

# Stiftung als Nachfolgeinstrument

Feick

2. Auflage 2024  
ISBN 978-3-406-77873-5  
C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei  
[beck-shop.de](https://beck-shop.de)

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](https://beck-shop.de) steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen. [beck-shop.de](https://beck-shop.de) hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird [beck-shop.de](https://beck-shop.de) für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

## VI. Zuwendungsempfängerregister § 60b AO

Auf Initiative des Finanzausschusses<sup>527</sup> und auf Grundlage des Art. 28 Nr. 2 des Jahressteuergesetzes 2020<sup>528</sup> wird mit Wirkung zum 1.1.2024<sup>529</sup> ein **sog. Zuwendungsempfängerregister (§ 60b AO)** eingeführt. Aus diesem kann jedermann den aktuellen „Steuerstatus“ einer Organisation und deren Berechtigung zur Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen ersehen.<sup>530</sup> Das vom Bundeszentralamt für Steuern in Zusammenarbeit mit den örtlich zuständigen Finanzämtern geführte Register (§ 5 Abs. 1 S. 1 Nr. 47 FVG nF, § 60b Abs. 3 AO nF) enthält unter anderem Daten über die Satzungszwecke und die Bankverbindung der Körperschaft. Durch die Offenbarung dessen wird das Steuergeheimnis nach § 30 AO insofern abbedungen (§ 60b Abs. 4 AO, § 5 Abs. 1 S. 1 Nr. 47 lit. a FVG nF).<sup>531</sup> Nach der Gesetzesbegründung liegt der Sinn und Zweck des Registers zum einen in der Vereinfachung und Digitalisierung von Verwaltungsabläufen, insbesondere des Spendenquittungsverfahrens, und zum anderen in der Schaffung von Rechtssicherheit und Transparenz, indem das Register den Zuwendenden hilft, die Organisationen zu identifizieren, bei denen sie sich konkret finanziell oder personell engagieren möchten.<sup>532</sup> Allerdings ist die Gesetzesbegründung insofern irreführend, als das Register mit keiner steuerrechtlichen Publizitätswirkung ausgestattet ist und damit weder hinsichtlich der Spendenempfangsberechtigung noch in Bezug auf die Steuerbefreiung einen „öffentlichen Glauben“ begründet.<sup>533</sup>

## § 19 Steuern bei Errichtung bzw. Vermögensausstattung der steuerbegünstigten Stiftung

Bei Errichtung einer Stiftung sowie bei späteren Zustiftungen und Spenden werden regelmäßig erhebliche Vermögenswerte übertragen, was sowohl auf Seiten der Stiftung als auch auf Seiten des Übertragenden Fragen nach der steuerlichen Behandlung dieser Übertragungsvorgänge aufwerfen kann.

### I. Die Besteuerung der steuerbegünstigten Stiftung

#### 1. Erbschaft- und Schenkungsteuer

Die Vermögensausstattung einer Stiftung im Zuge ihrer Errichtung stellt nach §§ 1 Nr. 1, 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG (Zuwendung von Todes wegen) bzw. §§ 1 Nr. 2, 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG (Schenkung zu Lebzeiten) grundsätzlich einen erbschaft- und schenkungsteuerbaren Vorgang dar. Die an sich steuerpflichtige **Vermögensübertragung bleibt nach § 13 Abs. 1 Nr. 16 lit. b ErbStG allerdings steuerfrei** und zwar unabhängig davon, ob die Vermögensausstattung bereits zu Lebzeiten oder erst von Todes wegen erfolgt. Die Steuerbefreiung gilt auch für spätere Spenden und Zustiftungen, die sonst als freigebige Zuwendungen iSd § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ebenfalls grundsätzlich Schenkungsteuer auslösen würden. Unabdingbare Voraussetzung der Steuerbefreiung ist jedoch, dass die Stiftung im Zeitpunkt der Zuwendung die Voraussetzungen der subjektiven Steuerbegünstigung erfüllt. Dies ist wiederum grundsätzlich **auch der Fall, wenn sie einen**

<sup>527</sup> BT-Drs. 19/25160.

<sup>528</sup> BGBl. I 2020, 3096.

<sup>529</sup> Art. 50 Abs. 10 JStG 2020; BGBl. I 2020, 3096.

<sup>530</sup> Vgl. Kirchhain DStR 2021, 129 (137).

<sup>531</sup> Vgl. Kirchhain DStR 2021, 129 (137); Hüttemann npoR 2021, 121 (122); Klein/Gersch AO § 60b Rn. 5.

<sup>532</sup> BT-Drs. 19/25160, 198.

<sup>533</sup> Hüttemann npoR 2021, 121 (125).

**wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält.** Die auf dem BFH-Urteil v. 10.4.1991<sup>1</sup> fußende Auffassung, wonach Zuwendungen an eine steuerbegünstigte Körperschaft schon dann erbschaft- und schenkungsteuerpflichtig seien, wenn die Körperschaft einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder auch nur einen Zweckbetrieb unterhält<sup>2</sup>, ist nach allgemeiner Ansicht und Auffassung der Finanzverwaltung abzulehnen.<sup>3</sup> Sie beruht letztlich auf einer fehlerhaften Auslegung des Ausschließlichkeitsgebots in § 56 AO, welches gerade nicht durch die bloße Unterhaltung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs an sich verletzt wird. Vielmehr ist es für die subjektive Steuerbegünstigung und damit auch für das Privileg, Zuwendungen erbschaftsteuerfrei erhalten zu können, ausreichend, wenn ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb nur mittelbar der Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke dient, indem er Mittel zu deren Finanzierung erwirtschaftet.<sup>4</sup>

- 3 Richtigerweise erfasst die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 16 lit. b ErbStG daher nach überwiegender Ansicht<sup>5</sup> auch **Zuwendungen, die bei der steuerbegünstigten Empfängerkörperschaft einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erst bilden.** Dies betrifft vor allem Übertragungen von **Einzelunternehmen oder Beteiligungen an gewerblich tätigen Personengesellschaften**, die anders als die Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen regelmäßig zur Entstehung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe bei der Stiftung führen.<sup>6</sup> Die Steuerbefreiung in § 13 Abs. 1 Nr. 16 lit. b ErbStG verlangt letztlich nur, dass die jeweilige Empfängerkörperschaft **im Zeitpunkt der Zuwendung steuerbegünstigt** ist und ihren steuerbegünstigten Status **nicht** (ggf. infolge einer Fehlverwendung der Zuwendung) **innerhalb von zehn Jahren nach der Zuwendung verliert** (vgl. § 13 Abs. 1 Nr. 16 lit. b S. 2 ErbStG).<sup>7</sup> Die insofern zu beachtenden Gebote der Selbstlosigkeit und der Ausschließlichkeit verlangen aber nur, dass jegliche Tätigkeit der Körperschaft funktional auf die Verfolgung der steuerbegünstigten Zwecke ausgerichtet ist, sodass der zugewandte Gegenstand den steuerbegünstigten Zwecken zumindest mittelbar zugutekommen muss, damit die Steuerfreiheit der Zuwendung nicht infolge des Verlusts der subjektiven Steuerbegünstigung rückwirkend entfällt. Dies ist eben aber auch dann der Fall, wenn der bei der Stiftung gebildete oder von ihr fortgeführte wirtschaftliche Geschäftsbetrieb der Finanzierung der steuerbegünstigten Zweckverfolgung dient.<sup>8</sup> Dementsprechend kommt es für die Finanzverwaltung im Hinblick auf die Steuerbefreiung einer entsprechenden Vermögensübertragung auch entscheidend darauf an, dass erwirtschaftete Überschüsse an den ideellen Bereich abgegeben werden müssen und auch tatsächlich abgegeben werden.<sup>9</sup> Obgleich ein Rechtsformwechsel vor diesem Hintergrund eigentlich nicht notwendig ist<sup>10</sup>, wird in Teilen der Literatur sicherheitshalber vorgeschlagen, das Einzelunternehmen bzw. die Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen in eine GmbH einzubringen, deren Anteile dann von der Stiftung gehalten werden.<sup>11</sup> Die Stiftung würde dann selbst keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb mehr unterhalten.

<sup>1</sup> BFH BB 1991, 2143.

<sup>2</sup> Vgl. Viskorf/Knobel/Schulz/Wälzholz/Viskorf § 13 Rn. 168.

<sup>3</sup> Vgl. eingehend hierzu Thiel DB 1993, 2452; R E 13.8 Abs. 2 ErbStRaA; Viskorf/Knobel/Schulz/Wälzholz/Viskorf § 13 Rn. 168 f.

<sup>4</sup> Vgl. Schauhoff ZEV 1995, 439 (442).

<sup>5</sup> Vgl. R E 13.8 Abs. 2 Sätze 5,6; Thiel DB 1993, 2452 (2455); Schauhoff ZEV 1995, 439; Buchna/Leichinger/Seeger/Brox H Tz. 3.1, Rn. 98, S. 1080; Berndt/Götz Stiftung/Götz Rn. 1310; Schauhoff/Kirchhain Gemeinnützigkeits-HdB/Kirchhain § 7 Rn. 62; aA Schiffer Stiftung/Schiffer/Fries § 9 Rn. 34; Viskorf/Knobel/Schulz/Wälzholz/Viskorf § 13 Rn. 172.

<sup>6</sup> Die Beteiligung einer gemeinnützigen Stiftung an einer gewerblich geprägten, aber rein vermögensverwaltend tätigen Personengesellschaft ist hingegen kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, vgl. BFH ZEV 2011, 554; BFH DStR 2016, 1264.

<sup>7</sup> Vgl. Schauhoff ZEV 1995, 439 (442).

<sup>8</sup> Vgl. Schauhoff ZEV 1995, 439 (442).

<sup>9</sup> R E 13.8 Abs. 2 Sätze 5, 6.

<sup>10</sup> Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk/Jülicher ErbStG § 13 Rn. 200.

<sup>11</sup> Viskorf/Knobel/Schulz/Wälzholz/Viskorf § 13 Rn. 172.

