

Aktuelles zur Besteuerung von Stiftungen

Nürnberg, 25. September 2015



Agenda

- 1. Vergütung von Organen**
- 2. Spenden**
- 3. Mittelverwendung**

1. Vergütung von Organen

1.1. Satzungsrechtliche Vorgaben für Vergütungen an Organe

Satzungserfordernis

§ 670 BGB regelt „bloßen“ Aufwandsersatz

BFH: ehrenamtliche Tätigkeit bedingt nur Aufwandsersatz



Zulässigkeit von Tätigkeitsvergütungen von Vorständen von Verein und Stiftung erfordert Satzungsregeln (AEAO Nr. 23 zu § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO, BMF vom 14.10.2009, BStBl. 2009 I S. 1318 ff.)



ggf. Öffnungsklausel: „Für Tätigkeit im satzungsgemäßen Bereich können nach ... (z.B. Vorstandsbeschluss, Geschäftsordnung) angemessene Vergütungen bezahlt werden.“



Auffassung der Finanzverwaltung entsprach auch bisher der vorherrschenden Auffassung im vereinsrechtlichen Schrifttum

1. Vergütung von Organen

1.1. Satzungsrechtliche Vorgaben für Vergütungen an Organe

§ 27 Abs. 3 S. 2 BGB: „Die Mitglieder des Vorstands sind unentgeltlich tätig.“



aber: Regelung dispositiv (§ 40 Abs. 1 BGB), „Öffnungsklausel“ in der Satzung möglich



Vergütung an Vorstandsmitglieder zukünftig nur noch zulässig, sofern dies in der Vereinssatzung ausdrücklich vorgesehen ist. Betrifft über Verweis in § 86 BGB auch Stiftungen



Sofern erforderlich kann über Öffnungsklausel anlässlich der nächsten Mitgliederversammlung Beschluss gefasst werden

Anwendung ab 01.01.2015

1. Vergütung von Organen

1.2. Grundsatz

§ 55 Abs. 1 Nr. 3 AO

„Die Körperschaft darf keine Personen durch Ausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigen.“

Problempunkte bei Vergütungen

- Marktumfeld
- „Kampf ums Personal“
- Zunehmende Professionalisierung
- Fehlende oder keine Vorgaben durch den Stifter
- Schwierige Vergleichssituation
- Haftung

1. Vergütung von Organen

1.3. Höhe der Vergütung

Vergleichsdaten

Vorstand:	- hauptamtlich - nebenberuflich	Grundgehalt 50 TEUR – 250 TEUR + teilweise Leistungskomponente
Geschäftsführer i.d.R.	hauptamtlich	Grundgehalt 8 TEUR – 116 TEUR + teilweise Leistungskomponente
Beiratsmitglied		0 – 15 TEUR p.a. überwiegend ehrenamtlich geprägt

1. Vergütung von Organen

1.4. Vermeidung von Steuerrisiken

- Ggf. Anpassung der Satzung
- Drittvergleich
- Hinweise zu angemessenen Vergütungen in Verwaltungsanweisungen
- Verbindliche Zusage auf Grund einer Außenprüfung (§§ 204 ff. AO)
- Verbindliche Auskunft (§ 89 Abs. 2 AO)

