

## PKF themen



# Sach- und Geldspenden im Behördenfokus

Verschärfte Voraussetzungen erfordern erhöhte Aufmerksamkeit

» EDITORIAL

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

verschärfte Regelungen allenthalben – diesen Eindruck muss gewinnen, wer sich mit neuen und teils versteckten Vorgaben der Finanzverwaltung zur Anerkennung von Spenden beschäftigt. Mit einem neuen BMF-Schreiben hat die Finanzverwaltung ihre Sicht der Dinge auf sog. Aufwands- und Rückspenden konkretisiert. Empfänger solcher Spenden müssen zukünftig noch genauer darauf achten, die Voraussetzungen der Spendenanerkennung einzuhalten, wenn sie die Spendenhaftung vermeiden wollen. Hiermit beschäftigt sich unser Brennpunkt-Beitrag am Beginn des Hefts.

In engem Zusammenhang mit diesem Brennpunkt steht auch der Beitrag auf S. 5, der sich mit den Voraussetzungen von steuerfreien Einnahmen aus ehrenamtlicher Tätigkeit beschäftigt. Hierzu hat es Klarstellungen durch ein BMF-Schreiben gegeben, die den Übungsleiter- und den Dienstfreibetrag sowie Aufwandsentschädigungen betreffen.

Neben Geldzuwendungen gewinnt die Übertragung von Sachwerten – wie z.B. Immobilien und Wertpapieren – immer mehr an Bedeutung. Für vermögende Gründer ist dies ein interessanter Weg zur Aufbringung des Eigenkapitals einer gemeinnützigen Körperschaft. Die damit verbundenen steuerlichen und ggf. stiftungsrechtlichen Folgen sollten jedoch sorgsam beachtet werden. Unser Beitrag ab S. 10 vermittelt Ihnen einen Einblick in die Fülle der dabei zu beachtenden Aspekte, die von der Rechtsformwahl über Wertermittlungsprobleme bis hin zu Bilanzierungsfragen reichen. Auch formelle Anforderungen an die Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen müssen beachtet werden.

Zunächst aber können Sie sich in dem nachfolgenden, bereits eingangs angesprochenen Brennpunkt-Beitrag einen Eindruck davon verschaffen, welche Erschwernisse die Finanzverwaltung seit dem Beginn dieses Jahres für diejenigen bereithält, die sich mit Aufwands- bzw. Rückspenden zu befassen haben. Hier sei nur ein Aspekt vorweggenommen: Alle ab 2015 gegründeten gemeinnützigen Körperschaften müssen eine Satzungsregelung zum Aufwandsersatz enthalten oder für jeden Fall schriftliche Einzelvereinbarungen abschließen!

Eine informative Lektüre wünscht Ihnen

das Team des PKF-Arbeitskreises NPO

» INHALT

In dieser Ausgabe lesen Sie:

» **BRENNPUNKT**

- » Erschwernisse bei der steuerlichen Anerkennung von Aufwands- und Rückspenden ..... **S. 3**

» **STEUERRECHT**

- » Steuerfreie Einnahmen aus ehrenamtlicher Tätigkeit ..... **S. 5**

» **SPENDENRECHT**

- » Sachspenden aus Privat- oder Betriebsvermögen: Geänderte Rechtsgrundlagen ..... **S. 8**

» **STIFTUNGSRECHT**

- » Errichtung gemeinnütziger Körperschaften durch Sachwerteinbringung ..... **S. 10**
- » Volle Schadensersatzverpflichtung jedes Stiftungsorgans ..... **S. 18**

» **KURZ NOTIERT**

- » Änderungen im Umsatzsteuer-Anwendungserlass ab dem 1.1.2015 ... **S. 20**

## » BRENNPUNKT

# Erschwernisse bei der steuerlichen Anerkennung von Aufwands- und Rückspenden

*Mit Schreiben vom 25.11.2014 hat das BMF die Behandlung von Spenden durch Verzicht auf zuvor vereinbarten Aufwendungsersatz (Aufwandsspende) bzw. einen sonstigen Anspruch (Rückspende) neu geregelt und dabei den Spendenabzug erheblich erschwert. Die verschärften Regelungen sind bereits ab dem 1.1.2015 anzuwenden.*

## Aktualisierte Sicht der Finanzverwaltung erfordert erhöhte Aufmerksamkeit

### 1. Steuerliche Voraussetzungen der Anerkennung von Spenden

Die neuen BMF-Vorgaben führen als Bedingungen für die steuerliche Anerkennung von Spenden, die mittels Verzicht auf zuvor vereinbarten Aufwendungsersatz geleistet werden, Folgendes an:

- die Ernsthaftigkeit von Ansprüchen auf Aufwendungsersatz sowie
- die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Zuwendungsempfängers und den
- Rechtsanspruch auf Zahlung.

#### 1.1 Ernsthaftigkeit von Ansprüchen auf Aufwendungsersatz

Ansprüche auf einen Aufwendungsersatzanspruch müssen ernsthaft eingeräumt sein und *dürfen nicht bereits im Vorhinein unter der Bedingung des Verzichts* stehen. Wesentliche Indizien für die Ernsthaftigkeit der Ansprüche auf Anwendungersatz sind lt. BMF die zeitliche Nähe der Verzichtserklärung zur Fälligkeit des Anspruchs und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Zuwendungsempfängers.

Das BMF sieht die Verzichtserklärung dann noch als zeitnah an, wenn bei einmaligen Ansprüchen innerhalb von drei Monaten und bei einer regelmäßigen Tätigkeit alle drei Monate ein Verzicht erklärt wurde.

» **Hinweis:** Bisher hatte die Finanzverwaltung diesbezüglich keine verbindlichen Fristen genannt. Unter den neuen Bedingungen der Finanzverwaltung dürften diese Spenden nur noch in Ausnahmefällen anerkannt werden. Eine Vermeidung der Diskussion ist allerdings durch eine Barspende zu erreichen.

#### 1.2 Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Zuwendungsempfängers

Die fehlende Ernsthaftigkeit von Ansprüchen auf Zahlungen unterstellt die Finanzverwaltung auch dann, wenn die gemeinnützige Einrichtung die Zahlungen gar nicht hätte leisten können, somit nur unter der Maßgabe des Verzichts Zahlungszusagen in diesem Umfang gemacht hat.

In dem neuen BMF-Schreiben nimmt die Finanzverwaltung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Zuwendungsempfängers an, wenn dieser über genügend liquide Mittel bzw. sonstiges Vermögen verfügt, das zur Begleichung der eingegangenen Verpflichtungen bei Fälligkeit herangezogen werden kann. Hierbei ist es unerheblich, ob die Mittel aus steuerbegünstigten Tätigkeitsbereichen, steuerfreier Vermögensverwaltung oder steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben stammen.

» **Hinweis:** Diese Vorgabe der Finanzverwaltung führt zu einer Begünstigung von finanzstarken Körperschaften.

### 1.3 Rechtsanspruch auf Zahlung

Der Rechtsanspruch auf Zahlung kann sich ergeben aus gesetzlichen Regelungen, aus Einzelverträgen oder aus der Satzung und darauf basierenden Beschlüssen und Vereinsordnungen.

Im BMF-Schreiben wird hierzu klargestellt, dass jeder nicht gesetzliche Aufwandsersatzanspruch in der Satzung wie folgt begründet sein muss:

- Entweder enthält die Satzung selbst Regelungen zum Aufwandsersatzanspruch oder
- sie räumt dem Vorstand die Befugnis ein, darüber zu beschließen, oder
- sie erlaubt die Verabschiedung von Vereinsordnungen (z. B. Reisekostenordnung).

» **Hinweis:** Ohne eine entsprechende Grundlage ist ein bloßer Vorstandsbeschluss unzureichend. Dann sind Einzelverträge abzuschließen. Einzelvereinbarungen müssen immer *schriftlich* und *im Vorhinein* getroffen werden.

### 2. Angemessenheit und Zuwendungsbestätigung

Die Höhe der Zuwendung richtet sich nach dem vereinbarten Ersatzanspruch. Dieser muss angemessen sein, da ansonsten die Gemeinnützigkeit gefährdet ist. Der Zuwendungsempfänger hat über die zutreffende Höhe des Ersatzanspruchs geeignete Nachweise bereitzuhalten. Darüber hinaus müssen die Aufwendungen zur Erfüllung des satzungsmäßigen Zwecks des Zuwendungsempfängers erforderlich gewesen sein. Beim nachträglichen Verzicht auf den Ersatz von Aufwendungen bzw. auf einen sonstigen Anspruch liegt eine *Geldspende* vor, da es sich um einen abgekürzten Zahlungsweg handelt. Es ist somit nicht erforderlich, dass Geld zwischen dem Zuwendungsempfänger und dem Zuwendenden tatsächlich hin und her fließt.

