

SPENDENABZUG

BMF-Schreiben vom 15.9.14: Spenden in das zu erhaltende Vermögen einer Stiftung

von RA StB Dipl. Finw. (FH) Dr. Jörg Sauer und StBin Sabrina V. Wägele, Ebner Stolz Mönning Bachem, Stuttgart

| Das BMF hat sich mit Schreiben vom 15.9.14 zur Anwendung des § 10b Abs. 1a EStG geäußert (IV C 4 - S 2223/07/0006 :005, BStBl I 14, 1278, Abruf-Nr. 143115). Insbesondere geht es um Spenden in das zu erhaltende Vermögen von Stiftungen beziehungsweise an Verbrauchsstiftungen sowie um die steuerliche Behandlung von Zuwendungen bei einem Wechsel von der Zusammenveranlagung zur Einzelveranlagung bei Ehegatten und Lebenspartnern. |

1. Definition des zu erhaltenden Vermögens

In dem BMF-Schreiben wurden unter anderem klarstellende Hinweise zum Begriff des zu erhaltenden Vermögens (Vermögensstock) gegeben.

- Danach zählen zum zu erhaltenden Vermögen einer Stiftung insbesondere Vermögenswerte, die anlässlich der Stiftungerrichtung zugewendet werden und nicht zum Verbrauch bestimmt sind. Das Stiftungsvermögen kann unter anderem aus Grundstücken, Immobilien, Wertpapieren, Geschäftsanteilen oder Barvermögen bestehen.
- Des Weiteren umfasst das zu erhaltende Vermögen klassische Zustiftungen, also Zuwendungen, die nach Errichtung einer Stiftung getätigt werden und der ausdrücklichen Bestimmung unterliegen, dass diese der Vermögensausstattung zugutekommen sollen. Entscheidend für die Qualifizierung einer Zuwendung als „Spende in das zu erhaltende Vermögen einer Stiftung“ ist demnach immer die Zweckbestimmung durch den Zuwendenden.

Die Definition, was als „Spende in das zu erhaltende Vermögen einer Stiftung“ gilt, ist deshalb von Bedeutung, da § 10b Abs. 1a S. 2 EStG regelt, dass Spenden in das verbrauchbare Vermögen einer Stiftung nicht den erhöhten Abzugsmöglichkeiten nach § 10b Abs. 1a EStG unterliegen. Gemäß § 10b Abs. 1a EStG können hingegen Spenden zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke in das zu erhaltende Vermögen einer Stiftung auf Antrag des Steuerpflichtigen über einen Zehnjahreszeitraum verteilt und bis zu einem Gesamtbetrag von 1 Mio. EUR und bei Ehegatten sowie Lebenspartnern bis zu 2 Mio. EUR als Sonderausgaben steuerlich geltend gemacht werden.

2. Verbrauchsstiftungen

Die Zulässigkeit der Verbrauchsstiftung wurde mit dem Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts vom 28.3.13 in § 80 Abs. 2 BGB nun ausdrücklich geregelt.

Nach der gesetzlichen Definition ist eine Verbrauchsstiftung eine Stiftung, die für eine bestimmte Zeit errichtet und deren Vermögen für die Zweckver-

Vermögenszuwendungen bei Errichtung der Stiftung

Zustiftung bedarf der Zweckbestimmung durch den Zuwendenden

Unterschiedliche Abzugsmöglichkeiten, je nach Art der Spende

folgung verbraucht werden soll. Eine Anerkennung setzt jedoch voraus, dass die Stiftung für mindestens zehn Jahre besteht. Dabei muss die Zweckverwirklichung über den gesamten Zeitraum gesichert sein. Das Stiftungskapital kann somit nicht beliebig verbraucht werden. Vielmehr muss auch im zehnten Jahr die Zweckverwirklichung genauso gesichert sein wie im Jahr der Stiftungserrichtung. Dies kann z.B. durch einen degressiven Vermögensverbrauch erreicht werden (maximal zehn Prozent des zu Beginn des jeweiligen Jahres vorhandenen Vermögens). Im Jahr zehn kann das Vermögen dann vollständig aufgebraucht werden.

Das BMF-Schreiben stellt fest, dass Verbrauchsstiftungen naturgemäß demnach nicht über zu erhaltendes Vermögen i.S. des § 10b Abs. 1a EStG verfügen und folglich Spenden in das Vermögen einer Verbrauchsstiftung nur nach den allgemeinen Grundsätzen des § 10b Abs. 1 EStG zu berücksichtigen sind. Folglich können Spenden an Verbrauchsstiftungen nur bis zu einer Höhe von insgesamt 20 Prozent des Gesamtbetrags der Einkünfte als Sonderausgaben abgezogen werden bzw. bis zu einer Höhe von 4 Promille der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter.

