

Gemeinnützige Stiftung

Aktuelles Know-how zum Gemeinnützigkeitsrecht

*von RA Stefan Winheller, FASr LL.M. Tax (USA) und
Ref. iur. Joachim Mogck, LL.M, Frankfurt*

Rund 95 % der Stiftungen in Deutschland sind als gemeinnützig anerkannt. Der steuerrechtliche Status bringt Einschränkungen und Vorgaben hinsichtlich aller Bereiche der Stiftungsaktivität mit sich. Der folgende Beitrag erläutert wichtige aktuelle Entwicklungen im Recht der Gemeinnützigkeit.

1. Stiftungssatzung

Grundstein der Stiftung ist ihre Satzung. Sie enthält den Maßstab dafür, was zulässiges Stiftungshandeln ist und was nicht. Zugleich muss die Satzung selbst jederzeit den Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts genügen (§ 59 bis § 61 AO).

1.1 Vorstandsvergütung

Der Ersatz nachgewiesener Ausgaben des Stiftungsvorstands ist schon bisher zulässig und gängige Praxis. Soweit Kosten (Porto, Telefon, Kopien, Reisekosten etc.) entstehen, können diese dem Vorstand ohne Weiteres, auch in Form einer Pauschale (die die tatsächlich entstandenen Kosten jedoch nicht übersteigen darf) ersetzt werden. Schwieriger verhält es sich mit der Vergütung für die Tätigkeit und den damit im Zusammenhang stehenden Zeiteinsatz an sich. Da die Finanzverwaltung wegen des Verweises in § 27 Abs. 3 BGB (i.V. mit § 86 BGB) ins Auftragsrecht von einem unentgeltlichen Engagement ausgeht – obwohl § 27 Abs. 3 BGB nicht auf § 662 BGB verweist – bedürfen Vergütungen einer ausdrücklichen Regelung in der Satzung.

Problematisch ist dies unter anderem für gemeinnützige Stiftungen, die die Einführung der sogenannten „Ehrenamtszuschale“ ab 2007 zum Anlass genommen haben, ihren nebenberuflich tätigen Organen eine Vergütung i.H. von 500 EUR pro Jahr steuer- und sozialversicherungsfrei zukommen zu lassen. Liegt einer solchen Zahlung keine entsprechende Satzungsregelung zugrunde, verstößt sie gegen das Gebot der Selbstlosigkeit nach § 55 AO. Schon geleistete, nicht unangemessen hohe Zahlungen werden von der Finanzverwaltung allerdings toleriert, wenn bis spätestens 31.12.10 eine entsprechende Satzungsänderung beschlossen wird oder ein Beschluss gefasst wird, künftig auf Tätigkeitsvergütungen zu verzichten.

Für gemeinnützige Stiftungen, die ihren Vorständen die steuerfreie Ehrenamtszuschale oder auch darüber hinausgehende Tätigkeitsvergütungen zukommen lassen wollen, besteht also akuter Anpassungsbedarf. Ab 2011 droht ansonsten die Aberkennung der Gemeinnützigkeit. Da Änderungen der Satzung einer rechtsfähigen Stiftung der Genehmigung durch die zuständige Stiftungsbehörde bedürfen, ist Eile geboten.

**Vorstandstätigkeit:
Vergütung muss
ausdrücklich
geregelt werden, ...**

**... dies gilt auch
für die Ehrenamts-
zuschale**

**Frist zur Satzungs-
änderung läuft am
31.12.10 aus!**

1.2 Vermögensbindung

Gemäß § 55 Nr. 4 AO darf das Vermögen einer gemeinnützigen Körperschaft nach deren Auflösung nur für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden. Nach § 61 AO müssen hierzu entweder ein entsprechender Zweck oder ein Begünstigter in der Satzung benannt werden. Seit 2009 muss die Satzung außerdem zwingend die Festlegungen der Mustersatzung in AEAO Anlage 1 zu § 60 AO enthalten. Viele ältere Stiftungssatzungen enthalten noch hiervon abweichende, nur nach bis 2006 gültigem Recht zulässige Formulierungen oder verzichten – im Einklang mit früherem Recht – ganz auf eine satzungsmäßige Vermögensbindung.