Umstrittener ist die erbschaft- und schenkungsteuerliche Behandlung der Zuwendung **4** von **Wirtschaftsgütern, die einem bei der Stiftung vorhandenen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zugutekommen**. Nach Ansicht der Finanzverwaltung kommt eine Schenkungsteuerfreiheit gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 16 lit. b ErbStG für solche Zuwendungen nicht in Betracht.<sup>12</sup> In der Literatur wird dagegen für eine differenziertere Betrachtung plädiert.<sup>13</sup> Letztlich muss auch hier entscheidend sein, dass die Zuwendung den steuerbegünstigten Zwecken zumindest mittelbar zugutekommt.<sup>14</sup> Schenkungsteuerfrei sollen daher auch solche Zuwendungen sein, die im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs verwertet (= veräußert) werden, wenn der Erlös hieraus den steuerbegünstigten Zwecken zugutekommt. Anders als durch entsprechende Verwertung wird sich der wirtschaftliche Wert vieler Sachzuwendungen, die nicht in das zu erhaltende Vermögen geleistet werden, sondern zeitnah zu verwenden sind, ohnehin kaum für den steuerbegünstigten Zweck nutzbar machen lassen (zB bei Gesellschaftsanteilen oder ggf. auch Grundstücken). Die unentgeltliche Zuwendung selbst fließt der Empfängerkörperschaft in diesem Fall als Einnahme im ideellen Bereich zu und ist sodann ggf. ertragsteuerlich als mit dem Teilwert anzusetzende Betriebseinlage zu behandeln.<sup>15</sup> Von der Schenkungsteuerfreiheit nach § 13 Abs. 1 Nr. 16 lit. b ErbStG ausgeschlossen sein sollen aber jedenfalls solche Zuwendungen, die im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verbraucht werden, ohne dass hierdurch ein für steuerbegünstigte Zwecke verwendbarer Erlös erzielt würde.<sup>16</sup> Nicht privilegiert sind daher in erster Linie solche **Zuwendungen, die nach der Bestimmung des Zuwendenden nicht steuerbegünstigten Zwecken zugutekommen** (zB Zuwendungen zum Ausgleich von Verlusten in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder zur Finanzierung satzungsfremder Ausgaben).<sup>17</sup>

Während der Befreiungstatbestand des § 13 Abs. 1 Nr. 16 lit. b ErbStG Zuwendungen **4a** an inländische steuerbegünstigte Körperschaften voraussetzt, können auch Zuwendungen an Einrichtungen aus anderen EU-/EWR-Staaten von der Erbschaft- und Schenkungsteuer befreit werden. Die durch Art. 10 des Steueränderungsgesetzes 2015<sup>18</sup> neu gefasste Vorschrift des § 13 Abs. 1 Nr. 16 lit. c ErbStG stellt darauf ab, ob die betreffende ausländische Organisation nach § 5 Abs. 1 Nr. 9, Abs. 2 Nr. 2 Hs. 2 KStG steuerbefreit wäre, wenn sie inländische Einkünfte erzielen würde.<sup>19</sup> Insofern hat die Empfängerkörperschaft nachzuweisen, dass das für sie geltende Recht in etwa dem deutschen Gemeinnützigkeitsrecht entspricht.<sup>20</sup> Damit die Erfüllung dieser Voraussetzungen überprüft werden kann, muss der Ansässigkeitsstaat der Empfängerkörperschaft Amtshilfe (vgl. S. 2) und Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen im Sinne oder entsprechend der Beitreibungsrichtlinie (vgl. S. 3) leisten. Sofern die bedachte Empfängerkörperschaft ihre Zwecke allerdings ausschließlich im Ausland verfolgt, greift die Steuerbefreiung nur, wenn die Körperschaft einen sog. strukturellen Inlandsbezug gem. § 51 Abs. 2 AO aufweist, dh natürliche Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in Deutschland fördert oder durch ihre Tätigkeit auch zur Steigerung des Ansehens der Bundesrepublik Deutschland beiträgt.<sup>21</sup>

<sup>12</sup> R E 13.8 Abs. 2 S. 4; ähnlich strikt wohl auch Thiel DB 1993, 2452 (2455).

<sup>13</sup> Vgl. Hüttemann, Rn. 9.13; differenzierend auch Buchna/Leichinger/Seeger/Brox H Tz. 3.1 Rn. 98, S. 1080.

<sup>14</sup> Vgl. Buchna/Leichinger/Seeger/Brox H Tz. 3.1 Rn. 98, S. 1080.

<sup>15</sup> Hüttemann Rn. 8.112.

<sup>16</sup> Vgl. Buchna/Leichinger/Seeger/Brox H Tz. 3.1 Rn. 98, S. 1080.

<sup>17</sup> Vgl. Hüttemann Rn. 9.13; Schauhoff/Kirchhain Gemeinnützigkeits-HdB/Kirchhain § 7 Rn. 62; AEAO Nr. 6 Abs. 2 S. 2 f. zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO; zur Parallelproblematik beim Spendenabzug → Rn. 28 ff.

<sup>18</sup> BGBl. I 2015, 1834.

<sup>19</sup> Bis 2015 sah der Befreiungstatbestand mit dem Erfordernis der sog. „förmlichen Gegenseitigkeitserklärung“ eine beachtliche Einschränkung für ausländische Körperschaften vor; vgl. näher hierzu BeckOK ErbStG/Mühlhaus ErbStG § 13 Rn. 518.

<sup>20</sup> BeckOK ErbStG/Mühlhaus ErbStG § 13 Rn. 524.

<sup>21</sup> Insofern deklaratorisch § 13 Abs. 1 Nr. 16 lit. c S. 4 ErbStG; Schauhoff/Kirchhain Gemeinnützigkeits-HdB/Kirchhain § 7 Rn. 63; zum strukturellen Inlandsbezug → Rn. 61.

