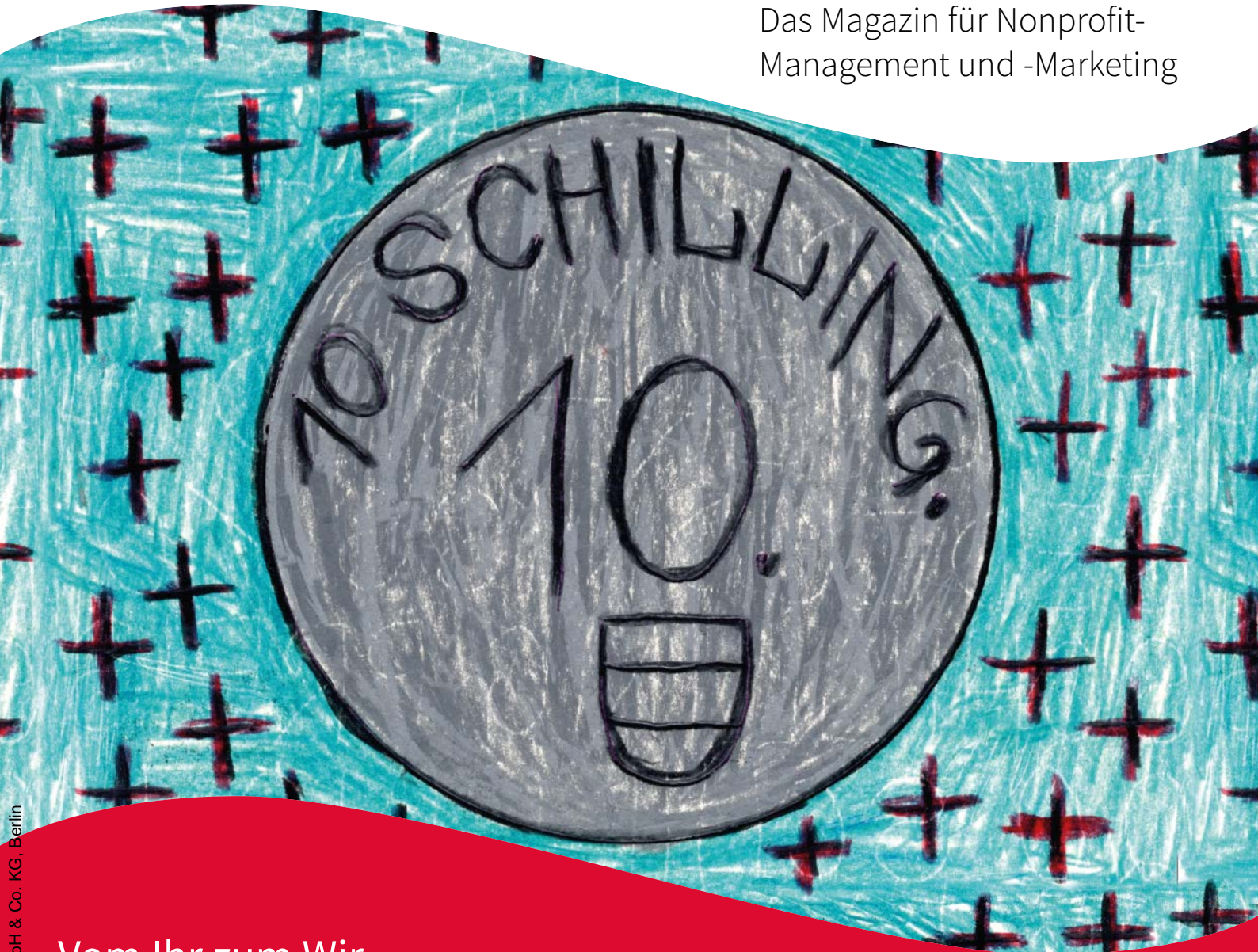


01.24

& Stiftung Sponsoring

Das Magazin für Nonprofit-
Management und -Marketing



Vom Ihr zum Wir.
Community aufbauen und managen

Rote Seiten: Kooperationen von Stiftungen

Herausgeber: Deutsches Stiftungszentrum GmbH (DSZ), Dr. Markus Heuel
Institut für Stiftungsberatung Dr. Mecking & Weger GmbH, Dr. Christoph Mecking
www.susdigital.de