**Formulierungen
in den Satzungen
oft veraltet**

Plant die gemeinnützige Stiftung sowieso eine Satzungsänderung, ist die Vermögensbindungsklausel unbedingt mit zu überarbeiten. Es ist dann eine entsprechende Bestimmung für den Fall der Auflösung, der Aufhebung und des Wegfalls des Förderzwecks aufzunehmen (BFH 23.7.09, V R 20/08, Abruf-Nr. 092710; sowie BMF 7.7.10, IV C 4 - S 0180/07/0001:001, Abruf-Nr. 103045). Ansonsten droht nicht nur der Verlust der Gemeinnützigkeit, sondern auch eine Nachversteuerung für die letzten 10 Jahre.

**Bei Satzungsän-
derung unbedingt
überarbeiten**

1.3 Steuerliche Mustersatzung

Im Zuge der Überprüfung und Änderung ihrer Satzung sollte die gemeinnützige Stiftung darüber hinaus generell einen Abgleich mit allen Festlegungen der steuerlichen Mustersatzung in AEAO Anlage 1 zu § 60 AO vornehmen. Leider ist seit geraumer Zeit eine überaus rigide Handhabung durch die Finanzämter zu beobachten: Häufig wird eine wortwörtliche Übernahme der Mustersatzung verlangt. Obgleich die Verwaltungsauffassung falsch sein dürfte und eine Korrektur im neuen AEAO zu erwarten ist, ist eine wortwörtliche Anpassung der Bestimmungen einstweilen anzuraten, wenn nicht ausnahmsweise zwingende Gründe dagegen sprechen, z.B. der Wunsch der Stiftung, auch im Ausland als gemeinnützig anerkannt zu werden (vgl. Winheller/Klein, DStZ 09, 193, 196).

**Wörtliche
Übernahme
der Mustersatzung
ratsam**

2. Dauerbrenner Sponsoring

Sponsoring bietet beiden eine klassische Win-win-Situation: Der gemeinnützigen Stiftung eröffnet sich eine verlässliche Finanzierungsquelle, der Sponsor erzielt die gewünschte Werbewirkung und einen Reputationsgewinn. In der Praxis sind dabei jedoch zahlreiche Fallstricke zu beachten.

**Der Teufel steckt
auch hier im Detail**

2.1 Grundzüge der steuerlichen Behandlung

Die steuerliche Behandlung des Sponsorings ist differenziert und facettenreich. Vereinfacht gesagt sind Zuwendungen eines Sponsors entweder

- Spenden in den ertrags- und umsatzsteuerfreien Bereich der Stiftung, Spenden oder Entgelt im Rahmen der ertragssteuerfreien, aber i.d. Regel umsatzsteuerpflichtigen Vermögensverwaltung der Stiftung oder aber
- ertrags- und umsatzsteuerpflichtiges Entgelt im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der Stiftung (§ 14 AO).

Die Zuordnung der Sponsoringleistung hängt dabei wesentlich von der verbenden Gegenleistung durch die gemeinnützige Stiftung ab. Es gilt der folgende Grundsatz:

- Ein rein passives Verhalten der Stiftung, z.B. die klassische einfache Danksagung, spricht für eine in jeder Hinsicht steuerfreie Spende im ideellen Bereich,
- die Verlizenzierung von Werbe-, Namens- und Markenrechten an den Sponsor für ertragssteuerfreie, aber umsatzsteuerpflichtige Einnahmen aus Vermögensverwaltung und
- aktive Werbeleistungen für einen Leistungsaustausch im Rahmen eines voll steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs. Die Veröffentlichung des Logos inklusive Werbeslogans des Sponsors zum Dank macht beispielsweise aus einer Spende eine (umsatz- und ertrag-) steuerpflichtige Zuwendung machen.

Bloßer Dank

Erkennlichkeit

In der täglichen Praxis verstoßen gemeinnützige Stiftungen vielfach gegen diese Grundsätze und verbuchen Zuwendungen als vermeintliche Spenden; hohe Steuernachforderungen sind dann die Folge.

**Verstöße sind
in der Praxis häufig**

2.2 Werbebusse und Weihnachtsaktionen

Wie fragil das Zusammenspiel der verschiedenen Sphären ist, beweist ein Urteil des FG Baden-Württemberg vom 29.3.10, 9 K 115/06, Abruf Nr. 102244. Aktive Werbeleistungen begründeten einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Die Leistungen waren damit umsatzsteuerpflichtig und berechtigten den Sponsor zum Vorsteuerabzug. Unglücklicherweise „bezahlte“ dieser für die Werbung jedoch mit der Bereitstellung von Fahrzeugen, die zur Verwirklichung des gemeinnützigen Zwecks im ideellen Bereich der Körperschaft eingesetzt wurden. Die gemeinnützige Organisation war daher insoweit plötzlich kein Unternehmer mehr, ein Vorsteuerabzug ihrerseits entfiel. Selbst wenn gemeinnützige Stiftung und Sponsor sich also im Grunde auf die Zuordnung zu einer bestimmten steuerlichen Sphäre geeinigt haben, kann bereits eine Unachtsamkeit in der Durchführung das steuerliche Gesamtkonzept nachteilig verändern.

