

SPENDEN

Der richtige Umgang mit Spenden (Teil 4): Das kleine 1x1 der Aufwandsspende

von Wolfgang Pfeffer, Drefahl

| Spenden sind auch bei Stiftungen eine unverzichtbare Finanzierungsquelle. Im Umgang mit Spenden gibt es aber viele mögliche Fehler, die zu steuerlich ungünstigen Ergebnissen für die Stiftung oder den Spender führen können. SB erläutert in einer Beitragsreihe die Grundlagen des steuerlichen Spendenrechts. In Teil 4 erfahren Sie, wie Sie in Ihrer Stiftung Aufwands-spenden richtig handhaben. |

Die Grundlage von Aufwandsspenden

Bei einer Aufwandsspende handelt es sich um den Verzicht auf einen zuvor vereinbarten Aufwendungsersatz. Unter den Voraussetzungen des § 10b Abs. 3 S. 5 EStG ist ein Abzug als Spende möglich.

§ 10b Abs. 3 EStG
regelt die Details

■ Wortlaut § 10b Abs. 3 S. 5 EStG

Aufwendungen zugunsten einer Körperschaft, die zum Empfang steuerlich abziehbarer Zuwendungen berechtigt ist, können nur abgezogen werden, wenn ein Anspruch auf die Erstattung der Aufwendungen durch Vertrag oder Satzung eingeräumt und auf die Erstattung verzichtet worden ist.

Es handelt sich um ein zweistufiges Verfahren. Zuerst muss eine Person einen Anspruch darauf haben, Aufwendungen erstattet zu bekommen. Anschließend verzichtet sie auf die Erstattung und erhält im Gegenzug eine Zuwendungsbestätigung. Dies wird häufig missverstanden. Oft werden fälschlicherweise Zuwendungsbestätigungen für Leistungen ausgestellt, die jemand unentgeltlich für die Stiftung erbracht hat. In § 10b Abs. 3 S. 1 EStG ist aber ausdrücklich geregelt, dass Nutzungen und Leistungen nicht gespendet werden können.

Zweistufiges
Verfahren aus
Anspruch und
Verzicht

Für Aufwandsspenden gibt es eine Reihe von Vorgaben, die sicherstellen sollen, dass nur eine Zuwendungsbestätigung ausgestellt wird, wenn tatsächlich ein Erstattungsanspruch bestand:

- Es muss ein Rechtsanspruch auf Zahlung der Vergütung bestehen.
- Der Vergütungsanspruch muss ernsthaft eingeräumt sein.
- Die Höhe der vereinbarten Vergütung muss angemessen sein.
- Der Verzicht auf die Erstattung muss zeitnah erfolgen.

Aufwandsspende
muss vier
Vorgaben erfüllen

Rechtsanspruch auf Zahlung der Vergütung

Unabdingbare Voraussetzung für eine Spende ist, dass ein satzungsgemäßer oder schriftlich vereinbarter vertraglicher Vergütungs- oder Aufwendungsersatzanspruch besteht oder dass ein solcher Anspruch durch einen rechts-

gültigen Vorstandsbeschluss eingeräumt worden ist. In Frage kommt auch ein gesetzlicher Anspruch. Nach § 670 BGB muss ein Auftraggeber einem Auftragnehmer Aufwendungen ersetzen, die zur Ausführung des Auftrags erforderlich sind. Dieser Anspruch gilt nicht nur für dritte Personen, sondern auch für Stiftungsvorstände (§ 86 S. 1 BGB in Verbindung mit § 27 Abs. 3 BGB).

Nachweise für Rechtsanspruch auf Zahlung der Vergütung

Als Nachweise für den Rechtsanspruch kommen in Frage

- Verträge zwischen gemeinnütziger Stiftung und Anspruchsberechtigtem,
- Beschlüsse des Vorstands, wenn die Satzung ihn dazu ermächtigt, oder
- eine auf einer entsprechenden Satzungsermächtigung beruhende eigene Verordnung der Stiftung (z. B. eine Reisekostenordnung).