ESV ERICH
SCHMIDT
VERLAG
100 Jahre

Aus Rechtsprechung und Verwaltung

von Anna Kraftsoff (Berlin), Christina Durwen (Berlin) und Andrea Schildhorn (Stuttgart)

Gerichtsentscheidungen

Spendenabzug bei Gewährung eines Darlehens an den Stifter im zeitlichen Zusammenhang mit einer Spende an die Stiftung

Bundesfinanzgerichtshof (BFH), Urteil v. 26.4.2023 – X R 4/22
Vorinstanz: FG Sachsen v. 12.7.2021 – 5 K 1378/19, EFG 2023, 119, BeckRS 2021, 58098

Leitsätze (gekürzt):

1. Der Umstand, dass eine Stiftung einen in ihr Vermögen gezahlten Betrag dem Zahlenden in engem zeitlichem Zusammenhang mit diesem Vorgang als verzinsliches Darlehen zur Verfügung stellt und mit den Zinserträgen ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke fördert, ist für sich genommen noch kein Grund, den Spendenabzug zu versagen.
2. Da der Spendenabzug voraussetzt, dass sich die Zahlung an die steuerbegünstigte Körperschaft als unentgeltlich darstellt, darf mit einer gegenläufigen Darlehensgewährung kein Vorteil für den Zuwendenden verbunden sein. An einem solchen Vorteil fehlt es, wenn sowohl die Gewährung des Darlehens dem Grunde nach als auch die vereinbarten Darlehensbedingungen einem Fremdvergleich standhalten und die tatsächliche Durchführung des Darlehensvertrags keinerlei Zweifel an dem aus Sicht des Zuwendenden nunmehr bestehenden Fremdkapitalcharakter dieser Mittel aufwirft.

Die Entscheidung des BFH beruhte im Wesentlichen auf folgendem Sachverhalt:

Die Beteiligten stritten über die Versagung des Spendenabzugs bei Gewährung eines Darlehens an den Stifter im zeitlichen Zusammenhang mit einer Spende an die Stiftung.

Der Kläger gründete im Streitjahr 2011 eine rechtsfähige Stiftung mit einem Grundstockvermögen von 50.000 €, die noch im selben Jahr durch das Finanzamt (Beklagte) eine vorläufige Bescheinigung über die Gemeinnützigkeit erhielt. Der Kläger überwies der Stiftung am 19. und 29.12.2011 jeweils einen Betrag von 200.000 € mit dem Verwendungszweck „Einlage Vermögensstock“. Hierfür stellte die Stiftung eine Zuwendungsbestätigung aus, die der Kläger unterzeichnete. Am 27.12.2011 schlossen der Kläger und die Stiftung – die dabei vom Kläger vertreten wurde – zwei privatschriftliche Darlehensverträge, wonach die Stiftung dem Kläger zwei Darlehen über jeweils 200.000 € gewährte, die mit 3,5% jährlich zu verzinsen, zum Immobilienerwerb zu verwenden und endfällig am 1.1.2022 zurückzuzahlen waren. Als Sicher-

heit wurden für die Stiftung an Immobilien des Klägers zwei Grundschulden von je 150.000 € eingetragen, allerdings nur im zweiten Rang.

Das FA ließ die an die Stiftung gezahlten 400.000 € zunächst gem. § 10b Abs. 1a EStG zum Abzug zu. Bei einer folgenden Betriebsprüfung wurde eingewandt, die Zahlungen an die Stiftung könnten wegen des engen Zusammenhangs mit den gegenläufigen Darlehensgewährungen nicht als Spenden abgezogen werden. Mit dem angefochtenen geänderten Einkommensteuerbescheid 2011 versagte das FA den Spendenabzug. Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg. Das FG führte aus, es fehle an der für einen Spendenabzug erforderlichen Unentgeltlichkeit der Zahlungen des Klägers an die Stiftung. Hiergegen legte der Kläger mit Erfolg Revision ein.

Der BFH begründete seine Entscheidung im Wesentlichen wie folgt:

Spenden zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke i. S. d. §§ 52 bis 54 AO in den Vermögensstock einer Stiftung, welche die Voraussetzungen des § 10b Abs. 1 S. 2 bis 6 EStG erfüllen, können auf Antrag des Steuerpflichtigen im maßgeblichen Veranlagungszeitraum bis zu einem Gesamtbetrag von 1 Mio. € zusätzlich zu den Höchstbeträgen nach § 10b Abs. 1 S. 1 EStG abgezogen werden (§ 10b Abs. 1a S. 1 EStG). Dem Spendenbegriff ist neben der erforderlichen Freiwilligkeit immanent, dass der Steuerpflichtige unentgeltlich handeln muss, d. h. mit der Darlehensgewährung kein Vorteil für den Zuwendenden verbunden ist.