**Falscher Einsatz
gefährdet das
steuerliche Konzept**

Höchst problematisch sind auch die vor allem zur Vorweihnachtszeit beliebten Aktionen, die unter der Bezeichnung „Spenden statt Geschenke“ o.Ä. bekannt sind. Gemein ist diesen Aktionen das Bestreben der gemeinnützigen Organisation, Unternehmen zum Spenden zu animieren. Im Gegenzug wird dem Unternehmen gestattet, unter Verwendung des Logos und des Namens der gemeinnützigen Körperschaft werbewirksam auf seine „Spende“ hinzuweisen – z.B. in persönlichen Anschreiben an die Kunden.

**„Tue Gutes und
rede darüber“**

Viele gemeinnützige Körperschaften gehen dabei wie selbstverständlich davon aus, dass die Zuwendungen als Spenden zu behandeln sind und Spendenbescheinigungen ausgestellt werden dürfen. Dass sie durch die Überlassung der Nutzungsrechte am Logo eine vermögensverwaltende

und damit umsatzsteuerpflichtige (7 %) Leistung erbringen, die zur Ausstellung ordnungsgemäßer Rechnungen (statt Spendenbescheinigungen) zwingt, bedenken sie hingegen nicht.

Zwar ist eine offizielle Verlautbarung der Finanzverwaltung hierzu – soweit bekannt – noch nicht ergangen. Angesichts der großen Summen, die jährlich über derlei Aktionen eingeworben werden, dürfte damit aber bald zu rechnen sein.

**Äußerung der
Finanzverwaltung
ist wahrscheinlich**

2.3 Gestaltungsmöglichkeiten

So differenziert die Sphärenzuordnung und damit die steuerlichen Folgen auch erscheinen, sie sind im Rahmen einer umfassenden Rechtsberatung plan- und gestaltbar.

■ Zunächst ist gemeinnützigen Stiftungen zu raten, jegliche Art des Sponsorings im Vorfeld steuerrechtlich prüfen zu lassen und die Werbeleistungen in einem schriftlichen Sponsoringvertrag detailliert zu umschreiben. Die separate Aufführung der einzelnen Teilleistungen verhindert, dass das Finanzamt sie insgesamt als einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb qualifiziert (BFH 7.11.07, I R 42/06, Abruf-Nr. 080752). Zahlungen des Sponsors ohne relevante Gegenleistung und solche, denen lediglich ein passives Dulden gegenübersteht, können so weiterhin dem steuerfreien ideellen Bereich oder der ertragssteuerfreien Vermögensverwaltung zugerechnet werden.

**Sorgfältige
Ausarbeitung des
Sponsoringvertrags**

■ Daneben stehen Möglichkeiten zur Verfügung, aktive Werbeleistungen vom steuerpflichtigen Bereich des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs in die ertragssteuerfreie passive Vermögensverwaltung zu überführen. Hierzu bietet es sich beispielsweise an, die Tätigkeit durch Verlizenzierung der Werbe-, Namens- und Markenrechte auf eine externe Werbeagentur auszulagern. Die Stiftung sollte hierzu die Aufgabe ihres wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs gegenüber dem Finanzamt erklären und sich durch den Vertrag für mehrere Jahre binden. Die vereinnahmten Lizenzgebühren fallen dann im ertragssteuerfreien Bereich der Vermögensverwaltung an. Zu einer Besteuerung der stillen Reserven kommt es dabei nicht (vgl. BMF 1.2.02, IV A 2 - S2765 - 1/02; Buchna, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 9. Aufl., S. 483).

**Auslagerung
des wirtschaftlichen
Geschäftsbetriebs**

Praxishinweis

Der gemeinnützige Status ist Privileg und Bürde zugleich. Das steuerrechtliche Gemeinnützigkeitsrecht ist durch Gesetzgebung, Rechtsprechung und Finanzverwaltung ständig im Wandel. Der Rat an gemeinnützige Stiftungen kann daher nur lauten, die Entwicklungen zu beobachten, Änderungsbedarf zu prüfen und Anpassungen sowie Gestaltungen kontinuierlich umzusetzen, um so die effiziente Verfolgung des Stiftungszwecks auch für die Zukunft zu sichern.