2. Spenden

2.1 Aufwandsspenden

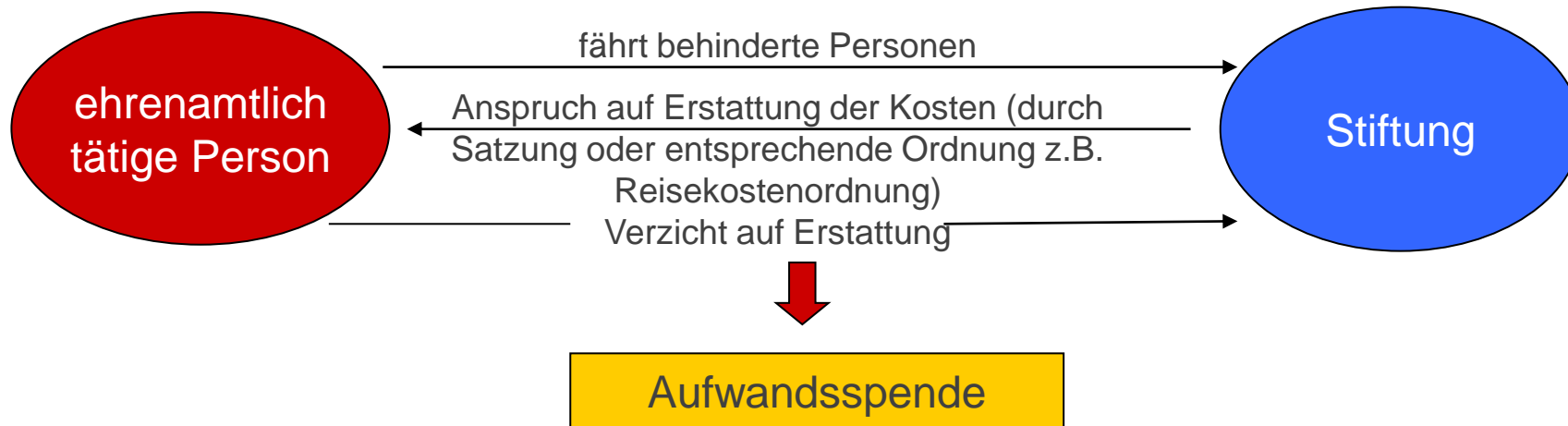
**§ 10b Abs. 3 Satz 5 und 6 EStG
lauten:**

Aufwendungen zugunsten einer Körperschaft, die zum Empfang steuerlich abzugsfähiger 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.

Der Anspruch darf nicht unter der Bedingung des Verzichts eingeräumt worden sein!

2. Spenden

2.1 Aufwandsspenden

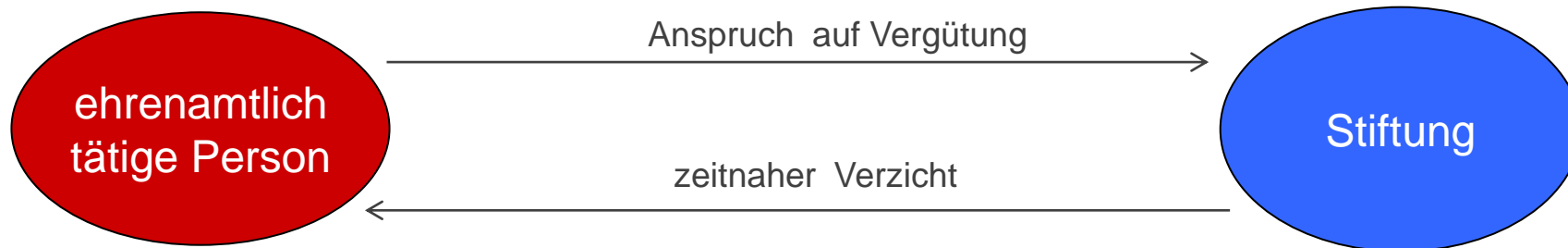


- Voraussetzung:**
- Anspruch auf Erstattung: durch Satzungsregelung **oder** Satzungsermächtigung zum Erlass einer entsprechenden Ordnung (z.B. Reisekostenordnung)
 - **Übergangsregelung:** Satzungsänderung bei Vorliegen einer entsprechenden Ordnung kann unterbleiben, wenn
 - gemeinnützige Körperschaft vor dem 1.1.2015 bestand
 - keine Satzungsänderung aus anderen Gründen nach dem 1.1.2015 notwendig ist.
 - bedingungsloser und freiwilliger Verzicht
 - wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der gemeinnützigen Körperschaft muss gegeben sein

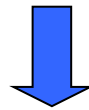
BMF vom 25.11.2014 (C 4 – S 2223/07/0010)

2. Spenden

2.1 Aufwandsspenden



Nachträglicher Verzicht auf Aufwandsentschädigung



Spende

Voraussetzungen:

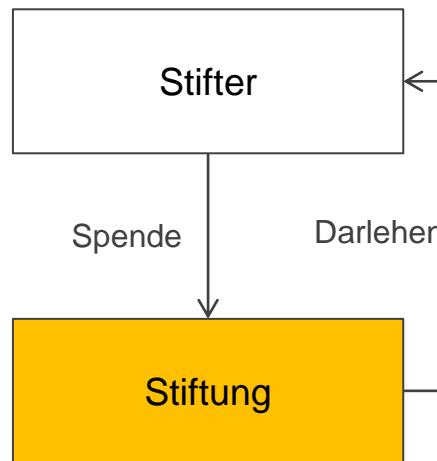
Verzichtserklärung muss zeitnah erfolgen

- bei monatlich vereinbarten Leistungen muss der Verzicht zeitnah (alle 3 Monaten) erfolgen.
- bei einmaligen oder jährlichen Zahlungen, muss der Verzicht drei Monate nach Auszahlung erfolgt sein.
- Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der gemeinnützigen Organisation.

2. Spenden

2.2 Unentgeltlichkeit

FG Berlin-Brandenburg vom 19.11.2013 (9 K 9151/13), rkr.



Darlehensverwendung zu renditefähigen Anlagen durch den Stifter

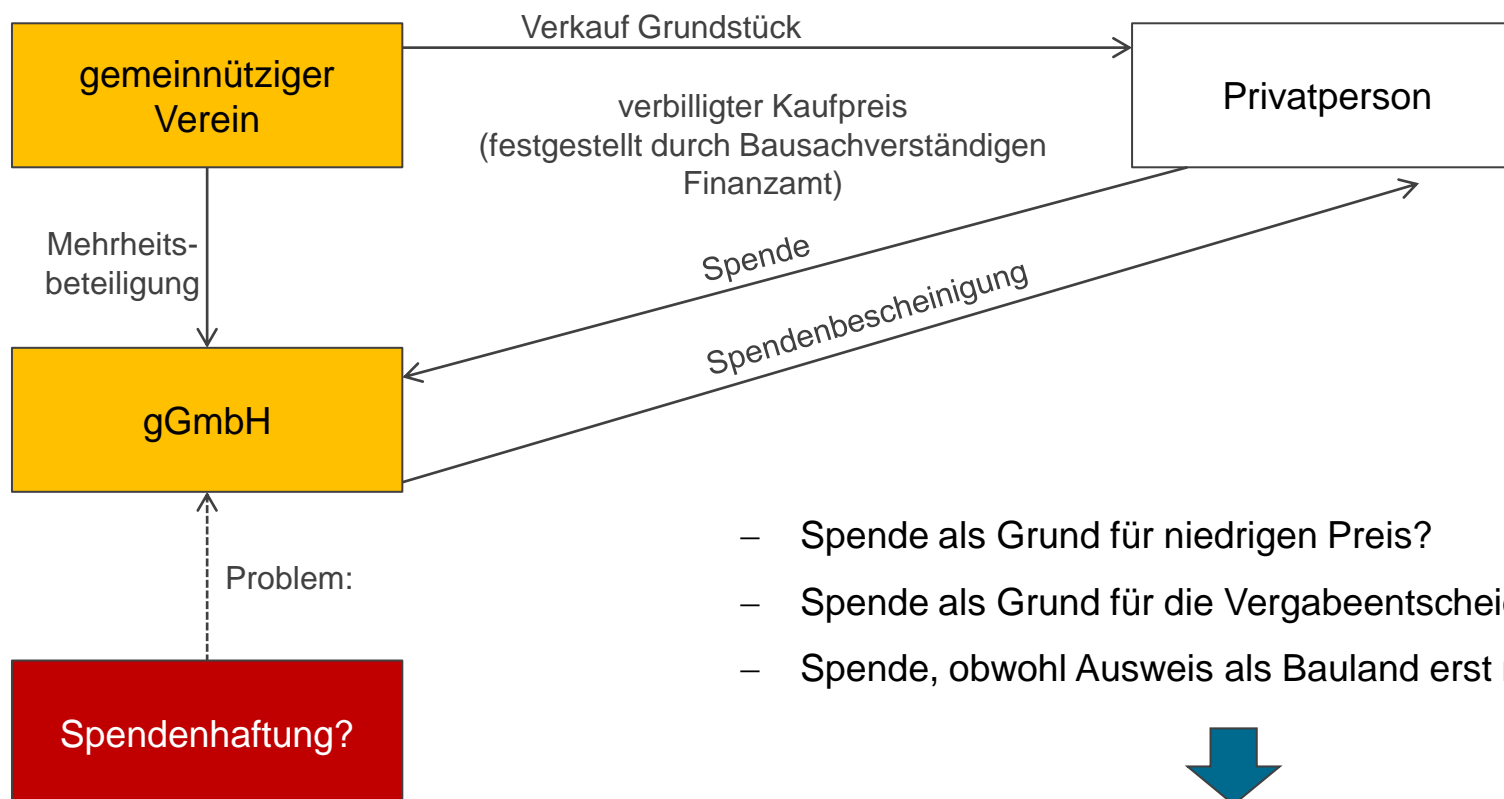