Tragend für die grundsätzliche Zulässigkeit von aus gespendeten Beträgen gewährten Darlehen an den Stifter ist die Unterscheidung zwischen Eigen- und Fremdkapital. Nach der Übertragung der Mittel auf die Stiftung gehört ein Darlehensbetrag – auch wenn er der Höhe nach dem Betrag einer vorherigen Spende entspricht – nicht mehr zu den eigenen Mitteln des Spenders; vielmehr handelt es sich um zu verzinsende und zurückzuzahlende Fremdmittel. Etwas anderes folgt auch nicht aus der bisherigen BFH-Rechtsprechung zu dem Gesichtspunkt der Nichtanerkennung von rechtsmissbräuchlichen Gestaltungen.

An einem spendenabzugsschädlichen Vorteil fehlt es, wenn sowohl die Gewährung des Darlehens dem Grunde nach als auch die vereinbarten Darlehensbedingungen einem Fremdvergleich standhalten und die tatsächliche Durchführung des Darlehensvertrags keinerlei Zweifel am Fremdkapitalcharakter dieser Mittel aufwirft. Hierzu gehört insbesondere die Einhaltung der für die Anlage von Mitteln des Vermögensstocks einer Stiftung üblichen Grundsätze, die auch bei der Gewährung von Darlehen an einen Stifter nicht verletzt werden dürfen. Für solche



Urteil des Bundesfinanzgerichtshofs zum Spendenabzug bei Gewährung eines Darlehens an den Stifter

Anlagen gilt in erster Linie das Gebot der sicheren und wirtschaftlichen Vermögensverwaltung. Risiko und erwarteter Ertrag müssen daher in einem angemessenen Verhältnis zueinander stehen.

Ferner müssen die vereinbarten Darlehensbedingungen einem Fremdvergleich standhalten. Im Rahmen einer Gesamtwürdigung können eventuelle Abweichungen vom Fremdüblichen, die sich im Hinblick auf eine bestimmte Detailfrage ergeben, jedoch in gewissen Grenzen durch gegenläufige Gesichtspunkte ausgeglichen werden.

Nicht gefolgt wird daher der Auffassung des FG, allein das Fehlen von „banküblichen Formalitäten“ (Prüfung der Bonität und der beabsichtigten Mittelverwendung) als nicht fremdüblichen, mit der Darlehensgewährung verbundenen Vorteil des Klägers anzusehen.

Der BFH rügt, dass die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen nicht ausreichen, um dessen Würdigung zu tragen, die Zahlungen des Klägers an die Stiftung seien wegen ihm gewährter Vorteile nicht als unentgeltlich und damit nicht als Spende anzusehen. Das angefochtene Urteil wird aufgehoben und zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung – insbesondere zur umfassenden Gesamtwürdigung im Rahmen des Fremdvergleichs – zurückverwiesen.



Praxistipp

Der BFH stellt mit seinem Urteil klar, dass ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen einer Vermögensstockspende und

der Gewährung eines verzinslichen Darlehens an den Zuwendenden nicht schon grundsätzlich zu einer Versagung des Spendenabzugs führt.

Damit knüpft der Senat an seine bisherige Rechtsprechung zur grundsätzlichen Zulässigkeit der Darlehensgewährung an (Urteil v. 12.12.2017 – X R 46/16) und konkretisiert die maßgeblichen Vorgaben. Zugleich grenzt der Senat sein Urteil von der Rechtsprechung ab, nach der eine Darlehensgewährung im engen Zusammenhang mit einer Vermögensausstattung einer GmbH einen Verstoß gegen die Selbstlosigkeit gem. § 55 AO darstellte (BFH v. 22.8.2019 – V R 67/16). Nach jener Entscheidung herrschte in der Stiftungspraxis eine große Unsicherheit im Hinblick auf die Gewährung von Darlehen an Stifter aus dem Vermögen, welches Stifterinnen und Stifter zuvor eingebracht haben. Zum Teil folgerten die Stiftungsaufsichtsbehörden daraus eine grundsätzliche Unzulässigkeit solcher Darlehen und forderten deren Rückzahlung.