- 4b Im Übrigen, das heißt insbesondere für Zuwendungen an Körperschaften mit steuerlicher Ansässigkeit in einem Drittstaat,<sup>22</sup> greift die Steuerbefreiung nur, sofern die Verwendung zu einem steuerbegünstigten Zweck sichergestellt ist (§ 13 Abs. 1 Nr. 17 ErbStG). Das Erfordernis der zweckgerechten Verwendung ist allerdings bereits dann erfüllt, wenn die Erträge der zugewendeten Vermögenssubstanz zu den steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden.<sup>23</sup>

## 2. Grunderwerbsteuer

- 5 Der **unentgeltliche Erwerb eines Grundstücks**, sei es aufgrund Verfügung von Todes wegen oder Schenkung unter Lebenden, ist nach § 3 Nr. 2 GrEStG nicht Grunderwerbsteuerepflichtig. Obwohl nach ständiger Rechtsprechung der Zweck der Vorschrift grundsätzlich darin liege, die doppelte Belastung eines Lebensvorgangs mit Grunderwerbsteuer einerseits und Erbschaft- oder Schenkungsteuer andererseits zu vermeiden,<sup>24</sup> gilt die Befreiung nach herrschender Literatur auch für steuerbegünstigte Stiftungen und zwar ohne Rücksicht darauf, dass diese zusätzlich durch die Schenkungsteuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 16 lit. b ErbStG privilegiert sind.<sup>25</sup> Begründet wird dies damit, dass der Wortlaut des § 3 Nr. 2 GrEStG lediglich einen nach dem ErbStG steuerbaren Vorgang voraussetze.<sup>26</sup> Befreiungstatbestände des ErbStG bzw. gewährte Freibeträge blieben hingegen bei der Annahme der Grunderwerbsteuerbefreiung außer Acht.<sup>27</sup> Es sei davon auszugehen, dass der Gesetzgeber solche Vorgänge nicht erfassen wolle, weil sie unentgeltlich sind und deshalb keine besteuerswürdige private Vermögensverwendung darstellen.<sup>28</sup>
- 6 Grunderwerbsteuerbefreit ist trotz des in § 1 Abs. 3 GrEStG fingierten Grundstückserwerbs auch die Übertragung einer **100 %-igen Beteiligung an einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft**, wenn diese schenkweise erfolgt. Obgleich vom Wortlaut des § 3 Nr. 2 GrEStG nicht erfasst, ist die Befreiungsvorschrift ihrem Sinn und Zweck nach auch auf diese Konstellation anzuwenden.<sup>29</sup> Dies gilt auch im Hinblick auf den mit dem Gesetz zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes vom 12.5.2021<sup>30</sup> neu eingeführten Ergänzungstatbestand des § 1 Abs. 2b GrEStG.<sup>31</sup>

## II. Steuervergünstigungen für Stifter und Spender

- 7 Um die Anreizwirkung zur Vermögensübertragung auf steuerbegünstigte Stiftungen für potenzielle Stifter und Spender zu erhöhen, hat der Gesetzgeber in den Einzelsteuergesetzen weitere Steuervergünstigungen vorgesehen.

### 1. Spendenabzug

- 8 In ertragsteuerlicher Hinsicht geht die größte Anreizwirkung zur Vermögensausstattung von steuerbegünstigten Stiftungen wohl von der Möglichkeit des Spendenabzugs aus. Unter den näheren Voraussetzungen des § 10b EStG bzw. des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG können sowohl natürliche Personen als auch Körperschaften Zuwendungen an steuerbegünstigte

<sup>22</sup> Vgl. Schauhoff/Kirchhain Gemeinnützigkeits-HdB/Kirchhain § 7 Rn. 64.

<sup>23</sup> BFH DStRE 2002, 636; Schauhoff/Kirchhain Gemeinnützigkeits-HdB/Kirchhain § 7 Rn. 64.

<sup>24</sup> Vgl. BFH ZEV 2007, 140 (141); BFH DStR 2012, 1444 (1445); BFH DStR 2019, 1151 (1153).

<sup>25</sup> Strahl RNotZ 2021, 61 (77); Viskorf/Knobel/Schulz/Wälzholz/Meßbacher-Hönsch § 3 Rn. 103; Schauhoff/Kirchhain Gemeinnützigkeits-HdB/Kirchhain § 7 Rn. 70; Hüttemann Rn. 7.394.

<sup>26</sup> Strahl RNotZ 2021, 61 (77); Viskorf/Knobel/Schulz/Wälzholz/Meßbacher-Hönsch § 3 Rn. 103.

<sup>27</sup> Strahl RNotZ 2021, 61 (77); Viskorf/Knobel/Schulz/Wälzholz/Meßbacher-Hönsch § 3 Rn. 103.

<sup>28</sup> So Strahl RNotZ 2021, 61 (77).

<sup>29</sup> Oberste Finanzbehörden der Länder v. 19.9.2018, BeckVerw 441287.

<sup>30</sup> BGBl. I 2021, 986.

<sup>31</sup> Oberste Finanzbehörden der Länder v. 10.5.2022, BeckVerw 571184.

Stiftungen innerhalb bestimmter Höchstgrenzen als Sonderausgaben von der Bemessungsgrundlage für die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer abziehen. Für **Gewerbetreibende** ist in § 9 Nr. 5 GewStG zudem eine weitere Möglichkeit des Sonderausgabenabzugs für Spenden aus dem Gewerbebetrieb vorgesehen.