---

Immerhin: Alle bis zum 31.12.2014 erteilten Zusagen zum Aufwandsersatz bleiben wirksam.

» **Hinweis:** Dem Zuwendenden ist eine Zuwendungsbestätigung über eine Geldzuwendung auszustellen, in der ausdrücklich vermerkt sein muss, ob es sich um den Verzicht auf die Erstattung von Aufwendungen handelt.

### 3. Anwendung der neuen Vorschriften

Alle ab 2015 gegründeten gemeinnützigen Körperschaften müssen eine Satzungsregelung zum Aufwandsersatz enthalten oder für jeden Fall schriftliche Einzelvereinbarungen abschließen. Bei bestehenden Körperschaften ist es nicht erforderlich, dass diese ihre Satzung wegen der neuen Anforderungen an Aufwandsspenden ändern. Bei anstehenden anderen Satzungsänderungen muss aber eine entsprechende Satzungsregelung aufgenommen werden. Alle bis zum 31.12.2014 erteilten Zusagen zum Aufwandsersatz bleiben wirksam, auch wenn keine entsprechende Satzungsgrundlage besteht.

» **Empfehlung:** In jedem Fall müssen jedoch schriftliche Unterlagen dazu vorliegen, z.B. Protokolle über die entsprechenden Vorstandsbeschlüsse.

### 4. Fazit

Soll ab 2015 auf einen Aufwandsersatzanspruch oder auf einen sonstigen Anspruch verzichtet werden, ist höchste Vorsicht geboten.

» **Empfehlung:** Den Zuwendungsempfängern sind eingehende Prüfungen dahingehend anzuraten, ob sämtliche geforderten Bedingungen erfüllt sind, da ansonsten die Versagung des Spendenabzugs beim Zuwendenden oder eine mögliche Spendenhaftung beim Zuwendungsempfänger droht. In ihrem Bestreben, Missbräuche zu unterbinden, schießt die Finanzverwaltung u.E. über das Ziel hinaus. Es steht zu erwarten, dass finanzschwache gemeinnützige Körperschaften zukünftig hier übermäßig stark benachteiligt werden.



Einnahmen aus Nebentätigkeiten für öffentliche Einrichtungen sind in Grenzen steuerfrei.

## » STEUERRECHT

# Steuerfreie Einnahmen aus ehrenamtlicher Tätigkeit

## Klarstellungen durch BMF-Anwendungsschreiben

Einnahmen aus einer nebenberuflichen Tätigkeit im Dienst oder Auftrag von öffentlichen Einrichtungen und Einrichtungen i.S. des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG (steuerbegünstigte Körperschaften) können unter verschiedenen Voraussetzungen steuerfrei sein. Diese sind in § 3 Nrn. 26, 26a, 26b EStG für sog. Übungsleiter, als Dienstfreibetrag und als steuerfreie Aufwandsentschädigungen geregelt. Das BMF hat dazu in einem am 21.11.2014 herausgegebenen Anwendungsschreiben die gemeinsamen und unterschiedlichen Merkmale dieser Vorschriften herausgestellt.

## 1. Begünstigte Tätigkeiten im Überblick

Die insgesamt verfügbaren Begünstigungen ergeben sich aus drei Vorschriften:

- Nach § 3 Nr. 26 EStG sind Einnahmen als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder Pfleger von hilfsbedürftigen Menschen bis zur Höhe von insgesamt 2.400 € (Übungsleiterfreibetrag) im Jahr steuerfrei.
- Für andere Tätigkeiten sind Einnahmen bis zu 720 € steuerfrei, wenn sie im Dienst oder Auftrag einer öffentlichen Einrichtung oder einer steuerbegünstigten Körperschaft gezahlt werden (§ 3 Nr. 26a EStG, Dienstfreibetrag).

Steuerfreier  
Übungsleiter-  
freibetrag in Höhe  
von 2.400 €.

Tätigkeiten in steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben sind nicht begünstigt.

- Steuerfrei sind auch Aufwandsentschädigungen für ehrenamtliche Betreuer (Vormunde, § 1835a BGB), soweit sie zusammen mit den steuerfreien Einnahmen die Freibeträge nicht überschreiten (§ 3 Nr. 26b EStG).

Neben unter den § 3 Nr. 26 EStG fallenden Tätigkeiten wie Übungsleiter, Erzieher und Betreuer sind auch die unter § 3 Nr. 26a EStG fallenden übrigen Tätigkeiten im Dienst oder Auftrag einer öffentlichen Einrichtung oder steuerbegünstigten Körperschaft begünstigt; z. B. Tätigkeiten der Mitglieder des Vorstands, des Kassierers, der Bürokraft, des Reinigungspersonals oder des Platzwirts.

» **Hinweis:** Soweit diese Tätigkeiten im ideellen Bereich einschließlich der Zweckbetriebe ausgeübt werden, sind sie begünstigt; Tätigkeiten in steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben sind nicht begünstigt.

## 2. Angemessenheit und Zuwendungsbestätigung

### 2.1 Nebenberuflichkeit

Eine Tätigkeit wird nebenberuflich ausgeübt, wenn sie – bezogen auf das Kalenderjahr – nicht mehr als 1/3 der Arbeitszeit eines vergleichbaren Vollzeiterwerbs in Anspruch nimmt. So können auch z. B. Hausfrauen und Rentner, Studenten und Arbeitslose nebenberuflich tätig sein. Wenn mehrere verschiedene Tätigkeiten von einer Person ausgeübt werden, dann ist das Merkmal „Nebenberuflichkeit“ für jede Tätigkeit getrennt zu beurteilen. Eine Tätigkeit wird nicht nebenberuflich ausgeübt, wenn sie als Teil der Haupttätigkeit anzusehen ist.

### 2.2 Auftraggeber oder Arbeitgeber

Der Freibetrag wird nur gewährt,

- wenn die Tätigkeiten im Dienst oder im Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen

Rechts (wie Bund, Länder und Gemeinden, Industrie- und Handelskammern, Kammern der Freiberufler, Universitäten oder Träger der Sozialversicherung) oder

- wenn die Tätigkeiten im Dienst oder im Auftrag der Einrichtungen i. S. des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG (steuerbegünstigte Körperschaften) erfolgen.

Nicht zu den begünstigten Einrichtungen gehören beispielsweise Berufsverbände (Arbeitgeberverband, Gewerkschaften) oder Parteien.

## 2.3 Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke

Wird die Tätigkeit im Rahmen der Erfüllung der Satzungszwecke einer Körperschaft ausgeführt, die wegen Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke steuerbegünstigt ist, dann ist davon auszugehen, dass die Tätigkeit ebenfalls der Förderung dieser steuerbegünstigten Zwecke dient.

## 2.4 Förderung begünstigter Zwecke durch Körperschaften des öffentlichen Rechts

Der Förderung begünstigter Zwecke kann auch eine Tätigkeit für eine juristische Person des öffentlichen Rechts dienen, z. B. eine nebenberufliche Aufsichtstätigkeit im Schwimmbad.

## 3. Höchstbeträge sowie Beschränkungen bei Begünstigungen nach jeweils anderen Vorschriften

### 3.1 Höchstbeträge

Die Freibeträge nach § 3 Nr. 26 EStG (Übungsleiterfreibetrag 2.400€) und nach § 3 Nr. 26a EStG (Dienstfreibetrag 720€) sind Jahresbeträge. Diese werden auch nur einmal gewährt, wenn mehrere begünstigte Tätigkeiten ausgeübt werden. Sie sind nicht zeitanteilig aufzuteilen, wenn die begünstigte Tätigkeit lediglich wenige Monate ausgeübt wird. Sie sind immer personenbezogen zu gewähren, d. h. bei einer Zusammenveranlagung können die Freibeträge von jeder zusammenveranlagten

Person in Anspruch genommen werden. Übertragungen von nicht ausgenutzten Freibeträgen sind nicht möglich.

### 3.2 Beschränkungen bei paralleler Inanspruchnahme

Der Freibetrag (720€) nach § 3 Nr. 26a EStG kann nicht in Anspruch genommen werden, wenn für die Einnahmen aus derselben Tätigkeit ganz oder teilweise

- eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 12 EStG (Aufwandsentschädigungen aus öffentlichen Kassen) oder
- eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 EStG (Übungsleiterfreibetrag)

gewährt wird oder gewährt werden könnte. Die Steuerbefreiungen nach § 3 Nrn. 26 und 26a EStG können nur dann in Anspruch genommen werden, wenn die Tätigkeiten nebenberuflich ausgeübt sowie voneinander trennbar, gesondert vergütet werden. Ferner müssen die dazu getroffenen Vereinbarungen eindeutig sein und durchgeführt werden.