■ Beispiel

Der Stiftungsvorstand beschließt, dass künftig ehrenamtliche Helfer für Fahrten, die sie im Rahmen ihrer Tätigkeit für die Stiftung ausführen, eine Fahrtkostenerstattung beantragen können. In der Satzung findet sich der Passus: „Der Vorstand ist berechtigt, über die Erstattung von Aufwendungsersatz zu beschließen.“

Ergebnis: Der Vorstandsbeschluss beruht auf der Satzungsregelung. Das genügt den Anforderungen an den Nachweis für den Rechtsanspruch auf Zahlung der Vergütung nach § 10b Abs. 3 S. 5 EStG.

In jedem Fall muss aber diese Regelung bestanden haben, bevor der Aufwandsersatzanspruch entstand. Die Stiftung darf also Nachweise und Vereinbarungen nicht nachträglich erstellen.

Bei Leistungen ehrenamtlich Tätiger wird regelmäßig unterstellt, dass diese unentgeltlich und ohne Aufwendungsersatzanspruch erbracht werden. Diese Vermutung ist widerlegbar. Der Gegenbeweis wird bei vertraglichen Ansprüchen durch eine schriftliche Vereinbarung geführt, die vor der zum Aufwand führenden Tätigkeit getroffen sein muss (BMF, Schreiben vom 07.06.1999, Az. IV C 4 – S 2223 – 111/99, Abruf-Nr. 000178). Der Gegenbeweis lässt sich führen

- durch Vorlage einer klaren und eindeutigen Satzungsregelung oder
- einer schriftlichen, vor der zum Aufwand führenden Tätigkeit getroffenen Vereinbarung und/oder
- eines Nachweises, dass in vergleichbaren Fällen tatsächlich bereits Kostenersatz geleistet worden ist (OFD München, Schreiben vom 08.04.1999, Az. S 2223 – 127 St 413).

■ Beispiel

Eine gemeinnützige Stiftung betreibt ein Alten- und Pflegeheim. B begleitet die Heimbewohner bei Ausflügen nebenberuflich. Schriftlich ist vereinbart, dass B ihre Fahrtkosten erstattet erhält.

Ergebnis: B hat einen Vertrag als Beleg für die entgeltliche Betreuung. Verzichtet B auf die Auszahlung, kann dies Gegenstand einer Aufwandsspende sein.

Vertragliche oder satzungsmäßige Ansprüche ...

... müssen vorher bestanden haben

Erstattungsansprüche auch bei Ehrenamtlern möglich

Vereinbarung über Fahrtkostenerstattung liegt vor

Ernsthafter Vergütungsanspruch – kein Vorabverzicht

Der Anspruch muss vor der zu vergütenden bzw. zum Aufwand führenden Tätigkeit eingeräumt werden. Er muss ernsthaft und rechtswirksam (einklagbar) sein und darf nicht unter der Bedingung des Verzichts stehen. Es darf also nicht von vornherein vereinbart sein, dass auf eine Vergütung verzichtet wird. Ein schriftlicher Vorabverzicht wäre der Super-GAU.

Schriftlicher Vorabverzicht ist der Super-GAU

Indizien für die Ernsthaftigkeit

Wesentliches Indiz für die Ernsthaftigkeit von Vergütungs- und Aufwendungsersatzansprüchen ist die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Stiftung. Die Stiftung muss unabhängig vom späteren Verzicht in der Lage sein, die geschuldeten Beträge zu leisten.

■ Beispiel

Eine Stiftung gewährt ihren ehrenamtlich Tätigen die Ehrenamtspauschale (840 Euro pro Jahr) für die Mitarbeit in der Stiftung. Die ehrenamtlich Tätigen verzichten später auf die Auszahlung und erhalten eine Spendenbescheinigung.

Ergebnis: Wäre die Stiftung gar nicht in der Lage gewesen, die Beträge wirklich zu zahlen, bezweifelt das Finanzamt die Ernsthaftigkeit des Zahlungsanspruchs und verweigert den Spendenabzug.

Nach Ansicht des BFH spricht es nicht grundsätzlich gegen die Ernsthaftigkeit eines Erstattungsanspruchs, wenn das Vermögen der Einrichtung nicht alle Ansprüche abdeckt. Entscheidend ist die Werthaltigkeit des einzelnen Anspruchs bei Verzicht (BFH, Urteil vom 09.05.2007, Az. XI R 23/06, Abruf-Nr. 080338). Es muss dabei gewährleistet sein, dass die Einrichtung jeweils statt des Verzichts die einzelnen Ansprüche hätte erfüllen können.