Gleichzeitig betont jedoch der Senat, dass die Prüfung der Selbstlosigkeit einer steuerbegünstigten Körperschaft den eigenen Regeln folgt. Hierfür ist weiterhin entscheidend, dass eine Körperschaft „in erster Linie“ eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt, wenn sie vorrangig und somit nicht nur nebenbei ihre eigenen wirtschaftlichen Interessen oder (mittelbar) die ihrer Mitglieder/ihrer Stifter fördert.

In Abgrenzung dazu ist für den Spendenabzug die Unentgeltlichkeit der Zuwendung maßgeblich. In der Praxis ist daher zu prüfen, ob das gegenläufige Darlehen den für die Stiftung üblichen Anlagegrundsätzen entspricht und zu marktüblichen Konditionen gewährt wurde.

Das Urteil schafft insofern Klarheit, als es Unsicherheiten in Bezug auf die grundsätzliche Möglichkeit des Spendenabzugs bei gegenläufiger Darlehensgewährung ausräumt.

Trotz der vorliegenden Entscheidung ist bei gegenläufiger Darlehensgewährung weiterhin Vorsicht geboten. Denn aufgrund der nötigen Zurückverweisung an das FG ist nicht abschließend geklärt, welche Kriterien im Rahmen einer Gesamtwürdigung der Fremdüblichkeit des Darlehens maßgeblich ins Gewicht fallen. Zumindest gibt der BFH für den zweiten Rechtsgang einige Hinweise mit auf den Weg. In Bezug auf die Durchführung des Darlehens ist etwa die tatsächliche Werthaltigkeit der eingeräumten Sicherheiten zu prüfen.

Ein Beitrag von RAin **Dr. Anna Kraftsoff**, Deutsche Stiftungsanwältin Berlin, kraftsoff@stiftungsanwaelte.de und stud. jur. **Christina Durwen**, Deutsche Stiftungsanwältin Berlin, durwen@stiftungsanwaelte.de

Kein doppeltes Satzungserfordernis beim planmäßigen Zusammenwirken gemeinnütziger Organisationen

Urteil des FG Hamburg, Urteil v. 26.9.2023 – 5K 11/23

Gemeinnützige Körperschaften können auf unterschiedliche Weise miteinander kooperieren. Mit Inkrafttreten des Jahressteuergesetzes 2020 ist die Möglichkeit geschaffen worden, auch Servicegesellschaften steuerlich zu begünstigen, wenn sie mit einer gemeinnützigen Organisation zusammenarbeiten und an deren Zweckverwirklichung mitwirken (siehe § 57 Abs. 3 Satz 1 AO).

Die Finanzverwaltung verlangt für die Steuerbegünstigung ein sog. planmäßiges Zusammenwirken, bei der beide Kooperationspartner eine entsprechende Regelung in ihrer Satzung verankern (sog. doppelte Satzungserfordernis). Das Finanzgericht (FG) Hamburg hat sich dieser Ansicht in seinem Urteil nicht angeschlossen.

Das Urteil des FG Hamburg beruht im Wesentlichen auf folgendem Sachverhalt:

Die Klägerin wurde durch Gesellschaftsvertrag mit dem Zweck gegründet, Dienstleistungen im Bereich der Finanzbuchhaltung und des Rechnungswesens gegenüber einer Stiftung zu erbringen. Die Stiftung selbst, an der die Klägerin nicht beteiligt ist, verfolgt ausschließlich und unmittelbar steuerbegünstigte Zwecke i. S. d. AO.

Nach § 2 des (geänderten) Gesellschaftsvertrages verfolgt die Klägerin gemeinnützige und mildtätige Zwecke i. S. d. AO, wobei der Satzungszweck durch planmäßiges Zusammenwirken mit der Stiftung verwirklicht wird; Letzteres wurde im Gesellschaftsvertrag der Klägerin ausdrücklich mit aufgenommen.

Das beklagte Finanzamt erteilte der Klägerin zunächst einen Bescheid nach § 60 a Abs. 1 AO. In diesem stellte der Beklagte fest, dass der Gesellschaftsvertrag der Klägerin die satzungsmäßigen Voraussetzungen nach den §§ 51, 59, 60 und 61 AO erfülle.