### a) Zuwendungsempfänger

Grundlegende Voraussetzung eines jeden Spendenabzugs ist zunächst, dass die jeweilige **Zuwendung** einem geeigneten Zuwendungsempfänger zugeflossen ist. Hierzu zählen auch Stiftungen des Privatrechts, sofern sie nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreit sind (vgl. § 10b Abs. 1 S. 2 Nr. 2 EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 lit. b KStG, § 9 Nr. 5 S. 2 lit. b GewStG). Die Beurteilung der Frage, ob die Stiftung die Voraussetzungen für eine solche Steuerbefreiung erfüllt, obliegt seit der Einführung des § 60a AO im Zuge des Ehrenamtsstärkungsgesetzes<sup>32</sup> dem für die Körperschaftsteuerveranlagung der Stiftung zuständigen Finanzamt, welches nach § 60a Abs. 1 S. 1 AO in einem gesonderten Feststellungsverfahren das Vorliegen der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach den §§ 51, 59, 60 und 61 AO feststellt. Maßstab der Prüfung der formellen Satzungsmäßigkeit ist hierbei das nationale deutsche Recht, und zwar unabhängig davon, ob die die Feststellung begehrende Stiftung im In- oder Ausland ansässig ist.<sup>33</sup> Die gesonderte Feststellung der formellen Satzungsmäßigkeit entfaltet Bindungswirkung sowohl für die Besteuerung der Stiftung als auch der Steuerpflichtigen, die Zuwendungen in Form von Spenden an die Stiftung erbringen (§ 60a Abs. 1 S. 2 AO). Tritt bei den für die Feststellung erheblichen Verhältnissen später eine Änderung ein, ist der Feststellungsbescheid nach § 60a Abs. 4 AO jedoch mit Wirkung zum Zeitpunkt der Änderung der Verhältnisse zu ändern oder aufzuheben. Davon erfasst sind sämtliche Verstöße gegen die formelle Satzungsmäßigkeit, die sich nach Erlass des Feststellungsbescheides ereignet haben.<sup>34</sup> Eine Änderung der für die Feststellung erheblichen Verhältnisse aufgrund einer Satzungsänderung tritt jedoch erst ein, wenn die Satzungsänderung auch zivilrechtlich wirksam wird.<sup>35</sup> Dem Einwand der Missbrauchsgefahr durch Zuwendungsbestätigungen im Zeitraum zwischen dem Beschluss über eine (schädliche) Satzungsänderung und ihrem zivilrechtlichen Wirksamwerden erteilte der BFH unter Verweis auf die Aussteller- und Veranlasserhaftung nach § 10b Abs. 4 S. 2 EStG eine Absage.<sup>36</sup>

Die Ablehnung der Feststellung der formellen Satzungsmäßigkeit wegen eines Verstoßes **9a** der tatsächlichen Geschäftsführung gegen die satzungsmäßigen Vorgaben war hingegen bis zur Einführung der Bestimmung des § 60a Abs. 6 AO durch das Jahressteuergesetz 2020<sup>37</sup> im Feststellungsverfahren nach § 60a AO nicht vorgesehen, sodass eine darauf basierende Versagung der Steuerbegünstigung grds. nur im Rahmen des Veranlagungsverfahrens (KSt-Bescheid/Freistellungsbescheid) und nicht durch Ablehnung bzw. Aufhebung des Feststellungsbescheides erfolgen konnte.<sup>38</sup> Etwas anderes konnte lediglich dann gelten, wenn die bereits vorhandenen Erkenntnisse das Verständnis und die inhaltliche Bedeutung der Satzungsbestimmungen in einer Weise veränderten, dass diese nicht mehr den Voraussetzungen der formellen Satzungsmäßigkeit entsprachen.<sup>39</sup> Mit Einführung des § 60a Abs. 6 AO ist der Erlass eines Feststellungsbescheids nunmehr abzulehnen bzw. die Feststellung von Amts wegen aufzuheben, wenn der zuständigen Finanzbehörde bekannt wird, dass die tatsächliche Geschäftsführung der Stiftung gegen die satzungsmäßigen Voraussetzungen, zB aufgrund von gemeinnützigkeitsschädlichen Betätigungen oder einer nicht satzungsgemä-

<sup>32</sup> BGBl. I 2013, 556.

<sup>33</sup> BFH IStR 2023, 104 (105).

<sup>34</sup> Koenig/Koenig AO § 60a Rn. 8; BFH DStR 2020, 2420 (2422).

<sup>35</sup> BFH DStR 2020, 2420 (2422); AEAO Nr. 7 zu § 60a Abs. 4 AO.

<sup>36</sup> BFH DStR 2020, 2420 (2423).

<sup>37</sup> Art. 27 Nr. 14 des JStG 2020; BGBl. I 2020, 3096.

<sup>38</sup> FG BW BeckRS 2018, 14376; Koenig/Koenig AO § 60a Rn. 2.

<sup>39</sup> Vgl. Koenig/Koenig AO § 60a AO Rn. 2.