Aufwandsentschädigungen nach § 1835 BGB an ehrenamtliche Betreuer, Vormünder und Pfleger fallen ab dem Veranlagungszeitraum 2011 ausschließlich unter die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26b EStG; eine Anwendung des § 3 Nr. 26a EStG ist ausgeschlossen.

### 4. Werbungskosten- und Betriebsausgabenabzug

Ein Abzug von Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben, die mit den steuerfreien Einnahmen nach § 3 Nr. 26 oder Nr. 26a EStG in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, ist nur dann möglich, wenn die Einnahmen aus der Tätigkeit und gleichzeitig auch die jeweiligen Ausgaben den Freibetrag übersteigen.

» **Beispiel:** Ein Student, der keine anderen Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit erzielt, arbeitet nebenberuflich im Dienst der Stadt als Tierpfleger bei deren als gemeinnützig anerkanntem Tierheim. Dafür erhält er insgesamt 1.200€ im Jahr. Von den Einnahmen sind der Arbeitnehmer-Pauschbetrag von 1.000€ und der Frei-

betrag nach § 3 Nr. 26a EStG bis zur Höhe der verbliebenen Einnahmen (200€) abzuziehen. Die Einkünfte aus nebenberuflicher Tätigkeit betragen 0€. Somit steht dem Studenten kein weiterer Werbungskostenabzug zu.

## 5. Besonderheiten

### 5.1 Ehrenamtlicher Vorstand

Zahlungen von pauschalen Vergütungen für Arbeits- und Zeitaufwand (Tätigkeitsvergütung) an den Vorstand sind nur dann zulässig, wenn dies durch eine Satzungsregelung geregelt ist. Eine Vergütung ist auch dann anzunehmen, wenn sie nach Auszahlung an den Verein zurückgespendet wird. Der Ersatz tatsächlich getätigter Aufwendungen, wie z. B. Fahrtkosten, ist aufgrund der gesetzlichen Regelung im BGB auch ohne entsprechende Regelung in der Satzung zulässig.

### 5.2 Rückspende

Die Rückspende einer steuerfrei ausgezahlten Aufwandsentschädigung oder Vergütung an die steuerbegünstigte Körperschaft ist nur unter den im vorangehenden Beitrag genannten Voraussetzungen zulässig.

## 6. Sonstige Aspekte

### 6.1 Freigrenze des § 22 Nr. 3 EStG

Gehören die Einnahmen aus der nebenberuflichen Tätigkeit zu den sonstigen Einkünften (§ 22 Nr. 3 EStG), dann sind diese nicht einkommensteuerverpflichtig, wenn sie weniger als 256 € (Freigrenze) im Jahr betragen haben. Der Freibetrag nach § 3 Nr. 26a EStG ist bei der Prüfung, ob diese Freigrenze überschritten ist, zu berücksichtigen.

### 6.2 Lohnsteuerverfahren

Beim Lohnsteuerabzug ist eine zeitanteilige Aufteilung des Freibetrags nicht erforderlich. Beim Arbeitgeberwechsel hat jedoch der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber schriftlich zu bestätigen, dass die Steuerbefreiung nach § 3 Nrn. 26 und 26a EStG nicht bereits in einem anderen Dienst- oder Auftragsverhältnis berücksichtigt worden ist oder berücksichtigt wird.

» SPENDENRECHT

## Sachspenden aus Privat- oder Betriebsvermögen: Geänderte Rechtsgrundlagen

### Worauf ist bei der Bewertung von Sachspenden zu achten?

Mit dem Jahressteuergesetz 2009 wurden die Vorschriften betreffend die Zuwendungen von Wirtschaftsgütern (Sachspenden) aus dem Privatvermögen fast unbemerkt geändert. Diese Änderung kann in vielen Fällen zu einer nicht unerheblichen Verschlechterung im Vergleich zur alten Rechtslage führen. Darüber hinaus wurde für Sachspenden, die zuvor aus einem Betriebsvermögen in das Privatvermögen überführt wurden, ab 2014 eine klarstellende Regelung in das Gesetz aufgenommen.

Wir nehmen dies zum Anlass, die aktuelle Bewertungsthematik bei Sachspenden kurz zusammenzufassen. Vorab sei hier klargestellt, dass der Sachspendenbegriff nicht nur Sachen i. S. der §§ 90 ff. BGB, sondern entsprechend dem steuerlichen Begriff des Wirtschaftsguts auch Rechte und sonstige wirtschaftliche Vorteile wie z. B. Forderungen, Lizenzen und Gesellschaftsbeteiligungen beinhaltet.

» **Hinweis:** Zur Anwendung der nachfolgend beschriebenen Regelungen bei der Sachwerteinbringung in Stiftungen vgl. den Beitrag ab S. 10 in diesem Heft.

### 1. Bewertungsgrundsatz: Teilwert

Der Wert der Zuwendung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens entspricht grundsätzlich dem gemeinen Wert des zugewendeten Wirtschaftsguts, also dem Wert, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Bei Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens ist i. d. R. der sog. Teilwert anzusetzen. Teilwert ist nach der gesetzlichen Definition der Betrag, den ein (gedachter) Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde, wobei davon auszugehen ist, dass der

Erwerber den Betrieb fortführt. Es handelt sich also dabei um den Wert, den das einzelne Wirtschaftsgut als „Teil“ der wirtschaftlichen Einheit hat.

» **Hinweis:** Für die Bewertung ist der Bruttopreis inkl. Umsatzsteuer zugrunde zu legen.

## 2. Ausnahmen

### 2.1 Steuerverstrickte Wirtschaftsgüter des Privatvermögens

Mit dem Jahressteuergesetz 2009 wurde für Sachspenden des Privatvermögens bestimmt, dass der Ansatz mit dem gemeinen Wert nur in den Fällen möglich ist, in denen eine Veräußerung des Wirtschaftsguts im Zeitpunkt der Spende keinen Besteuerungstatbestand erfüllen würde. Würde ein Steuertatbestand erfüllt, sind hingegen die (fortgeführten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten (AHK) als Wert der Zuwendung auszuweisen. Diese Regelung ist insbesondere bei Veräußerungstatbeständen

- gem. § 17 EStG (z. B. Zuwendung eines mindestens 1%-igen Kapitalgesellschaftsanteils) oder
- gem. § 23 EStG (z. B. Zuwendung einer Immobilie, die weniger als zehn Jahre im Besitz des Zuwendenden befindet)

anzuwenden.

### 2.2 Zuwendung eines Wirtschaftsguts, das einem Betriebsvermögen entnommen wurde

Wird ein Wirtschaftsgut zugewendet, das unmittelbar vor seiner Zuwendung einem Betriebsvermögen entnommen wurde, ist nach dem ab dem Veranlagungszeitraum 2014 geltenden (klarstellenden) Gesetzeswortlaut als Wert der Sachspende der Entnahmewert zzgl. der Umsatzsteuer, die auf die Entnahme entfällt, anzusetzen. Hierdurch soll verhindert werden, dass ein zum Buchwert





Die Bewertung von Sachspenden ist oft mit großen Spielräumen verbunden.

entnommenes Wirtschaftsgut zu einem Spendenabzug führt, der über diesem Wert liegt. Die Vorschrift kommt nur dann zur Anwendung, wenn zwischen der Entnahme und der Zuwendung ein enger zeitlicher Zusammenhang besteht und das Wirtschaftsgut in der Zwischenzeit nicht anderweitig genutzt wurde.

### 2.3 Buchwertprivileg bei Sachspenden des Betriebsvermögens

Alternativ zur Entnahme zum Teilwert können Wirtschaftsgüter auch zum Buchwert entnommen werden, wenn sie unmittelbar im Anschluss an die Entnahme auf eine gemeinnützige Organisation unentgeltlich übertragen und dort für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden. Es muss also von Anfang an ein Spendenmotiv vorgelegen haben.

Die Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke bei der Empfänger Körperschaft kann so aussehen, dass entweder laufende Erträge aus dem Wirtschaftsgut erwirtschaftet werden oder durch die Veräußerung ein Veräußerungserlös erzielt wird, wobei die Erträge jeweils im steuerbegünstigten Bereich eingesetzt werden müssen.

» **Hinweis:** Entscheidend für den Buchwertansatz ist somit, dass die Körperschaft Eigentümerin des Wirtschaftsguts wird und dieses – in welcher Form auch immer (Gebrauch, Vermögensverwaltung, sofortige Veräußerung) – für steuerbegünstigte Zwecke verwendet.