Im Nachgang bat der Beklagte die Stiftung, mitzuteilen, ob auch dort eine entsprechende Satzungsänderung bezüglich der Zweckverwirklichung durch planmäßiges Zusammenwirken beabsichtigt und ein entsprechender Entwurf bei der Stiftungsaufsicht eingereicht worden sei.

Darauf teilte die Klägerin mit, dass seitens der Stiftung eine Satzungsänderung bezüglich der vorgesehenen Kooperation zwischen der Klägerin und der Stiftung nicht beabsichtigt und nach § 57 Abs. 3 AO auch nicht erforderlich sei.

Daraufhin wies der Beklagte unter Bezugnahme auf den Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO, dort Nr. 8 zu § 57 Abs. 3 AO) darauf hin, dass in den Fällen, in denen mit anderen Körperschaften zur Verwirklichung des eigenen steuerbegünstigten Satzungszwecks zusammengewirkt werde, die Körperschaft, mit der kooperiert werde, und die Art und Weise der Kooperation in den Satzungen beider Beteiligten, hier also auch in der Satzung der Stiftung, bezeichnet werden müsse.

Nachdem die Klägerin dem Beklagten mitteilte, sie bleibe bei ihrer Rechtsauffassung, hob der Beklagte den vorherigen Bescheid nach § 60 a Abs. 1 AO auf. Zur Begründung verwies der Beklagte darauf, dass entsprechend den im AEAO enthaltenen Regelungen zu § 57 AO eine Änderung der Stiftungssatzung dahingehend erforderlich sei, dass auch dort das planmäßige Zusammenwirken mit der Klägerin aufgenommen werde. Gegen diese Aufhebung des Bescheides richtete sich die Klage der Klägerin. Die Beklagte beantragte, die Klage abzuweisen.

Amtliche Leitsätze:

1. Für die Anwendung des § 57 Abs. 3 AO ist erforderlich, dass die leistungserbringende Körperschaft in ihrer Satzung aufnimmt, dass sie ihre steuerbegünstigten Zwecke durch planmäßiges Zusammenwirken mit einer anderen Körperschaft, die im Übrigen die Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 AO erfüllt, verwirklicht.
2. Bei der leistungsempfangenden Körperschaft bedarf es hingegen keiner Satzungsänderung dahingehend, dass auch in dieser das planmäßige Zusammenwirken mit der leistungserbringenden Körperschaft aufgenommen wird (sog. doppelte Satzungserfordernis).
3.

Das Gericht begründete seine Entscheidung im Wesentlichen wie folgt:

Bei der Prüfung, ob ein Anwendungsfall des § 57 Abs. 3 Satz 1 AO bei der Klägerin erfüllt sei, sind auch die übrigen Voraussetzungen nach § 51 f AO zu prüfen. Bei § 57 Abs. 3 AO handele es sich um eine Konkretisierung des Unmittelbarkeitserfordernisses. Diese Voraussetzungen seien bei der Klägerin unstreitig erfüllt.

Das Gericht stellt klar, dass die Klägerin ausweislich ihrer Satzung beabsichtige, mit der Stiftung, welche ihrerseits ausschließlich und unmittelbar steuerbegünstigte Zwecke im Sinne der AO verfolge, planmäßig zusammenzuwirken. In der Satzung der Klägerin werden sowohl die Stiftung als Körperschaft, mit der planmäßig zusammengewirkt werden soll, als auch die Art und Weise der Kooperation hinreichend konkret benannt.

Entgegen der Auffassung des Beklagten – so das FG – stehe es der Anwendung des § 57 Abs. 3 AO im Streitfall nicht entgegen, dass die Kooperation mit der Klägerin nicht in die Satzung der Stiftung aufgenommen worden sei. Das FG schließe sich der überwiegenden Auffassung

in der Literatur an, welche das „doppelte Satzungserfordernis“ unter dem Hinweis ablehnt, dass die leistungsempfangende Körperschaft bereits unabhängig von § 57 Abs. 3 AO die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit erfülle. Das vom Beklagten geforderte „doppelte Satzungserfordernis“ sei weder aus dem Wortlaut der Norm noch im Wege der Auslegung herzuleiten.