ßen Mittelverwendung, verstößt.<sup>40</sup> Damit hat die entsprechende Forderung der Finanzverwaltung Einzug in die gesetzlichen Regelungen gefunden.<sup>41</sup> Im Anwendungserlass zur Abgabenordnung betont die Finanzverwaltung jedoch, dass die tatsächliche Geschäftsführung auch weiterhin keinen Prüfgegenstand im Verfahren zur Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a AO darstellt.<sup>42</sup>

- 9b** Mit Wirkung zum 1.1.2024<sup>43</sup> wird ferner ein **sog. Zuwendungsempfängerregister (§ 60b AO)** eingeführt werden.<sup>44</sup> Aus diesem soll zukünftig jedermann den aktuellen „Steuerstatus“ einer Organisation und deren Berechtigung zur Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen ersehen können.<sup>45</sup> Das vom Bundeszentralamt für Steuern in Zusammenarbeit mit den örtlich zuständigen Finanzämtern geführte Register (§ 5 Abs. 1 S. 1 Nr. 47 FVG nF, § 60b Abs. 3 AO nF) enthält unter anderem Daten über die Satzungszwecke und die Bankverbindung der registrierten Stiftungen. Allerdings ist das Register mit keiner steuerrechtlichen Publizitätswirkung ausgestattet und hat damit weder hinsichtlich der Spendenempfangsberechtigung noch in Bezug auf die Steuerbefreiung „öffentlichen Glauben“.<sup>46</sup>

### b) Abzugsfähige Zuwendung

- 10** Abzugsfähig sind nach den gesetzlichen Regelungen in § 10b Abs. 1 S. 1 EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 KStG, § 9Nr. 5 S. 1 GewStG Zuwendungen (**Spenden und Mitgliedsbeiträge**) zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 AO. Angeknüpft wird also an den gesetzlichen Oberbegriff der Zuwendung, welcher sowohl Spenden, auch in Form von Zustiftungen, als auch Mitgliedsbeiträge umfasst.<sup>47</sup> Unter einer Zuwendung versteht der BFH wiederum Wertabgaben, die aus dem geldwerten Vermögen des Spenders zur Förderung des begünstigten Zweckes abfließen und eine endgültige wirtschaftliche Belastung<sup>48</sup> des Spenders nach sich ziehen.<sup>49</sup> In ständiger Rechtsprechung ergänzt der BFH den Tatbestand zudem um zwei ungeschriebene, für den Spendenabzug jedoch konstitutive Merkmale, die er aus der Formulierung „zur Förderung“ in § 10b Abs. 1 S. 1 EStG und der daraus erkennbaren Ausrichtung der Förderungsleistung auf einen der steuerbegünstigten Zwecke abzuleiten scheint: die Unentgeltlichkeit und die Freiwilligkeit der Zuwendung.<sup>50</sup>
- 11 aa) Spendenarten. Geldspenden:** Die geläufigste und auch am häufigsten vorkommende Form der Spende ist die Zuwendung von Geld. Sie ist zugleich die am einfachsten zu handhabende Spendenart, da ihre Bewertung keine größeren Schwierigkeiten bereitet.
- 12 Sachspenden:** Wie schon die Zuwendungsdefinition des BFH erkennen lässt, muss es sich bei der jeweiligen Spende jedoch nicht zwingend um eine Geldspende handeln. § 10b Abs. 3 S. 1 EStG (§ 9 Abs. 2 S. 2 KStG, § 9 Nr. 5 S. 13 GewStG), nach dem mit Ausnahme von Nutzungen und Leistungen auch Wirtschaftsgüter zugewendet werden können, belegt vielmehr, dass auch Sachspenden grundsätzlich möglich sind. Anders als die einfach zu bewertenden Geldspenden setzen Sachspenden naturgemäß zunächst eine **Bewertungsvorschrift** voraus, nach der der abzugsfähige Geldwert des jeweiligen Wirtschaftsguts

<sup>40</sup> AEAO Nr. 10 zu § 60a Abs. 6 AO; Bött BB 2021, 479 (480).

<sup>41</sup> Koenig/Koenig AO § 60a AO Rn. 10.

<sup>42</sup> AEAO Nr. 9 zu § 60a Abs. 6 AO.

<sup>43</sup> Art. 50 Abs. 10 JStG 2020; BGBl. I 2020, 3096.

<sup>44</sup> Vgl. hierzu ausführlich → § 18 Rn. 154.

<sup>45</sup> Vgl. Kirchhain DStR 2021, 129 (137).

<sup>46</sup> Hüttemann npoR 2021, 121 (125).

<sup>47</sup> Die Unterscheidung ist insofern von Bedeutung als Mitgliedsbeiträge an Körperschaften, die bestimmte Zwecke fördern (zB Sport) nicht abzugsfähig sind, vgl. § 10b Abs. 1 S. 8 EStG.

<sup>48</sup> Siehe Hüttemann Rn. 8.49 f. mwN: Nicht ausreichend ist zB die Hingabe eines Darlehens.

<sup>49</sup> Vgl. BFH DStR 1991, 1009 f. Zum Begriff der Ausgabe, der durch den Zuwendungsbegriff ersetzt wurde, vgl. auch Hüttemann Rn. 8.38.