### 3. Hinweise zur Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen bei Sachspenden

Aus der Zuwendungsbestätigung müssen der Wert und die genaue Bezeichnung der gespendeten Sache ersichtlich sein. Darüber hinaus hat der Zuwendungsempfänger die Unterlagen, die zur Ermittlung des Werts der Sachspende herangezogen wurden (z.B. Gutachten), zusammen mit der Zuwendungsbestätigung in seine Buchführung aufzunehmen.

In den Fällen der Sachspenden aus dem Betriebsvermögen muss der Zuwendungsempfänger dagegen keine zusätzlichen Unterlagen zur Wertermittlung in seine Buchführung aufnehmen; ebenso hat er keine Angaben dazu zu machen, welche Unterlagen zur Wertermittlung herangezogen wurden.

» STIFTUNGSRECHT

## Errichtung gemeinnütziger Körperschaften durch Sachwerteinbringung

### Was es steuerlich und ggf. stiftungsrechtlich zu beachten gilt

Die Übertragung von Sachwerten – wie z. B. Immobilien und Wertpapieren – ist für vermögende Gründer ein interessanter Weg zur Aufbringung des Eigenkapitals einer gemeinnützigen Körperschaft. Die damit verbundenen steuerlichen und ggf. stiftungsrechtlichen Folgen sollten jedoch sorgsam beachtet werden.

### 1. Vorbemerkungen: Rechtsformwahl unter Berücksichtigung steuerlicher Fördertatbestände

Bei der Errichtung gemeinnütziger Körperschaften stellt sich häufig die Frage der Rechtsformwahl, insbesondere dann, wenn die Errichtung durch vermögende Privatpersonen und/oder Unternehmer erfolgt. Je nach Umfang des eingesetzten Vermögens sowie der Absicht zur Einflussnahme auf die zu errichtende Körperschaft kommen dafür vor allem zwei Rechtsformen in Frage:

- Stiftungen (unterschieden nach rechtsfähigen und nicht rechtsfähigen Stiftungen/Treuhandstiftungen);
- gemeinnützige GmbH.

Steuerlich attraktiv ist die Förderung der Errichtung von Stiftungen durch die Sonderausgabenabzüge: Denn bei Stiftungen ist in Höhe des erbrachten Dotationskapitals ein Sonderausgabenabzug nach § 10b Abs. 1a EStG möglich (bis zu 1 Mio. €/Person alle zehn Jahre, gilt nicht für Zuwendungen durch Körperschaften). Hingegen sind bei einer gemeinnützigen GmbH die Einlagen in das gezeichnete Kapital steuerlich nicht abzugsfähig.

Erfolgt die Kapitalaufbringung durch Bargeld bzw. Überweisung zum Nominalbetrag, handelt es sich um Geldzuwendungen.

In vielen Fällen besteht jedoch die Absicht, wertvolle Vermögensgegenstände des Privatvermögens oder Betriebsvermögens in eine gemeinnützige Körperschaft zu überführen und so das Eigenkapital aufzubringen.

Die folgenden Abschnitte stellen die wesentlichen Folgen für die Übertragung von Sachvermögen in das Dotationskapital einer Stiftung dar, da lediglich bei Zuwendungen an Stiftungen die Möglichkeit des Sonderausgabenabzugs für derartige Dotationen besteht. Grundsätzlich gelten die Ausführungen jedoch für alle anderen Sachzuwendungen (z. B. laufende Sachzuwendungen an Vereine) entsprechend.

» **Hinweis:** Zu den mit der Auswahl der Rechtsform insgesamt verbundenen Fragen verweisen wir auf unser Merkblatt „Stiften aber wie?“, das Sie unter [www.pkf.de](http://www.pkf.de) abrufen können. Die für Sachzuwendungen in der Praxis oft fragliche Problematik der Bewertung von Gebrauchsgegenständen wie Altkleidern und anderen Gegenständen des täglichen Gebrauchs sowie die Bewertung von Sachleistungen wird für die hier schwerpunktmäßig im Blick stehenden Stiftungserrichtungen mittels Sachgründungen außer Acht gelassen.

### 2. Überlegungen auf der Ebene des Stifters im Falle der Übertragung aus einem Betriebsvermögen

Werden wertvolle Sachwerte in einem Betriebsvermögen gehalten oder gelten diese aufgrund steuerlicher Fiktionen als Betriebsvermögen, z. B.

- bei Grundstücken als notwendigem Betriebsvermögen,
- in Fällen der Betriebsaufspaltung oder
- beim gewerblichen Grundstückshandel,



Sachwerteinbringung in Form einer Immobilienübertragung

so stellt sich im Fall einer Zuwendung an eine Stiftung eine Reihe von Bewertungsfragen.

### 2.1 Teilwert- oder Buchwertansatz?

Für einzelne Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens hat der Steuerpflichtige i. d. R. faktisch ein Bewertungswahlrecht. Er kann von der Regelannahme des Gesetzgebers für Entnahmen ausgehen und die Sachwerte mit dem Teilwert oder dem Buchwert bewerten; Zwischenwertansätze sind nicht möglich.

**(1)** Hierbei ist der **Teilwert** der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde. Im Zweifel ist dieser Wert durch Gutachten zu ermitteln (vgl. näher hierzu den vorhergehenden Beitrag auf S. 8 in diesem Heft).

**(2)** Alternativ steht dem Steuerpflichtigen das sog. **Buchwertprivileg** zu (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG). Dieses berechtigt den Steuerpflichtigen, bei einer Entnahme für Zwecke der unentgeltlichen Zuwendung an eine steuerbegünstigte Körperschaft (Stiftung) zur Verwen-

dung für steuerbegünstigte Zwecke die Sachwerte mit dem Wert zu entnehmen, mit dem diese zum Entnahmezeitpunkt in der Buchhaltung geführt werden. Dies sind die fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten (AHK), welche um Abschreibungen gemindert wurden.

» **Empfehlung:** Im Rahmen des Buchwertansatzes kann die Gewinnbesteuerung der stillen Reserven vermieden werden. Dies könnte vor allem für selbstgeschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter wie Patente etc. interessant sein, die im steuerlichen Betriebsvermögen aufgrund des Aktivierungsverbots (§ 5 Abs. 2 EStG) nicht angesetzt werden dürfen.

Dieses Privileg gilt aber nur bei unmittelbaren Übertragungen vom Betrieb an die Stiftung. Eine private Zwischennutzung ist ausgeschlossen bzw. würde die Regel, also Entnahme zum Teilwert, auslösen.

### 2.2 Umsatzsteuerliche Konsequenzen

Die Entnahme löst als unentgeltliche Wertabgabe für Sachwerte, welche unter Ausnutzung

---

Wird der Buchwertansatz gewählt, kann die Gewinnbesteuerung der stillen Reserven vermieden werden.

Die Übertragung von Vermögen zusammen mit Krediten und/oder Auflagen unterliegt als gemischte Zuwendung Einschränkungen.

des Vorsteuerabzugs durch Unternehmer i. S. des UStG genutzt wurden, i. d. R. Umsatzsteuer zum Entnahmezeitpunkt aus. Bewertet wird das übertragene Vermögen dabei zum Einkaufspreis (Wiederbeschaffungspreis) oder den Selbstkosten (z. B. für selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter). Im Ergebnis kann zwar ein abgeschrieben Wirtschaftsgut mit dem Buchwert von 1 € entnommen werden. Die Entnahme würde aber bei einem Teilwert von z. B. 1.000.000 € eine Umsatzsteuer von 190.000 € auslösen.

» **Empfehlung:** Diese dann unvermeidbare Liquiditätsbelastung bei Sachwertentnahmen aus Betriebsvermögen sollte im Rahmen der Errichtung einer Stiftung sorgfältig bedacht werden.

**2.3 Zuwendungshöhe**

Folglich bestimmt § 10b Abs. 3 Satz 2 EStG für den Wert der Zuwendung auch korrespondierend, dass für den Fall, dass das Wirtschaftsgut unmittelbar vor seiner Zuwendung einem Betriebsvermögen entnommen worden ist, die Zuwendungshöhe nach dem Wert bemessen wird, der bei der Entnahme angesetzt wurde. Zusätzlich wird auch die Umsatzsteuer als Zuwendung anerkannt, die auf die Entnahme entfällt. Ein Vorsteuerabzug der Stiftung ist in „Einbringungsfällen“ mit hoher Umsatzsteuerbelastung jedoch i. d. R. nicht möglich.