→ keine Spende

Beachte: kein Vertrauensschutz beim Spendenabzug (§ 10b Abs. 4 S. 1 EStG), da für den Leistenden und den Empfänger erkennbar, dass ein Gegenleistungsverhältnis vorlag

2. Spenden

2.2 Unentgeltlichkeit

BFH vom 09.12.2014 (X R 4/11)



- Spende als Grund für niedrigen Preis?
- Spende als Grund für die Vergabeentscheidung?
- Spende, obwohl Ausweis als Bauland erst nach dem Kauf?

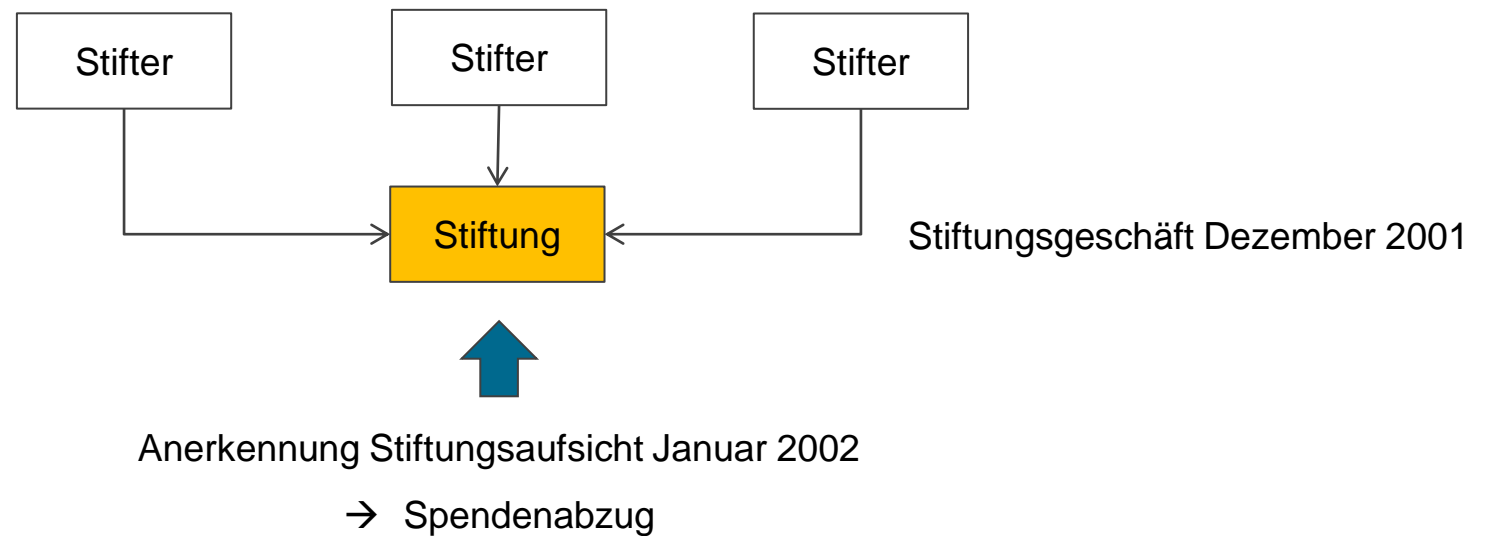


BFH: kein Spendenabzug

2. Spenden

2.3 Spende zur Errichtung einer Stiftung

BFH vom 11.02.2015 (X R 36/11)