<sup>50</sup> Vgl. etwa BFH NJW 1994, 1175; BFH DStR 2019, 608.

bestimmt werden kann. Entsprechende Regelungen finden sich in § 10b Abs. 3 Sätze 2 bis 4 EStG. Hiernach ist zu differenzieren:

- Ist das Wirtschaftsgut unmittelbar vor seiner Zuwendung einem **Betriebsvermögen** 13 entnommen worden, so bemisst sich die Zuwendungshöhe nach dem Wert, der bei der Entnahme angesetzt wurde, § 10b Abs. 3 S. 2 EStG. Hinsichtlich des anzusetzenden Entnahmewerts hat der Zuwendende ein Wahlrecht.<sup>51</sup> Grundsätzlich ist in § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG ein Ansatz mit dem **Teilwert** vorgesehen, also des Werts, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde, wenn er den Betrieb fortführte (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG). Möchte der Zuwendende allerdings eine Besteuerung der bei der Entnahme aufgedeckten stillen Reserven vermeiden, kann er auch vom sog. **Buchwertprivileg** des § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 4 EStG Gebrauch machen und als Wert der Entnahme den Buchwert ansetzen.<sup>52</sup>
- Zu beachten ist darüber hinaus, dass die Sachspende aus einem Betriebsvermögen umsatzsteuerlich einer Lieferung gleichgestellt wird (§ 3 Abs. 1b UStG – **unentgeltliche Wertabgabe**).<sup>53</sup> Da die Entnahme aus dem Betriebsvermögen somit grundsätzlich zu einer Umsatzsteuerbelastung beim Spender führt, ist die angefallene Umsatzsteuer im Gegenzug auch dem Spendenwert zuzurechnen (§ 10b Abs. 3 S. 2 EStG).<sup>54</sup>
- Entstammt das jeweilige Wirtschaftsgut nicht dem Betriebs- sondern dem **Privatvermögen**, 14 so ist nach § 10b Abs. 3 S. 3 EStG grundsätzlich der **gemeine Wert** anzusetzen. Dieser wird nach § 9 Abs. 2 BewG durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse, wie etwa ein besonderes Affektionsinteresse<sup>55</sup>, sind nicht zu berücksichtigen. Oftmals wird also der Marktwert anzusetzen sein.<sup>56</sup> Probleme können sich aber zB bei der Zuwendung gebrauchter Wirtschaftsgüter oder seltener Einzelstücke ergeben, für die mangels vergleichbarer Fremdverkäufe nicht immer ohne Weiteres ein verlässlicher Marktwert festgestellt werden kann.<sup>57</sup> Verbleiben Zweifel hinsichtlich der Bewertung, ist der Stiftung anzuraten, in der Zuwendungsbestätigung ausdrücklich darauf hinzuweisen, dass der Wert nach Angaben des Spenders festgesetzt wurde.<sup>58</sup> Zudem hat die Empfängerkörperschaft die Unterlagen, die zur Ermittlung des angegebenen Wertes der Sachspende herangezogen wurden (Wertgutachten, Rechnung etc.), zusammen mit dem Doppel der ausgestellten Zuwendungsbestätigung in die Buchführung aufzunehmen.<sup>59</sup>
- Nicht der gemeine Wert, sondern die fortgesetzten Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind nach § 10b Abs. 3 S. 4 EStG<sup>60</sup> anzusetzen, soweit es **steuerverhaftete Wirtschaftsgüter des Privatvermögens** betrifft. Dies ergibt sich aus § 10b Abs. 3 S. 3 EStG aE, wonach der gemeine Wert dann nicht anzusetzen ist, wenn eine hypothetische Veräußerung des jeweiligen Wirtschaftsguts im Zeitpunkt der Zuwendung einen Besteuerungstatbestand erfüllen würde. Letzteres betrifft zB Beteiligungen an Kapitalgesellschaften im Sinne des § 17 EStG oder im Privatvermögen gehaltene Grundstücke innerhalb der zehnjährigen Spekulationsfrist des § 23 EStG. Grund für diese Einschränkung ist

<sup>51</sup> Hüttemann Rn. 8.253; Buchna/Leichinger/Seeger/Brox E Tz. 4.4, S. 536.

<sup>52</sup> Zum Buchwertprivileg auch → Rn. 66 f.

<sup>53</sup> BMF-Schreiben vom 18.3.2021, BeckVerw 513779; zur Umsatzsteuer auch → Rn. 70.

<sup>54</sup> R 10b.1 Abs. 1 S. 4 EStR 2012.

<sup>55</sup> Vgl. Schlüter/Stolte StiftungsR./Schlüter/Stolte Kap. 7 Rn. 169.

<sup>56</sup> Vgl. Schauhoff/Kirchhain Gemeinnützigkeits-HdB/Kirchhain § 12 Rn. 105; Schlüter/Stolte StiftungsR./Schlüter/Stolte Kap. 7 Rn. 169; vgl. etwa BFH NJW 1990, 143 zu einer Altkleiderspende.

<sup>57</sup> Vgl. etwa BFH NJW 1990, 143 zu einer Altkleiderspende; Buchna/Leichinger/Seeger/Brox Tz. 4.2, S. 533; Schauhoff/Kirchhain Gemeinnützigkeits-HdB/Kirchhain § 12 Rn. 106.

<sup>58</sup> Schauhoff/Kirchhain Gemeinnützigkeits-HdB/Kirchhain § 12 Rn. 106.

<sup>59</sup> Vgl. BMF-Schreiben vom 7.11.2013, BeckVerw 277760 und vom 26.3.2014, BeckVerw 284015; Buchna/Leichinger/Seeger/Brox Tz. 4.3, S. 534.