Anspruch muss im Verzichtszeitpunkt werthaltig sein

Das FG München (Urteil vom 07.07.2009, Az. 6 K 3583/07, Abruf-Nr. 093902) präzisiert das dahingehend, dass die steuerbegünstigte Einrichtung die Forderungen monatsweise periodisieren muss. Dann muss sie prüfen, ob sie jeweils über die finanziellen Möglichkeiten verfügt, sie alle auch dann zu bedienen, wenn nicht auf die Erstattung verzichtet wird.

Rechtsprechung präzisiert die Eckpunkte

Nach Auffassung des BMF genügt der Nachweis, dass die Einrichtung im Zeitpunkt der Einräumung des Anspruchs auf einen Aufwendungsersatz oder eine Vergütung wirtschaftlich in der Lage ist, die eingegangene Verpflichtung zu erfüllen. Etwas anderes gilt nur dann, wenn sich die finanziellen Verhältnisse der Einrichtung im Zeitraum zwischen der Einräumung des Anspruchs und dem Verzicht wesentlich verschlechtert haben (BMF, Schreiben vom 25.11.2014, Az. IV C 4 – S 2223/07/0010 :005, Abruf-Nr. 143471).

Von der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist immer dann auszugehen, wenn die Stiftung offensichtlich über genügend liquide Mittel bzw. sonstiges Vermögen verfügt, um die eingegangene Verpflichtung zu begleichen. Eine Unterscheidung nach den steuerlichen Bereichen ist nicht erforderlich.

Genügend liquide Mittel bzw. sonstiges Vermögen sind nötig

PRAXISTIPP | Gemeinnützige Stiftungen sollten durch eine entsprechende Budgetplanung nachweisen, dass sie zugesagte Erstattungsansprüche auch tatsächlich erfüllen können. Auf keinen Fall dürfen Erstattungszusagen einen unüberschaubaren Umfang annehmen. Stiftungen sollten also die Zusagen der ungefähren Höhe nach dokumentieren und kontrollieren.

Budgetplanung
das A und O

Typische Fehler bei Aufwandsspenden

Folgende Indizien sprechen gegen eine Ernsthaftigkeit von Vergütungs- und Aufwendungsersatzansprüchen:

Viele Fallen
in der Praxis

- Es ist unklar, in welcher Höhe der Aufwendungsersatz zu leisten ist.
- Kostenträchtige Aufträge werden pauschal vergeben, sodass der Beauftragte allein über den Umfang der Tätigkeiten bestimmen kann.
- Die Beauftragten schließen Verträge mit sich selbst zulasten der Stiftung (z. B. über die Nutzung des privaten Büros) und rechnen daraus Kosten ab. Das gilt auch, wenn die Tätigkeiten beauftragt waren. Sie müssen dazu vom Selbstkontrahierungsverbot des § 181 BGB ausdrücklich befreit sein.
- Vorgaben von Satzung oder Geschäftsordnungen sind nicht eingehalten. Das gilt z. B. für dort vorgegebene Abrechnungszeitpunkte und -zeiträume.
- Die Beauftragung lag nicht vorab vor bzw. wurde rückwirkend erteilt.

Bedingungsloser Verzicht

Der bedingungslose Verzicht setzt voraus, dass der Spender frei entscheiden kann, ob er auf die Auszahlung seines Vergütungs- oder Aufwendungsersatzanspruchs besteht oder zugunsten der Stiftung auf eine Auszahlung verzichtet.

Spender muss Heft
in der Hand halten

Höhe der vereinbarten Vergütung muss angemessen sein

Die Höhe der vereinbarten Vergütung muss angemessen sein. Entscheidendes Kriterium für die Angemessenheit ist der Fremdvergleich. Das bedeutet, dass die vereinbarten Vergütungssätze in der Region üblich sein müssen. Ein unangemessen hoher Vergütungsanspruch kann zum Verlust der Gemeinnützigkeit der Stiftung führen (§ 55 Abs. 1 Nr. 3 AO).

Keine überhöhten
Vergütungen

PRAXISTIPP | Die Stiftung muss die Höhe des Anspruchs, über den sie eine Zuwendungsbestätigung erteilt hat, durch geeignete Unterlagen im Einzelnen belegen können. Dieser Nachweis wird am besten dadurch erbracht, dass der einzelne Mitarbeiter Aufzeichnungen über die geleisteten Stunden vorlegt.