Kläger: Vorstiftung bestand

→ Vorziehen der ertragsteuerlichen Wirkung einer Stiftungsgründung auf den Zeitraum zwischen Stiftungsgeschäft und Genehmigung

2. Spenden

2.3 Spende zur Errichtung einer Stiftung

BFH vom 11.02.2015 (X R 36/11)

- BFH:**
- Vorstiftung (vergleichbar einer Vorgesellschaft) zivilrechtlich nicht anerkannt
→ kein spendenempfangsberechtigter Empfänger
 - kein Vergleichsfall zur österreichischen Stiftung, da § 12 Abs. 2 Nr. PSG-Ö auf GmbH-rechtliche Regelungen verweist
→ Keine Verletzung EU-Recht
 - keine Überbrückung durch unselbständige Stiftung, da Errichtung auf Genehmigung abstellt
Hinweis: BFH sieht zur Vermögensübertragung von unselbständigen Stiftungen zur rechtsfähigen Stiftung ein dingliches Rechtsgeschäft für erforderlich (Vermögensübertragung)
 - kein Vergleich mit Stiftung von Todes wegen (Stiftung lebt anders als im Fall Nasciturus nicht vor Anerkennung)

2. Spenden

2.3 Spende zur Errichtung einer Stiftung

Überlegung zu Alternativgestaltung

- **Billigkeitsweg**

- Satzung mit Finanzverwaltung im Vorfeld abstimmen

und

- Stifter verzichtet gegenüber Anerkennungsbehörde auf sein Widerrufsrecht
(Hinweis: Verzicht rechtlich nicht gesichert)

→ Finanzverwaltung hat i.d.R. ein Billigkeitsweg Spendenabzug zugelassen

- **nicht selbständige Stiftung als Interimslösung**

Vorherige Einrichtung einer unselbständigen Stiftung durch Treuhandvereinbarung mit einem Stiftungsträger

und: muss Verpflichtung erhalten, dass der Stiftungsträger das Vermögen zu Errichtung einer rechtsfähigen Stiftung überträgt

Hinweis: Verbindliche Abstimmung mit der Finanzverwaltung jeweils zwingend zu empfehlen.

vgl. Urteilsanmerkung Hüttemann, npor 2015 S. 209/210

3. Mittelverwendung

3.1 Arten der Mittelverwendung



§ 58 Nr. 2 AO

Mittelweitergabe nur in Höhe des
Halbteilungsgrundsatzes

Hinweis: Zweckidentität nicht erforderlich
Mittel sind nicht von vornherein zur Weitergabe
bestimmt

§ 58 Nr. 1 AO

Hinweis: Zweckidentität erforderlich

3. Mittelverwendung

3.2 Förderkörperschaft

Grundsatz

Mittel werden zur Verwirklichung steuerbegünstigter Projekte anderer Körperschaften beschafft

- Mittelweitergabe ist Satzungszweck
- Mittelweiterleitung an inländische steuerbegünstigte Körperschaften oder Körperschaften des öffentlichen Rechts für steuerbegünstigte Zwecke
- Weitergabe ins Ausland möglich
aber: nur an **Körperschaften**
(Rechtsformvergleich nach deutschem Recht)

Projekte müssen dem Grunde nach steuerbegünstigt sein (Beispiel: Krankenhaus, Kindergärten etc.)