**2.4 Ausnahmen von der Regel des „Wahlrechts“ zur Entnahmebewertung**

(1) Für den Fall einer Übertragung von Sachwerten – insbesondere von Immobilien –, die vom Betrieb mit Krediten finanziert wurden, stellt sich im Fall von noch valutierenden Grundschulden die Frage der Mitübertragung dieser Schulden. Eine derartige Zuwendung belasteter Sachwerte ist zwar nicht grundsätzlich ausgeschlossen. Sie führt als **gemischte Zuwendung** jedoch zu einer zwingenden Bewertung mit dem Teilwert abzgl. des zum Übertragungstichtag valutierenden Kredit-

betrags. Die Ausnutzung des Buchwertprivilegs ist in solchen Fällen nicht möglich, da es lediglich für unentgeltliche Übertragungen gilt.

(2) Ähnliche Überlegungen gelten für **Zuwendungen unter Auflagen** wie Nutzungsrechten. Hierbei ist seitens der Stiftung allerdings zu beachten, dass nach Erfüllung derartiger Auflagen der Stiftung mehr als 2/3 ihres Einkommens verbleiben müssen, um nicht die Gemeinnützigkeit durch Verstoß gegen das Gebot der Selbstlosigkeit zu gefährden (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 AO und AEAO zu § 55 Nr. 12 f.).

» **Zwischenergebnis:** Die Übertragung von Vermögen zusammen mit Krediten und/oder Auflagen unterliegt als gemischte Zuwendung Einschränkungen.

**2.5 Gesamtübertragung in das Betriebsvermögen einer Stiftung als Sonderfall**

Die Übernahme der Gesamtheit eines Betriebsvermögens bzw. eines Mitunternehmeranteils stellt einen Sonderfall dar, der in aller Regel für die Errichtung steuerbefreiter Stiftungen nicht relevant sein dürfte. Die Übernahme der Gesamtheit eines Betriebsvermögens wäre für die Stiftung faktisch die Begründung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs.

Dies kann für die Stiftung erhebliche Einschränkungen zur Folge haben. So sind Theaurierungen im Betrieb aus gemeinnützigkeitsrechtlicher Sicht problematisch, da die Erträge eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs vollständig steuerbefreiten Zwecken zugeführt werden sollen. Verlustphasen des Betriebs wiederum können die Gemeinnützigkeit gefährden, sofern Mittel aus den steuerbefreiten Bereichen zur Verlustdeckung eingesetzt werden müssen.

Ferner vertritt die Finanzverwaltung trotz der Aufgabe der sog. Geprägerechtsprechung teilweise die Auffassung, dass Zuwendungen in einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb

nicht steuerbegünstigt seien, so dass eine derartige Übertragung zwar zulässig, aber steuerlich nicht durch den erhöhten Sonderausgabenabzug für Stiftungserrichtungen begünstigt ist.

Grundsätzlich wäre zur Bewertung des Unternehmens bzw. der Mitunternehmeranteile die Nutzung der Regelung des § 6 Abs. 3 EStG zum Buchwert möglich, wobei dann das gesamte Betriebsvermögen einschließlich evtl. Sonderbetriebsvermögens an die Stiftung übertragen werden müsste und die Behaltefrist von fünf Jahren durch die Stiftung zu beachten wäre. Alternativ ist eine Versteuerung der stillen Reserven ebenfalls möglich.

» **Empfehlung:** Im Fall einer beabsichtigten Übertragung von Betriebsvermögen empfiehlt sich eher die vorherige Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft zum Buchwert unter Nutzung des § 20 Abs. 2 UmwStG, deren Anteile dann aus dem Privatvermögen an die Stiftung übertragen werden können (s. weiter unten zur Wahrung der Sperrfrist des § 22 UmwStG von sieben Jahren durch die Stiftung die Ausführungen in Abschn. 3). Gegebenenfalls kann durch ein sog. Doppelstiftungsmodell der Einfluss der Stifterfamilie durch Stimmrechtsmehrheit an der Kapitalgesellschaft gewahrt werden, während die Stiftung einen vermögensrechtlichen Mehrheitsanteil mit einer Stimmenminderheit erhält.

### 3. Übertragungen des Stifters aus einem Privatvermögen

#### 3.1 Grundfall: Gemeiner Wert von Sachspenden

Die sog. Sachspende ist nach § 10b Abs. 3 Sätze 3 und 4 EStG mit dem gemeinen Wert des zugewendeten Gegenstands zu bewerten, wenn dessen Veräußerung im Zeitpunkt der Zuwendung keinen Besteuerungstatbestand erfüllen würde. Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhn-

lichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsguts bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Im Ergebnis ist eine Gewinnrealisierung für steuerverstrickte Privatgegenstände nicht möglich.

#### 3.2 Steuerverstrickte Gegenstände: Fortführung der AHK – keine Gewinnrealisierung

In allen übrigen Fällen dürfen bei der Ermittlung der Zuwendungshöhe die fortgeführten AHK nur überschritten werden, soweit eine Gewinnrealisierung stattgefunden hat. Es sind für solche „steuerverstrickten“ Gegenstände also die AHK abzgl. der regulären Abschreibungen anzusetzen, welche bei einer Verwendung zur Gewinnerzielung abgezogen wurden bzw. abzuziehen gewesen wären. Aufgrund der Bewertung derartiger Sachwerte zu den fortgeführten AHK entfällt die Besteuerung stiller Reserven im Zeitpunkt der Übertragung an eine Stiftung.

Diese in § 10b EStG „versteckte“ Bewertungsregelung kam durch das Jahressteuergesetz 2009 in das Gesetz. Vorher war es möglich, Gegenstände des Privatvermögens generell zum gemeinen Wert zu „stiften“. Durch die derzeitige Gesetzesfassung soll die Möglichkeit von Spenden zum gemeinen Wert ohne vorherige Realisierung stiller Reserven ausgeschlossen werden.

#### 3.3 Gewinnrealisierung dennoch möglich?

Fraglich ist seitdem, ob und ggf. wie die Gewinnrealisierung für derartige Sachwerte dennoch aktiv vom Steuerpflichtigen durchgeführt werden kann. Interessant wäre hierzu ein Antrag auf Gewinnrealisierung im Zeitpunkt der Übertragung auf die Stiftung. So könnten Steuerprogressionsunterschiede ausgenutzt werden.

» **Empfehlung:** Es fragt sich, wann Interesse an einer Gewinnrealisierung besteht: Interessant wäre z.B. die Besteuerung stiller Reser-

---

Ein Antrag auf Gewinnrealisierung kann im Zeitpunkt der Übertragung auf die Stiftung interessant sein.

ven auf Wertpapiere mit der aktuellen Abgeltungssteuer von 25 % und die Verrechnung der Zuwendungsvorträge mit späteren regulär besteuerten Einkünften.

Dieser verständliche Wunsch würde ein gesetzliches Wahlrecht zur Gewinnrealisierung voraussetzen. Das Gesetz lässt in § 10b EStG auf den ersten Blick zwar ein derartiges Wahlrecht vermuten: „...soweit eine Gewinnrealisierung stattgefunden hat...“. Die Finanzverwaltung lehnt jedoch derartige Anträge auf Bewertung mit dem höheren gemeinen Wert und somit die Besteuerung der stillen Reserven in der Praxis mit dem Hinweis ab, dass eine Gewinnrealisierung nur durch tatsächlichen Verkauf möglich sei. Hintergrund ist der Gesetzeswortlaut, der für keinen der im Folgenden noch beschriebenen Sachverhalte (vgl. Abschn. 4) einer Begrenzung auf die fortgeführten Anschaffungskosten („Steuerverstrickung“) die Zuwendungen an eine steuerbegünstigte Körperschaft (Stiftung) als fiktive Veräußerungsvorgänge explizit regelt.

Im Ergebnis ist eine Gewinnrealisierung für steuerverstrickte Privatgegenstände nicht möglich.

### 3.4 Alternativen zur Gewinnrealisierung

Ggf. kann der Stifter seiner Stiftung Geld zuwenden und dann die fraglichen Sachwerte zum gemeinen Wert an die Stiftungen veräußern und so die gestiftete Liquidität zurück erhalten. Im Ergebnis wäre dies jedoch eine Schenkung unter Auflage, die wiederum als Sachzuwendung angesehen werden könnte und ggf. Fragen nach dem Wert auslöst. Auch die Alternative eines Verkaufs werthaltiger Sachwerte an die Stiftung unter Kaufpreisstundung und anschließender Zuwendung der Forderung auf den Kaufpreis als werthaltige Sachspende ist theoretisch denkbar. Dieses Vorgehen könnte jedoch seitens der Finanzverwaltung den Vorwurf des Gestaltungsmissbrauchs auslösen.