Bei Fahrten mit dem eigenen Pkw im Auftrag der Stiftung kann der Aufwendungsersatzanspruch pro gefahrenen Kilometer mit dem steuerlich anzuerkennenden Kilometerpauschbetrag für Dienstreisen (derzeit 0,30 Euro pro gefahrenen Kilometer) angesetzt werden (FinMin Mecklenburg-Vorpommern, Schreiben vom 21.03.1996, Az. IV 300 – S 2223 – 95/95).

Kilometerpauschbe-
trag für Dienstreisen

Wird ein Pkw genutzt, der sich im Betriebsvermögen befindet und dessen private Nutzung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG mit ein Prozent des inländischen Listenpreises angesetzt wird, so kann als Aufwand höchstens der quotale Anteil des Entnahmewerts berücksichtigt werden, der sich aus dem Verhältnis der ehrenamtlichen Fahrten zu den übrigen Privatfahrten ergibt (OFD München, Schreiben vom 08.04.1999, Az. S 2223 – 127 St 413).

Ein Aufwendungsersatz für Unterkunft und Verpflegung kann pauschal in Höhe der Werte der jeweils gültigen Sachbezugsordnung angesetzt werden (OFD Kiel, Schreiben vom 14.10.1998, Az. S 2223 A – St 142).

Wichtig | Ein höherer Aufwandsersatz kommt in den vorgenannten drei Fällen nur gegen Einzelnachweis in Betracht.

Zeitnahe Verzicht

Ein zeitnahe Verzicht ist ein weiteres Kriterium für einen ernsthaften Erstattungsanspruch. Der Verzicht muss im unmittelbaren Anschluss an die Entstehung des Vergütungs- oder Aufwendungsersatzanspruchs ausgesprochen werden, also z. B. in unmittelbarem Anschluss an eine Arbeitsleistung erfolgen (OFD München, Schreiben vom 08.04.1999, Az. S 2223 – 127 St 413).

Das BMF hat für die Verzichtserklärung eine Frist von längstens drei Monaten nach Entstehung des Anspruchs (d. h. der Fälligkeit der Zahlung) festgelegt. Bei regelmäßigen Ansprüchen genügt es also, wenn die Verzichtserklärung alle drei Monate erfolgt (BMF, Schreiben vom 25.11.2014, Az. IV C 4 – S 2223/07/0010 :005, Abruf-Nr. 173623).

Wichtig | In der Regel sollte der Zahlungsverzicht schriftlich erfolgen. Die Stiftung sollte die Verzichtserklärung zu den Spendenunterlagen nehmen.

■ Beispiel

Kuratoriumsmitglied K einer Stiftung reicht am Ende eines jeden Quartals eine Reisekostenabrechnung für das Quartal ein. Zugleich erklärt K schriftlich den Verzicht auf die Erstattung. Am Ende des Jahres stellt die Stiftung eine Sammelzuwendungsbestätigung über die vier Verzichtserklärungen aus. Das Datum der jeweiligen Zuwendung ist das Datum der Verzichtserklärung. Die Daten der einzelnen Dienstreisen sind nicht aufzuführen.

FAZIT | Die Anforderungen an die Nachweise bei Aufwandsspenden sind recht hoch und stehen im Fokus der Finanzämter. In den meisten Fällen gilt deshalb die Empfehlung: erst auszahlen, dann zurückspenden. Dann liegt eine echte Geldspende vor. Auch hier ist darauf zu achten, dass die Vergütung angemessen ist.

➤ WEITERFÜHRENDER HINWEIS

- Beitrag „Der richtige Umgang mit Spenden (Teil 1): Dies sind die Grundlagen des Spendenrechts“, SB 3/2021, Seite 43 → Abruf-Nr. 47083909, Beitrag „Der richtige Umgang mit Spenden (Teil 2): Spenden und Sponsoring“, SB 4/2021, Seite 63 → Abruf-Nr. 47179527, Beitrag „Der richtige Umgang mit Spenden (Teil 3): Mit Sachspenden in der Stiftung richtig umgehen“, SB 5/2021, Seite 83 → Abruf-Nr. 47339829

**Aufwendungsersatz
für Unterkunft und
Verpflegung**

**Drei-Monats-
Verzichts-Frist
des BMF**

**Oft besser:
Erst auszahlen,
dann zurückspenden**



ARCHIV
Ausgaben 3, 4
und 5 | 2021