Hinweis: BFH vom 25.06.2014 (I R 41/12)
fordert Identität der Satzungszwecke

3. Mittelverwendung

3.2 Förderkörperschaft

BFH vom 25.06.2014 (I R 41/12), BFH/NV 2015, S. 235

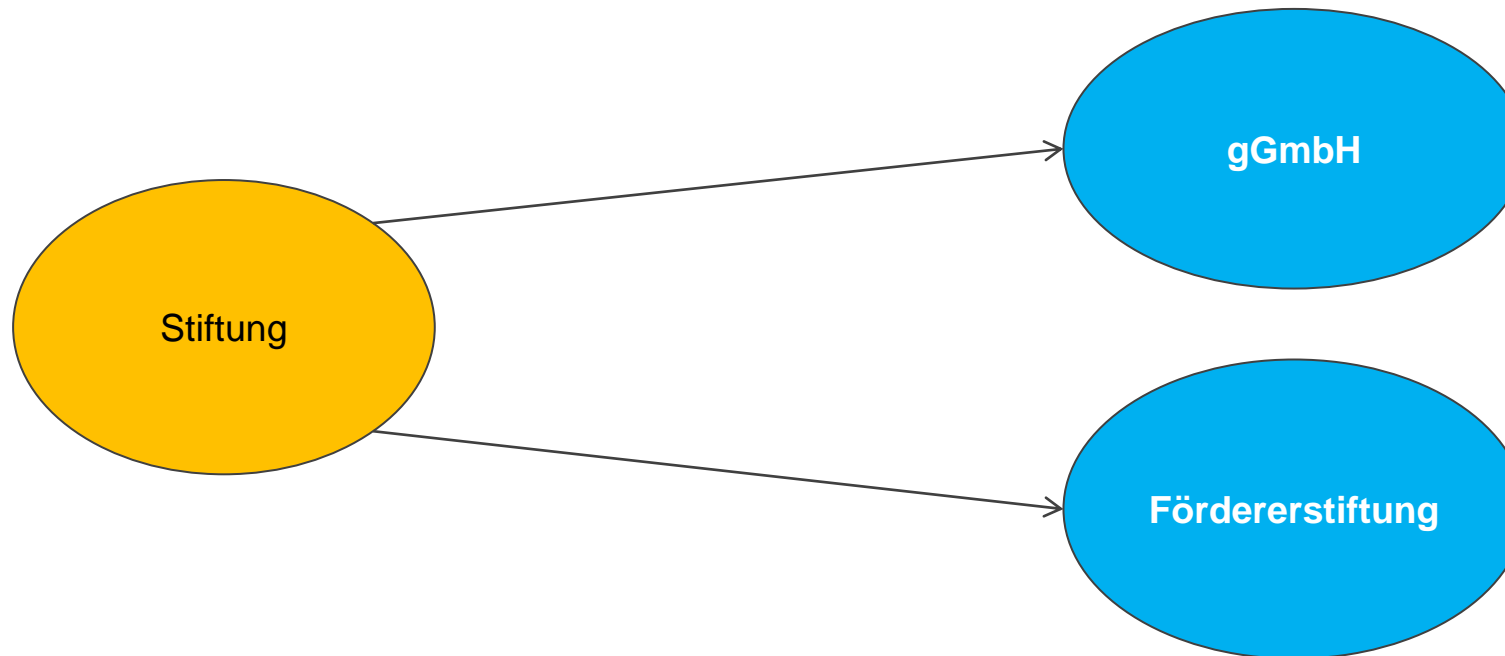
- Tatsächliche Geschäftsführung entspricht nicht den Satzungsbestimmungen (§§ 59, 63 Abs. 1 AO), wenn andere steuerbegünstigte Zwecke als die Satzungszwecke der fördernden Körperschaft (Geberkörperschaft) gefördert werden.
- Entscheidend ist allein, welcher Zweck unmittelbar gefördert wird.
- Mögliche Schnittmengen zwischen einzelnen gemeinnützigen Zwecken sind unerheblich.

Der BFH hat eine Verknüpfung der Satzungszwecke der Förder- und Empfängerkörperschaften eine Absage erteilt (Beispiel: Förderung eines Forschungspreises auf dem Gebiet des Gesundheitswesens, wird nicht unter Förderung des Gesundheitswesens subsumiert, sondern Satzungszweck muss nach Ansicht des BFH's dann „Forschung“ sein).

- Bei reinen Förderkörperschaften ist der Förderzweck nur auf der Ebene der (letztlich) mittelverwendenden Körperschaft und nicht zusätzlich auf der Ebene der Förderkörperschaft zu prüfen.