3. Besonderheiten beim Spendenabzug nach § 10b Abs. 1a EStG

Eine als gemeinnützig anerkannte Stiftung muss ihre Mittel grundsätzlich zeitnah für ihre steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke verwenden (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO). Bei Spenden bedeutet dies, dass die Mittel spätestens in den auf den Zufluss folgenden zwei Kalender- oder Wirtschaftsjahren für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden müssen. Das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung bezieht sich auch auf die Erträge des Stiftungsvermögens. Erbschaften und Vermächtnisse unterliegen hingegen grundsätzlich nicht der zeitnahen Mittelverwendung. Sie können zur Verstärkung des Stiftungsvermögens genutzt werden.

4. Entscheidung des Zuwenders

Besitzt eine Stiftung demnach Vermögen, welches sowohl aus zu erhaltenden als auch aus zu verbrauchenden Teilen besteht, ist bezüglich des Spendenabzugs zu differenzieren. Spenden welche in das zu erhaltende Vermögen geleistet worden sind, sind beim Zuwendenden nach § 10b Abs. 1a EStG abziehbar. Hingegen sind Spenden in das Vermögen, welches von der Stiftung verbraucht werden muss, lediglich nach § 10b Abs. 1 EStG abzugsfähig. Es obliegt somit dem Spender gegenüber der empfangenden Stiftung darzulegen, wie er seine Spende verwendet haben wissen möchte.

5. Satzungsregelungen

Enthält die Satzung einer Stiftung eine Öffnungsklausel, dass das zu erhaltende Vermögen in Ausnahmefällen für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden kann, jedoch unverzüglich wieder zugeführt werden muss, so liegt kein verbrauchbares Vermögen vor.

Verbrauchsstiftung muss mindestens 10 Jahre bestehen

Verbrauchsstiftungen haben kein zu erhaltendes Vermögen

Erbschaften können zur Verstärkung des Stiftungsvermögens genutzt werden

Spender muss klarstellen, wie er Spende verwendet wissen will

Ebenfalls liegt kein verbrauchbares Vermögen vor, wenn die Stiftungsaufsicht den Verbrauch des Vermögens unter der Prämisse des unverzüglichen Wiederaufholens genehmigt.

Unverzüglich ist eine Handlung, die ohne schuldhaftes Zögern erfolgt. Die in § 121 Abs. 1 S. 1 BGB vorgenommene Legaldefinition des Begriffs gilt für das gesamte deutsche Recht. Entscheidend für die Unverzüglichkeit ist nicht die objektive, sondern die subjektive Zumutbarkeit des alsbaldigen Handelns. Eine unverzügliche Wiederzuführung zum Vermögensstock liegt somit z.B. vor, wenn erhaltene Erbschaften oder Vermächtnisse dem Stiftungsvermögen zugeführt werden.

Satzungsmäßige Gründe, die eine Auflösung der Stiftung und den anschließenden Vermögensverbrauch für steuerbegünstigte satzungsmäßige Zwecke vorsehen, werden von der Finanzverwaltung ebenfalls als unschädlich erachtet. Sie führen nicht dazu, dass verbrauchbares Vermögen vorliegt.

6. Zuwendungen von Ehegatten und Lebenspartnern

Bei einer Zusammenveranlagung gemäß den §§ 26, 26b EStG können Ehegatten und Lebenspartner unter den Voraussetzungen des § 10b Abs. 1a EStG auf Antrag einen Höchstbetrag von 2 Mio. EUR zum Abzug bringen. Einen Nachweis, dass die Spende von beiden wirtschaftlich getragen wurde, ist nicht erforderlich.

Hier stellte sich bislang in der Praxis die Problematik, wie im Fall einer Rückkehr zur Einzelveranlagung innerhalb des Zehnjahreszeitraums mit dem Höchstbetrag zu verfahren ist.

Das BMF stellte hierzu nunmehr fest, dass bei einem Wechsel zur Einzelveranlagung der verbleibende Spendenvortrag aufzuteilen ist. Maßgeblich ist hierbei, wer die Zuwendung wirtschaftlich getragen hat. Die bisher abgezogenen Beträge werden demnach dem Ehegatten/Lebenspartner zugerechnet, welcher mit der Spende wirtschaftlich belastet war. Übersteigt die Zuwendung den Höchstbetrag i.H. von 1 Mio. EUR für Einzelveranlagte, ist der davon noch verbleibende Anteil nach § 10b Abs. 1 EStG abzuziehen.