<sup>60</sup> Eingeführt durch das JStG 2009, BGBl. I 2008, 2794.



die Verhinderung von Steuervorteilen, die sich nach Ansicht des Gesetzgebers in un gerechtfertigter Weise daraus ergeben könnten, dass die unentgeltliche Übertragung nicht zu einem zu versteuernden Veräußerungsgewinn im Sinne der §§ 17, 23 EStG führt, gleichzeitig aber der gemeine Wert (einschließlich der steuerverhafteten stillen Reserven) steuermindernd als Sachspende angesetzt werden kann.<sup>61</sup> Ein höherer Wert als die fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten darf demnach gemäß § 10b Abs. 3 S. 4 EStG auch nur dann angesetzt werden, soweit eine (zu versteuernde) Gewinnrealisation stattgefunden hat. Etwas unklar ist allerdings, welche Fälle der Gesetzgeber mit letzterem Vorbehalt vor Augen hatte, da es eine gewinnerhöhende „Entnahme“ im Privatvermögen nicht gibt. Zu denken wäre allenfalls an eine verdeckte Einlage in eine gemeinnützige Kapitalgesellschaft (§ 17 Abs. 1 S. 2 KStG), wenn man eine solche überhaupt für möglich hält.<sup>62</sup>

- 16 Aufwandsspenden, Verzichtsspenden:** Ausdrücklich vorgesehen ist in § 10b Abs. 3 S. 5, 6 EStG (§ 9 Abs. 2 S. 4, 5 KStG, § 9 Nr. 5 S. 13 GewStG) zudem die sog. Aufwands spende. Gemeint ist damit der Fall, dass der Steuerpflichtige für die spendenempfangsberechtigte Körperschaft Aufwendungen tätigt, jedoch sodann auf seinen Aufwendungs erstattungsanspruch verzichtet. Der Verzicht auf Aufwendungsersatz ist aber nur dann als Sonderausgabe abziehbar, wenn dem Ganzen ein vertraglich oder satzungsmäßig eingeräumter Erstattungsanspruch zugrunde lag. Nach Ansicht der Finanzverwaltung<sup>63</sup> sind daher gesetzliche Aufwendungsersatzansprüche, wie zB der eines ehrenamtlichen Vorstandsmitglieds nach § 27 Abs. 3 iVm § 670 BGB, keine taugliche Grundlage für Aufwands spenden, da sie nicht auf der Satzung beruhen. Es bestehe zudem eine (widerlegbare) tatsächliche Vermutung dafür, dass Leistungen ehrenamtlich tätiger Mitglieder unentgeltlich und ohne Aufwendungsersatz erbracht werden. Sowohl zum Nachweis der Begründung eines tauglichen Anspruchs als auch zur Widerlegung dieser Vermutung ist es daher empfehlenswert, vor Beginn der zum Aufwand führenden Tätigkeit eine eindeutige **schriftliche Regelung** zu treffen. Ausreichend soll insofern zB auch eine entsprechende Anspruchsgrundlage in einer auf einer Satzungsermächtigung beruhenden Reisekostenordnung sein.<sup>64</sup>

- 17** Da die Spende nach der Zuwendungsdefinition des BFH zu einer tatsächlichen Wertabgabe aus dem geldwerten Vermögen des Spenders führen muss, ist darüber hinaus zu verlangen, dass der vertraglich oder satzungsmäßig eingeräumte **Erstattungsanspruch auch erstlich gewollt** ist.<sup>65</sup> Dies setzt wiederum voraus, dass der Anspruch zum einen nicht bereits im Vorhinein nur unter der Bedingung des späteren Verzichts eingeräumt wurde (§ 10b Abs. 3 S. 6 EStG) und zum anderen, dass er unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Zuwendungsempfängerin auch werthaltig ist.<sup>66</sup> Die Zuwendungsempfängerin müsste also zum Zeitpunkt der Zusage und des Verzichts alternativ auch zur Erfüllung des Anspruchs in der Lage gewesen sein.<sup>67</sup> Hierdurch kommt letztlich auch zum Ausdruck, dass es sich bei der Aufwandsspende im Ergebnis um eine **(abgekürzte) Geldspende** handelt, bei der lediglich der Zahlungsweg insofern verkürzt wird, als auf die Auszahlung an den Spender und die spätere Rückzahlung verzichtet wird.<sup>68</sup> Dementsprechend hat auch die ertragsteuerliche Behandlung beim Zuwendenden zu erfolgen. In einem ersten Schritt ist das vereinbarte Entgelt als Einnahme zu deklarieren und sodann in einem zweiten Schritt in Höhe des Nennwerts des Erstattungsanspruchs der

<sup>61</sup> BR-Drs. 545/08, 12.

<sup>62</sup> Vgl. Hüttemann Rn. 8.40; Hüttemann DB 2008, 1590 (1594 f.).

<sup>63</sup> BMF-Schreiben vom 25.11.2014, ZStV 2015, 46 (48).

<sup>64</sup> Vgl. zum Vorstehenden nochmals das BMF-Schreiben vom 25.11.2014, ZStV 2015, 46 (48).

<sup>65</sup> Vgl. BFH DStRE 2008, 12; BMF-Schreiben vom 24.8.2016, DStR 2016, 2161.

<sup>66</sup> Vgl. OFD Frankfurt a. M. v. 21.2.2002, BeckVerw 098010; BMF-Schreiben vom 24.8.2016, DStR 2016, 2161.

<sup>67</sup> BFH DStRE 2008, 12 (13); Buchna/Leichinger/Seeger/Brox Tz. 3.2.7, S. 526, BMF-Schreiben vom 24.8.2016, DStR 2016, 2161.

<sup>68</sup> Vgl. Buchna/Leichinger/Seeger/Brox Tz. 3.2.7, S. 527; kritisch Hüttemann Rn. 8.45.