» **Hinweis:** Die in § 10b EStG geregelte Bewertung von Sachzuwendungen mit den fortgeführten AHK hat seit 2009 eine hohe Bedeutung. Sachzuwendungen zum gemeinen Wert haben seitdem an praktischer Bedeutung abgenommen.

## 4. In der Praxis vorherrschende Übertragungssachverhalte

In der Praxis sind als Sachverhalte bei der Gewährung von Sachspenden hauptsächlich zu verzeichnen die Übertragung von

- Immobilienvermögen,
- wesentlichen Beteiligungen,
- Wertpapieren und nicht-wesentlichen Beteiligungen.

### 4.1 Immobilienvermögen

Bei einem Besitz der Immobilie im Privatvermögen würde die Veräußerung der Immobilie nach einer Besitzdauer von mehr als zehn Jahren keinen Besteuerungstatbestand erfüllen. Die Übertragung einer Immobilie ist somit nach wie vor zum gemeinen Wert möglich. Als Wertnachweis sind in aller Regel Gutachten notwendig.

Die Übertragungen „steuerverstrickter“ Immobilien (v. a. weil diese weniger als zehn Jahre im Privatvermögen gehalten wurden) stellen dagegen steuerbare und steuerpflichtige Sachverhalte dar (z. B. durch Besteuerung des „Spekulationsgewinns“). Für Zuwendungen derartiger Sachwerte greift die o. g. Regelung, nach der Zuwendungen nur in Höhe der fortgeführten AHK möglich sind.

### 4.2 Wesentliche Beteiligungen an Kapitalgesellschaften

Klassischerweise handelt es sich hierbei um Anteile im Privatvermögen des Stifters an Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH). Für diese greift im Fall einer Veräußerung der Besteuerungstatbestand des § 17 EStG. Folglich können auch Anteile an

Für steuerverstrickte Privatgegenstände ist eine Gewinnrealisierung nicht möglich.

einer GmbH, die als wesentlich i.S. des § 17 EStG anzusehen sind (Anteilsbesitz innerhalb der letzten fünf Jahre von mehr als 1 %), bei einer Zuwendung nur zu fortgeführten AHK bewertet werden.

Auch Anteile, die z. B. aufgrund einer früheren Anwendung des § 21 UmwStG als „einbringungsgeborene Anteile steuerverstrickt“ sind, fallen unter die Bewertungseinschränkung zu fortgeführten AHK. Die unentgeltliche Übertragung der Anteile löst andererseits keine Nachversteuerung aus einer vorangegangenen Umwandlung i.S. des § 22 i.V. mit § 20 Abs. 2 UmwStG aus (vgl. oben die Ausführungen unter Abschn. 2.5 zur evtl. Umwandlung eines Betriebsvermögens zwecks Einbringung in eine Stiftung).

» **Empfehlung:** Der Verkauf der Anteile durch die Stiftung innerhalb der Sperrfrist von sieben Jahren würde allerdings rückwirkend beim Stifter die Besteuerung eines Einbringungsgewinns auslösen, so dass Zustimmungsvorbehalte vereinbart werden sollten.

Ein Nebenaspekt ist der evtl. Wegfall von steuerlichen Verlustvorträgen einer Kapitalgesellschaft (§ 8c KStG, § 10a GewStG) bei Übertragung von mehr als 25 % der Anteile, welcher auch für die Übertragungen an Stiftungen zu beachten ist. Die Billigkeitsregelung zur unentgeltlichen Übertragung im Rahmen von Erbfällen oder bei unentgeltlicher vorweggenommener Erbfolgeregelung ist für Übertragungen an Stiftungen nach den Vorgaben des Bundesfinanzministeriums in einem Schreiben aus 2008 nicht anwendbar.

#### 4.3 Wertpapiere und nicht wesentliche Beteiligungen an Kapitalgesellschaften

Veräußerungen von Wertpapieren (festverzinsliche Wertpapiere, Darlehensforderungen, aber auch GmbH-Anteile, Aktien etc., sofern geringer als 1 %) sind nach § 20 Abs. 2 EStG zu besteuern, so dass auch hier eine Bewer-

tung der Zuwendung nur mit den AHK erfolgen kann. Eine Ausnahme hiervon bilden beispielsweise Wertpapiere, die vor dem 1.1.2009 angeschafft wurden.

» **Hinweis:** Dies ist vereinfacht dargestellt eine Folge der im Zuge der Einführung der „Abgeltungssteuer“ vorgenommenen Abschaffung der Steuerfreiheit auf Spekulationsgewinne für derartige Gegenstände, die eine Haltedauer von einem Jahr überschritten.

Die Zuwendung derartiger Sachwerte erfolgt – sofern diese Sachwerte grundsätzlich der „Abgeltungssteuer“ unterliegen – zu AHK, weil die Zinsen und Erträge aus Veräußerungsvorgängen derartiger Kapitalforderungen unter die üblichen Regeln des § 20 EStG fallen, also „steuerverstrickt“ wären.

Bei Sachzuwendungen in Form von Forderungen ist zusätzlich zu beachten, dass die Finanzverwaltung für einen Nachweis der Werthaltigkeit von Anschaffungskosten bei Forderungen eines Gesellschafters gegenüber „seinen“ Gesellschaften stets sehr hohe Anforderungen stellt. Sollte der Darlehensnehmer – z. B. eine GmbH des Stifters – in wirtschaftlichen Schwierigkeiten sein bzw. gewesen sein und das Darlehen als sog. krisenbestimmtes Gesellschafterdarlehen angesehen werden, wäre die Werthaltigkeit im Zeitpunkt der Krise der darlehensnehmenden GmbH und somit auch die Zuwendungshöhe fraglich.

» **Hinweis:** Vereinfacht gesagt kann mit einer einmal wertlos gewordenen Forderung auch dann keine werthaltige Sachzuwendung durchgeführt werden, wenn der Wert wieder gestiegen ist.

#### 4.4 Kapitalertragsteuer als Nebenaspekt bei der Übertragung von Wertpapieren

Die Übertragung von Wertpapieren löst in

---

Wertlos gewordene Forderungen eignen sich nicht für eine Sachzuwendung.

aller Regel Kapitalertragsteuer aus. Nach § 43 Abs. 1 Satz 4 EStG gilt für Zwecke des Kapitalertragsteuerabzugs die Übertragung eines Wertpapiers i.S. des § 20 Abs. 2 EStG auf einen anderen Gläubiger (hier eine Stiftung) nämlich fiktiv als Veräußerung des übertragenen Wirtschaftsguts.

Ausnahmen vom Kapitalertragsteuerabzug sind möglich, wenn der Steuerpflichtige dem Kreditinstitut mitteilt, dass es sich um eine unentgeltliche Übertragung handelt. Problematisch ist dabei, dass diese Befreiung nur für Übertragungen an unbeschränkt Steuerpflichtige gilt. Das Kreditinstitut hat dafür dem für sie zuständigen Betriebsstättenfinanzamt u. a. Namen, Geburtsdatum, Anschrift und Identifikationsnummer des Empfängers mitzuteilen. Manche Kreditinstitute nehmen für Übertragungen an steuerbefreite Stiftungen den Kapitalertragsteuerabzug vor, da sie diese nicht als unbeschränkt Steuerpflichtige i. S. der Ausnahmeregelung ansehen und für Stiftungen auch nicht alle Pflichtangaben möglich sind.

» **Empfehlung:** In der Praxis sollte hierzu im Vorfeld mit dem jeweiligen Kreditinstitut abgestimmt werden, ob dieses Abstand vom Kapitalertragsteuerabzug nehmen wird. Die Anrechnung der Kapitalertragsteuer im Veranlagungsverfahren des Stifters wäre zeitaufwendig. Ein Kapitalertragsteuerabzug könnte zu einer ungeplanten Liquiditätsbelastung des Stifters führen, so dass evtl. die Erbringung des zugesagten Dotationskapitals nicht in voller Höhe erfolgen kann.

## 5. Bilanzierung von Sachzuwendungen bei der empfangenden Stiftung

### 5.1 Erfüllung der Stiftungskapitalzusage und Erstbewertung von Sachwerten

Auf der Ebene der Stiftung stellt sich zunächst die Frage, ob und in welcher Höhe mit den eingelegten Sachwerten das zu erbringende

Dotationskapital eingebracht wurde. Hierbei kann es aus stiftungsrechtlicher Sicht einen Wert geben, der von dem steuerlichen abweicht, den der Stifter als Zuwendungsbetrag ansetzen kann. Dies gilt

- sowohl für Übertragungen einzelner Wirtschaftsgüter eines Betriebsvermögens, die unter Nutzung des Buchwertprivilegs übertragen wurden (z.B. selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter)
- als auch für Gegenstände des Privatvermögens.

