet worden ist; § 191 Abs. 5 AO ist nicht anzuwenden. Entsprechende Regelungen enthalten § 9 Abs. 3 KStG und § 9 Nr. 5 GewStG.

Die Änderung ist erstmals für im VZ 2009 unrichtig ausgestellte Zuwendungsbestätigungen oder für in diesem VZ fehlverwendete Zuwendungen anzuwenden.

14.7 Zuständigkeit für die Durchführung des Haftungsverfahrens

Da sich das eine Haftung auslösende Fehlverhalten in der Sphäre der Körperschaft abspielt, ist das Haftungsverfahren auch in diesem Bereich anzusiedeln. Zuständig für die Durchführung der Haftungsverfahren ist danach das für die Körperschaft zuständige und nicht das für den Spender zuständige Finanzamt.

15 Mitgliedsbeiträge und Spenden an politische Parteien und an unabhängige Wählervereinigungen

Hinsichtlich der steuerlichen Berücksichtigung von Zuwendungen an politische Parteien i. S. des § 2 des Parteiengesetzes ist durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 10.10.2007 nur insoweit eine Änderung eingetreten, als der Höchstbetrag, bis zu dem bei Spenden ein vereinfachter Zuwendungsnachweis nach § 50 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. c EStDV möglich ist, auf 200 € angehoben wurde. Hierzu vgl. auch Tz. 12.2.2. Neue Muster für Zuwendungsbestätigungen an Parteien und Wählervereinigungen wurden ebenfalls mit dem BMF-Schreiben vom 13.12.2007 (BStBl 2008 I S. 4) bekannt gegeben. Hierzu vgl. Tz 12.1.

Im Übrigen gelten hinsichtlich der Mitgliedsbeiträge und Spenden an politische Parteien und an unabhängige Wählervereinigungen zu Ausführungen in den Tz. 11 - 13 der Bezugsverfügung vom 15.04.2005 unverändert fort.

Im Auftrag
Gerd-W. Vogel
Beglaubigt

Rosenbaum
Beschäftigte