Das FG erläutert in seiner Entscheidung, dass Sinn und Zweck des § 57 Abs. 3 AO die vom Beklagten vertretene enge Auffassung nicht verlange. Vielmehr würde – so die Auffassung des Gerichts – durch § 57 Abs. 3 AO zum einen allgemein das Ziel der Vereinfachung des Gemeinnützigkeitsrechts verfolgt, zum anderen solle Körperschaften, welche bereits für sich genommen steuerbegünstigte Zwecke verfolgen, konkret ermöglicht werden, flexibler mit anderen (Service-)Körperschaften kooperieren zu können, und es solle allgemein die arbeitsteilige Zusammenarbeit im gemeinnützigen Kontext sowie die Auslagerung von Serviceleistungen ermöglicht bzw. erleichtert werden.

Das FG führt weiter aus, dass die Auffassung des Beklagten, nach der sämtliche an der jeweiligen Kooperation beteiligten Körperschaften sowie die Art und Weise der Kooperation in den Satzungen aller Beteiligten bezeichnet werden müssten, zu einem ganz erheblichen Aufwand führe. Soweit – wie vorliegend – auch die Satzung einer Stiftung geändert werden müsste, wären zudem die besonderen Voraussetzungen des § 85 BGB zu beachten.

So wäre in dem Fall, dass mehrere Körperschaften für ein einzelnes Projekt eine gemeinsame Service-Körperschaft gründen und mit dieser kooperieren sollen, die Änderungen aller Satzungen erforderlich, was – so die Ansicht des FG – jedenfalls die beabsichtigte Flexibilisierung und Entbürokratisierung einschränken dürfe. Zu Recht sei daher darauf verwiesen worden, dass die Auffassung des Beklagten unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten dazu führen dürfte, dass Kooperationen nach § 57 Abs. 3 AO in vielen Fällen faktisch verhindert oder jedenfalls auf größere, dauerhafte Kooperationen beschränkt werden würden. Dem beabsichtigten Ziel der Norm würde – so das Gericht – dadurch stark entgegengewirkt.



Praxistipp

Das Urteil des FG ist aus Sicht gemeinnütziger Einrichtungen zu begrüßen, da es kooperatives Zusammenwirken zwischen gemeinnützigen Organisationen vereinfacht. Das FG Hamburg hat jedoch die Revision zum Bundesfinanzhof zugelassen. Es bleibt abzuwarten, wie dieser weiter entscheidet.

von RAin **Andrea Schildhorn**, Deutsche Stiftungsanwälte Essen, andrea.schildhorn@stiftungsanwaelte.de

Für Sie berichtet von den Deutschen Stiftungsanwälten, dieses Mal **Dr. Anna Kraftsoff**, stud. jur. **Christina Durwen** und **Andrea Schildhorn**



Deutsche Stiftungsanwälte

Die Deutschen Stiftungsanwälte (vormals DSZ Rechtsanwälte) ergänzen das Angebot des Deutschen Stiftungszentrums (DSZ) und bieten Expertise in allen stiftungs-, steuer- und erbrechtlichen Belangen. Sie kommen aus der Stiftungspraxis und sind neben der anwaltlichen Tätigkeit erfahren in der Beratung und Betreuung von Stiftern und Stiftungen. Mit Standorten in Essen, Berlin, Hamburg, München und Stuttgart beraten die Deutschen Stiftungsanwälte deutschlandweit. www.stiftungsanwaelte.de

Erlauben Sie uns an dieser Stelle den Hinweis, dass wir diese Rubrik mit großer Sorgfalt erstellen, sie aber nur einen grundlegenden Hinweis geben kann auf die aktuelle Rechtsprechung und auf Verwaltungshinweise. Sie kann eine individuelle Rechtsberatung nicht ersetzen. Eine Haftung kann daher, trotz sorgfältiger Bearbeitung, nicht übernommen werden. Abkürzungen sind erklärt unter: www.stiftung-sponsoring.de/top/service.html.

ESV-Newsletter **Management und Wirtschaft**



Der kostenlose Newsletter Management und Wirtschaft informiert alle, die mit Wirtschaft zu tun haben – Manager, Stiftingspraktiker, Berater, Compliance Officer und Revisoren.

<https://Newsletter.ESV.info>



ESV ERICH SCHMIDT VERLAG
100 Jahre

Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG
Genthiner Str. 30 G · 10785 Berlin
Tel. (030) 25 00 85-265
Fax (030) 25 00 85-275
ESV@ESVmedien.de · www.ESV.info