■ Beispiel

M und F sind verheiratet und werden gemäß den §§ 26, 26b EStG steuerlich zusammenveranlagt. In 01 leisten sie gemeinschaftlich eine Spende in den Vermögensstock einer Stiftung in Höhe von 3 Mio. EUR. M wendet 1,8 Mio. EUR auf und F trägt wirtschaftlich 1,2 Mio. EUR. In 01 stellen sie den Antrag auf Abzug der Vermögensstockspende nach § 10b Abs. 1a EStG i.H. von 1 Mio. EUR.

In 03 erfolgt ein Übergang zur Einzelveranlagung (Scheidung der Ehegatten).

In der Periode spielt es keine Rolle, wer von beiden die Spende wirtschaftlich getragen hat. Ihnen steht gemeinsam ein abzugsfähiger Höchstbetrag von 2 Mio. EUR zu. Im Beispiel wurde jedoch nur ein Abzug in Höhe von 1 Mio. EUR beantragt.

„Unverzüglich“ bedeutet, soweit es subjektiv möglich ist, alsbald zu handeln

Maximal 2 Mio. EUR sind abzugsfähig

Bei Wechsel zur Einzelveranlagung erfolgt Aufteilung des Spendenvortrags

	M	F
1. Spende 3 Mio. EUR	1.800 000 EUR	1.200 000 EUR
Abgezogener Betrag nach § 10b Abs. 1a EStG 1 Mio. EUR	666.667 EUR	333.333 EUR
Spendenvortrag	1.133 333 EUR	866.667 EUR
2. Verbleibender Höchstbetrag bei Einzelveranlagung nach §10b Abs. 1a EStG	333.333 EUR	666.667 EUR
Verbleibender Anteil nach §10b Abs. 1 EStG	800.000 EUR	200.000 EUR

Mit der Einzelveranlagung in 03 (Scheidungszeitpunkt) werden M und F separat betrachtet. Der auf Antrag in 01 abgezogene Betrag i.H. von 1 Mio. EUR wird anteilig, im Verhältnis der wirtschaftlichen Belastung, M und F zugerechnet. Aus dem Verhältnis 2/3 zu 1/3 ergibt sich für M ein Betrag in Höhe von 666.666 EUR während F 333.333 EUR zugerechnet werden. Der Höchstbetrag für Einzelveranlagte i.H. von 1 Mio. EUR wird jeweils um den abgezogenen Betrag in 01 verringert und kann nach § 10b Abs. 1a EStG, innerhalb des Zehnjahreszeitraums (im Beispiel 03 bis 10), geltend gemacht werden. Der Anteil der Spende, welcher den Höchstbetrag des § 10b Abs. 1a EStG übersteigt, ist im Rahmen des § 10b Abs. 1 EStG abzugsfähig.

Es drängt sich die Frage auf, ob der scheidungsbedingte Wechsel von der Zusammenveranlagung zur Einzelveranlagung ein rückwirkendes Ereignis i.S. des § 175 AO ist und somit auch formell bestandskräftige Steuerbescheide der Eheleute geändert werden können. Gemäß § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO ist ein Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit ein Ereignis eintritt, welches steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat. Der erlassene Steuerbescheid für 01 ist zunächst zutreffend, da das Ereignis (Scheidung) bei Erlass des Bescheides noch nicht eingetreten ist. Das nachträgliche Ereignis macht den Bescheid dann aber unrichtig. „Ereignis“ i.S. von § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO sind alle relevanten Vorgänge, d.h. Lebenssachverhalte, rechtliche Vorgänge, Rechtsverhältnisse, Gerichtsentscheidungen u.a., die sachverhaltsändernd wirken.

Eine Änderung nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO setzt weiter voraus, dass das eingetretene Ereignis eine Wirkung für die Vergangenheit auslöst. Als Folge ist der veränderte Sachverhalt der Besteuerung zu unterwerfen. Die Rückwirkung muss steuerlicher Natur sein, d.h. die vorgenommene Besteuerung nach dem jeweiligen Steuergesetz muss aufgrund des jetzt eingetretenen Ereignisses im Nachhinein unrichtig sein. Der Wechsel von der Zusammenveranlagung zur Einzelveranlagung ist ein Ereignis i.S. von § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO. Allerdings tritt keine Wirkung für die Vergangenheit ein, da lediglich die Aufteilung des Spendenvortrags unter dem Gesichtspunkt, wie die Spende wirtschaftlich getragen wurde, angepasst wird. Im Ergebnis ist also ein rückwirkendes Ereignis i.S. des § 175 AO zu verneinen.

Beachten Sie | Die Grundsätze des BMF-Schreibens gelten bereits ab dem gesamten Veranlagungszeitraum 2013.

Wechsel der Veranlagung als rückwirkendes Ereignis?

Ereignis ja, Rückwirkung für die Vergangenheit, nein