So können z.B. die von einer Privatperson übertragenen Wertpapiere bei der Stiftung mit dem Kurswert am Übertragungstichtag angesetzt werden, welcher an der Börse notiert wird. Das gilt auch, wenn der Stifter aufgrund der oben dargestellten Einschränkungen in § 10b Abs. 3 Sätze 3 und 4 EStG lediglich die fortgeführten Anschaffungskosten als Zuwendung steuerlich ansetzen kann.

» **Hinweis:** Die Stiftungsaufsicht wird insbesondere bei der Erbringung des Dotationskapitals durch Sachwerte Nachweise z.B. in Form von Depotauszügen oder Gutachten verlangen.

Für Betriebsvermögen, welche unter der Nutzung von Bewertungsprivilegien wie dem des § 6 Abs. 3 EStG an die Stiftung übertragen wurden, sind dagegen die Buchwerte fortzuführen.

### 5.2 Sicherstellung des Kapitalerhalts

In jedem Fall ist dabei auf den Erhalt des Vermögens zu achten, welches die Stiftung im Rahmen der Errichtung (Dotation) erhalten hat. Probleme mit der Stiftungsaufsicht können sich hier insbesondere ergeben, falls die eingebrachten Sachwerte im Wert stark sinken.

» **Empfehlung:** Hier sollten bereits im Vorfeld der Stiftungserrichtung potenzielle Wert-

Mit der Stiftungsaufsicht können sich Probleme ergeben, falls die eingebrachten Sachwerte im Wert stark sinken.



verluste so gering wie möglich gehalten werden.

» **Beispiele:** Risiken könnten z. B. bei Beteiligungen an inhabergeführten Kapitalgesellschaften entstehen, sofern der Generationenwechsel noch nicht eindeutig geklärt ist. Auch bei Wertpapieren, die zu einem Kurswert über dem Nominalbetrag (Rückkaufswert) eingebracht wurden bzw. Wertpapieren mit einem Waneloptionsrecht des Emittenten können Wertverluste drohen. So könnte bei Einlösung eines über dem Rücknahmekurs eingebrachten Wertpapiers bzw. bei Ausübung der Option des Emittenten automatisch ein Verlust entstehen, der aus dem laufenden Ertrag der Stiftung auszugleichen wäre. Dies wiederum würde die Aktivitäten der Stiftung stark einschränken und auf die Steuerbefreiung Einfluss haben.

Diese stiftungsrechtlichen Folgen gelten unabhängig von der steuerrechtlichen Bewertung zu den Anschaffungskosten des Stifters.

Sofern ein Stifter ein Wertpapier zuwenden möchte, das zum Einbringungstag einen Kurswert über dem Rücknahmepreis des Emittenten hat, dessen Anschaffungskosten beim Stifter aber niedriger sind, sollte ggf. nur der Nominalwert in das zu erhaltende Dotationsvermögen und der Differenzbetrag in das zu verbrauchende Vermögen eingestellt werden.

» **Empfehlung:** Wandelanleihen oder Wertpapiere mit einem Wert „über dem Rücknahmewert“ zum Zuwendungszeitpunkt (> 100 bei festverzinslichen Wertpapieren) sollten nur im Ausnahmefall mit dem Kurswert am Einbringungstag in das zu erhaltende Vermögen einer Stiftung eingebracht werden.

Die mit einem Wertpapier zusammen übertragenen Stückzinsen sind in jedem Fall im laufend zu verbrauchenden Vermögen und nicht im Grundstockvermögen anzusetzen.

### **5.3 Laufende Bilanzierungs- und Bewertungsregeln**

Bei der Folgebewertung der Sachwerte in der Stiftung gelten ansonsten die üblichen Bewertungsregeln. Grundsätzlich hat die Stiftung keine Pflicht zur Bilanzierung nach den Regeln des für Kaufleute zu beachtenden Handelsgesetzbuchs (HGB).

Die Erstellung einer Einnahmen-Überschussrechnung nach den Mustern der jeweils zuständigen Stiftungsaufsichtsbehörde reicht formell aus. Diese wird ergänzt durch eine Vermögensaufstellung, in der neben den unter Ansatz von Abschreibungen auf abnutzbare Vermögensgegenstände (fortgeführte Anschaffungskosten der Stiftung) ermittelten Werten für Wertpapiere auch der jeweilige aktuelle Kurswert anzugeben ist. Nachzuweisen ist das durch einen entsprechenden Depotauszug.

» **Empfehlung:** Die Methode der Rechnungslegung sollte im Vorfeld der Errichtung einer Stiftung anhand des beabsichtigten Umfangs der Tätigkeiten festgelegt werden. Bei umfangreichen Tätigkeiten ist die freiwillige Anwendung der HGB-Bilanzierungsregeln zu empfehlen.

## **6. Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen**

### **6.1 Angaben des bzw. zum Zuwendenden**

Für Sachzuwendungen sind die amtlichen Muster zu verwenden. Der Aussteller hat darin zu bestätigen, ob die jeweilige Sachzuwendung

- aus dem Betriebsvermögen oder
- aus dem Privatvermögen

stammt.

Für Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen ist zu bestätigen, dass die Bewertung mit dem Wert der Entnahme (ggf. mit dem niedrigeren gemeinen Wert sowie ggf. zzgl. der Umsatzsteuer, die auf die Entnahme entfällt) erfolgte.

---

Bei umfangreichen Tätigkeiten ist die freiwillige Anwendung der HGB-Bilanzierungsregeln zu empfehlen.

Unterlagen zur  
Wertermittlung  
von Sachspenden  
sollten sicher-  
heitshalber von  
der Stiftung auf-  
bewahrt werden.

Ferner ist zu bestätigen, dass geeignete Unterlagen zur Wertermittlung wie Rechnungen, Gutachten oder aber auch nicht explizit genannte Depotauszüge vorhanden sind.

» **Empfehlung:** Diese sollten für evtl. Prüfungen des Finanzamts zu den Akten der Stiftung genommen werden, auch wenn diese Aufbewahrungspflicht nicht unmittelbar aus dem Mustertext erkennbar ist.

### 6.2 Angaben seitens der Stiftung

Für den Aussteller der Zuwendungsbestätigung – also den Vorstand der Stiftung – ist der vorgenannte Unterschied in der Bewertung vor allem bei der Ausstellung der Zuwendungsbestätigungen zu beachten. Aufgrund der Ausstellerhaftung sollte der Vorstand darauf achten, nur den steuerlichen Wert zu bestätigen. Hierfür müssten entsprechende Nachweise über die Anschaffungskosten im Privatvermögen durch den Stifter erbracht werden. Sofern Stifter und Vorstand der Stiftung identisch sind, dürfte dies keine Schwierigkeiten bereiten.

» **Hinweis:** Grundsätzlich hat der Vorstand jedoch auch bei Zuwendungen von Dritten

das Recht, die Grundlagen für die steuerliche Bewertung zu erfahren, da er diese in der Zuwendungsbestätigung angeben muss.

## 7. Sonstige steuerliche Folgen

Ergänzend sei noch auf erbschaft-/schenkungsteuerliche sowie grunderwerbsteuerliche Aspekte hingewiesen:

**(1)** Für Übertragungen von Vermögen an steuerbefreite Körperschaften gilt die Befreiung des § 13 Abs. 1 Nr. 16b ErbStG. Ggf. kann auch durch nachträgliche Gestaltungen innerhalb von 24 Monaten nach einem Todesfall die bereits entstandene Erbschaft- und Schenkungsteuer durch Übertragung von Vermögen auf eine steuerbefreite Stiftung vermieden werden (§ 29 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG).

**(2)** Auf unentgeltliche Übertragungen findet die Grunderwerbsteuerbefreiung des § 3 Nr. 2 GrEStG Anwendung. Teilentgeltliche Übertragungen (s.o. unter Abschn. 2.4 (1) zur gemischten Schenkung) führen jedoch hinsichtlich des belasteten Teils zur Grunderwerbsteuer.

## Volle Schadensersatzverpflichtung jedes Stiftungsorgans

### Keine Minderung durch eventuelles Mitverschulden eines anderen Organmitglieds

Für GmbH und die meisten anderen Körperschaften gilt der Grundsatz, wonach verantwortliche Organmitglieder sich nicht auf ein Mitverschulden anderer Organmitglieder berufen können. Der BGH hat nun diese Regeln auch auf das Verschulden von Stiftungsorganen angewendet.