3. Mittelverwendung

3.3 Ausstattung gemeinnütziger Körperschaften mit Vermögen



Endowment: Es dürfen keine zeitnah zu verwendende Mittel eingesetzt werden
(OFD Rheinland vom 20.09.2012, DStR 2013 S. 44)

3. Mittelverwendung

3.3 Ausstattung gemeinnütziger Körperschaften mit Vermögen

§ 58 Nr. 3 AO n.F. lautet:

Die Steuervergünstigung wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass

Eine Körperschaft ihre Überschüsse der Einnahmen über die Ausgaben aus der Vermögensverwaltung, ihre Gewinne aus den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben ganz oder teilweise und darüberhinaus höchstens 15 Prozent ihrer sonstigen nach § 55 Absatz 1 Nr. 5 zeitnah zu verwendenden Mittel einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft oder eine juristischen Person des öffentlichen Rechts zur Vermögens-ausstattung zuwendet. Die aus den Vermögenserträgen zu verwirklichenden steuerbegünstigten Zwecke müssen den steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecken der zuwendenden Körperschaft entsprechen. Die nach dieser Nummer zugewandten Mittel und deren Erträge dürfen nicht für weitere Mittelweitergaben im Sinne des ersten Satzes verwendet werden.

(Ehrenamtsstärkungsgesetz vom 21.03.2001, BStBl. 2013 I 556)

Anwendung ab 01.01.2014

3. Mittelverwendung

3.3 Ausstattung gemeinnütziger Körperschaften mit Vermögen

Wesentliche Eckpunkte der Neuregelung sind:

- Zuführung zur Vermögensausstattung einer anderen gemeinnützigen Körperschaft
 - Gewinne der Vermögensverwaltung
 - Gewinne der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe
 - 15 v.H. der sonstigen zeitnahen zu verwendenden Mittel nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO
- Satzungszwecke der Mutter- und Tochtergesellschaft müssen identisch sein
- Mittel dürfen nicht für Mittelweitergaben nach § 58 Nr. 1, 2 AO verwendet werden

Anwendung ab 01.01.2014

3. Mittelverwendung

3.3 Ausstattung gemeinnütziger Körperschaften mit Vermögen

AEAO TZ 3 zu § 58 Nr. 3 AO gibt Voraussetzungen wieder:

- Maßgebend für die Ermittlung der Grenzen: Verhältnisse des vorangegangenen Kalender- oder Wirtschaftsjahres (Vereinfachungsregelung der Finanzverwaltung)
- Empfängerkörperschaft:
 - steuerbegünstigte Körperschaft (gGmbH, Stiftung, Verbrauchsstiftung – bejahend: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox „Gemeinnützigkeit im Steuerrecht“ 12. Auflage S. 210)
 - Körperschaft des öffentlichen Rechts(Hinweis: Verwendungsaufgabe ggf. erforderlich)
- mind. ein identischer Zweck zwischen Geber- und Empfängerkörperschaft muss vorhanden sein
- Vertrauensschutz für gebende Körperschaft, wenn für nicht identischen Satzungszweck verwandt
- Keine Verwendung zu weiteren Mittelweitergaben nach § 58 Nr. 3 AO zur Vermögensausstattung (keine Vermögensausstattungskaskaden)
- Mittel unterliegen bei der Empfängerkörperschaft der Mittelverwendungspflicht (buchhalterische Trennung)
- Nur Verwendung für Vermögensausstattung einer anderen Körperschaft, nicht für den Erwerb von Anteilen
- Keine Projektrücklagen für Endowments
- Streitig Vorrang des § 58 Nr. 2 AO?

(Augsten in npor: „Lockerung des Endowment-Verbots durch das Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts“ Heft 4/2013, S. 220f.)

Für Ihre Fragen stehen wir gerne zur Verfügung



Michael Emig

Senior Manager,
Steuerberater

Baker Tilly Roelfs AG

Innovum 212 - Haus A4, Fürther Str. 212
90429 Nürnberg

Telefon: +49 911 65069-720
Fax: +49 911 65069-650

michael.emig@bakertilly.de



Martin Maurer

Senior Manager,
Rechtsanwalt,
Steuerberater

Baker Tilly Roelfs Rechtsanwaltsgesellschaft mbH

Calwer Straße 7
70173 Stuttgart

Telefon: +49 711 933046-251
Fax: +49 711 933046-221

martin.maurer@bakertilly.de

www.bakertilly.de