### 1. Grundsatz der gesamtschuldnerischen Haftung

Hat einer von mehreren Geschäftsführern einer GmbH einen Schaden der Gesellschaft verursacht, so wird er in einem Haftungsprozess gegen ihn nicht mit dem Argument gehört, die Gesellschaft treffe ein Mitverschulden (§ 254 BGB), weil auch ein anderes Organ, beispielsweise ein anderes Vorstandsmitglied oder der Aufsichtsrat pflichtwidrig gehandelt habe. Bei

einer GmbH gilt der Grundsatz der sog. gesamtschuldnerischen oder solidarischen Haftung (§ 43 Abs. 2 GmbHG): D.h. der Geschäftsführer haftet der Gesellschaft für den ganzen Schaden und kann sich allenfalls im Innenverhältnis von anderen ebenfalls pflichtwidrig handelnden Organmitgliedern einen Teil der von ihm getragenen Summe zurückholen. Die Rechtsprechung lässt daher die Anwendung der Mitverschuldensregeln nicht zu.

Dies gilt nicht nur für die GmbH, sondern auch für die meisten anderen Körperschaften, da die gesamtschuldnerische Haftung auch bei ihnen gesetzlich festgeschrieben oder analog anzuwenden ist.

## 2. Übertragung auf Stiftungsorgane?

### 2.1 BGH entscheidet auf Vollhaftung

Unklar war allerdings bisher, ob diese Grundsätze auch für die Organe einer Stiftung gelten, da die Gesetze hier zur gesamtschuldnerischen Haftung schweigen. In einem entsprechenden Fall hatte das OLG Oldenburg einen Schadensersatzanspruch einer Stiftung gegen einen hauptamtlichen Vorstand mit dem Hinweis gekürzt, die Stiftung treffe ein Mitverschulden, weil das Kuratorium den Vorstand nicht ausreichend beaufsichtigt und ihm keine klaren Weisungen erteilt habe.

Das sah der BGH anders und hat in der Revisionsentscheidung (Urteil vom 20.11.2014, Az.: III ZR 509/13) auch für Stiftungen klargestellt, dass sie sich in einem Schadensersatzprozess gegen ein Organmitglied kein Mitverschulden eines anderen Organmitglieds entgegen halten müssen. Vielmehr haftet jedes Organmitglied gegenüber der Stiftung für den vollen Schaden und kann nur danach gegenüber den anderen Organmitgliedern einen sog. Gesamtschuldnerausgleich verlangen.

Der in Haftung genommene Vorstand hatte unter anderem einen großen Teil des Stiftungvermögens spekulativ angelegt, so dass die Stiftung in erheblichem Umfang Vermögensverluste zu verkraften hatte.

Den Mitgliedern des Kuratoriums waren Verletzungen ihrer Aufsichts- und Kontrollpflichten vorgeworfen worden. Sie hatten die Verlustsituation zwar frühzeitig erkannt und auch mit weiteren Verlusten gerechnet. Sie hatten es aber dennoch unterlassen, einzugreifen und stattdessen sogar die ausdrückliche Entscheidung getroffen, an den spekulativen Anlagen festzuhalten.

### 2.2 Regeln der gestörten Gesamtschuld anwendbar?

Zu beachten ist, dass die mittlerweile geltenden Haftungsbeschränkungen für Organmitglieder mit einer Jahresvergütung von nicht mehr als 720€ (vgl. § 31a BGB) in bestimmten Fällen dennoch zu einer Minderung des Haftungsanspruchs der Stiftung führen könnten, obwohl im Prinzip ein Vollhafter zur Verfügung steht.

Haften z.B. von mehreren gleichermaßen pflichtwidrig handelnden Vorstandsmitgliedern einzelne nur beschränkt auf grobe Fahrlässigkeit und Vorsatz, so wird diskutiert, ob die Regeln der sog. gestörten Gesamtschuld anzuwenden sind. Das würde bedeuten,

- dass die Stiftung nicht das voll haftende Vorstandsmitglied als Gesamtschuldner für den vollen Schaden in Anspruch nehmen und diesen auf einen minderwertigen Regressanspruch gegen das eingeschränkt haftende Organmitglied verweisen könnte, sondern
- dass bereits der Anspruch der Stiftung zu kürzen wäre.

Wie sich hierzu die weiteren Diskussionen und ggf. die Rechtsprechung entwickeln werden, bleibt abzuwarten.

---

Minderung des Haftungsanspruchs trotz vorhandenem Vollhafter?

» KURZ NOTIERT

## Änderungen im Umsatzsteuer-Anwendungserlass ab dem 1.1.2015

In den Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) wurden mit Wirkung zum 1.1.2015 drei Änderungen integriert, die für den NPO-Bereich von besonderer Bedeutung sind:

- Dies betrifft zunächst Leistungen, die von einer Einrichtung erbracht werden, die als Umgangspfleger nach § 1684 Abs. 3 BGB bestellt worden ist. Solche Leistungen sind nunmehr als eine Form der Ergänzungspflegschaft umsatzsteuerfrei (Abschn. 4.25.2 Abs. 7a UStAE).
- Klarstellend wurde ebenfalls aufgenommen, dass es für die Anerkennung eines Unternehmers als Einrichtung mit sozialem Charakter i.S. des UStG für sich allein nicht schon ausreicht, dass der Unternehmer lediglich als Subunternehmer für eine anerkannte Einrichtung tätig ist (Abschn. 4.16.1 Abs. 3 Satz 4 UStAE).
- Seit dem 1.1.2013 sind sportliche Veranstaltungen eines Sportvereins nach § 67a AO ein Zweckbetrieb, wenn die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer 45.000€ (vorher nur 35.000€) im Jahr nicht übersteigen. Diese Freigrenzen-Anpassung wurde nun auch in den UStAE übernommen. Aktuelle steuerliche Auswirkungen ergeben sich daraus nicht, da die erhöhte Freigrenze bereits seit dem 1.1.2013 anzuwenden ist.

### Impressum

**PKF FASSELT SCHLAGE** Partnerschaft mbB

[www.pkf-fasselt.de](http://www.pkf-fasselt.de)

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft · Steuerberatungsgesellschaft · Rechtsanwälte

14050 **Berlin** · Platanenallee 11 · Tel. +49 30 306 907-0  
 47059 **Duisburg** · Schifferstraße 210 · Tel. +49 203 30001-0  
 20354 **Hamburg** · Jungfernstieg 7 · Tel. +49 40 35552-0

39340 **Haldensleben** · Hagenstr. 38 · Tel. +49 3904 66 38-0  
 38350 **Helmstedt** · Bötticherstr. 51 · Tel. +49 5351 12 01-0  
 14476 **Potsdam** · Am Lehnitzsee 5 · Tel. +49 33208 223 55  
 56856 **Zell (Mosel)** · Schlossstraße 34 · Tel. +49 6542 96300-0

38122 **Braunschweig** · Theodor-Heuss-Str. 2 · Tel. +49 531 2403-0  
 60325 **Frankfurt** · Ulmenstr. 37-39 · Tel. +49 69 17 00 00-0  
 50670 **Köln** · Gereonstraße 34-36 · Tel. +49 221 1643-0

06114 **Halle** · Bernburger Straße 4 · Tel. +49 345 52 521-0  
 56410 **Montabaur** · Aubachstraße 13 · Tel. +49 2602 93 11-0  
 18055 **Rostock** · Am Vögenteich 26 · Tel. +49 381 491 24-0

Die Inhalte dieser PKF\* Publikation können weder eine umfassende Darstellung der jeweiligen Problemstellungen sein noch den auf die Besonderheiten von Einzelfällen abgestimmten steuerlichen oder sonstigen fachlichen Rat ersetzen. Wir sind außerdem bestrebt sicherzustellen, dass die Inhalte dieser PKF\* Publikation dem aktuellen Rechtsstand entsprechen, weisen aber darauf hin, dass Änderungen der Gesetzgebung, der Rechtsprechung oder der Verwaltungsauffassung immer wieder auch kurzfristig eintreten können. Deshalb sollten Sie sich unbedingt individuell beraten lassen, bevor Sie konkrete Maßnahmen treffen oder unterlassen.

\*PKF Fasselt Schlage ist ein Mitgliedsunternehmen des PKF International Limited Netzwerks und in Deutschland Mitglied eines Netzwerks von Wirtschaftsprüfern gemäß § 319 b HGB. Das Netzwerk besteht aus rechtlich unabhängigen Mitgliedsunternehmen. PKF Fasselt Schlage übernimmt keine Verantwortung oder Haftung für Handlungen oder Unterlassungen einzelner oder mehrerer Mitgliedsunternehmen. Die Angaben nach der Dienstleistungsinformationspflichten-Verordnung sind unter [www.pkf-fasselt.de](http://www.pkf-fasselt.de) einsehbar.