

Neue Regeln für Rückspenden



VON TOBIAS WINTERHALTER

Tobias Winterhalter ist bei der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Solidaris Revisions-GmbH in Freiburg im Breisgau als Prüfer gemeinnütziger Organisationen tätig. Neben der bundesweiten Prüfung und Beratung von Alten- und Pflegeeinrichtungen, die zu seinem Schwerpunkt gehören, zählen auch Krankenhäuser, dia- konische, karitative und andere Wohlfahrtsverbände sowie deren Trägereinrichtungen unterschiedlicher Größe und Struktur zu seiner Mandatschaft.

www.solidaris.de

In dem Bemühen, freiwilligen Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern eine materielle Anerkennung zukommen zu lassen, ohne die Vereinskasse zu belasten, denken manche Verantwortliche an das Instrument der Aufwands- und Rückspende. Die Ehrenamtlichen erhalten dadurch eine Zuwendungsbestätigung für ihren Einsatz, die diese bei ihrer Steuererklärung als Sonderausgaben steuermindernd geltend machen können. Doch dabei lauern einige Fallstricke.

Das Bundesministerium der Finanzen hat in seinem Schreiben vom 25. November 2014 (Az. IV C 4 – S 2223/07/0010 :005) erneut dazu Stellung genommen, unter welchen Voraussetzungen Aufwands- und Rückspenden zukünftig steuerrechtlich anzuerkennen sind.

Die Gefahr, durch Außerachtlassung einer dieser Zulässigkeitsanforderungen in die Spendenhaftung genommen zu werden oder gar die Gemeinnützigkeit zu verlieren, ist hierdurch deutlich gestiegen. Der nachfolgende Beitrag zeigt auf, was Sie als steuerbegünstigte Organisation vor Ausstellung einer entsprechenden Zuwendungsbestätigung zu beachten haben; gegebenenfalls zieht dies sogar eine Satzungsänderung nach sich.

Der Abzug von Aufwandsspenden findet seinen Rechtsgrund in § 10b Absatz 3 Sätze 5 und 6 EStG. Hiernach können konkret gemachte Aufwendungen zum Gegenstand einer Aufwands- spende erhoben werden, sofern neben zivilrechtlichen Voraussetzungen gleichermaßen auch steuerliche, insbesondere die im genannten Schreiben des Bundesfinanzministeriums konkretisierten Anforderungen erfüllt sind.

Zivilrechtlich betrachtet setzt ein wirksamer Aufwendungsersatzanspruch nach § 670 BGB eine freiwillige Vermögenseinbuße des Zuwendenden

voraus, die zugunsten eines anderen abgeflossen ist und die zum Zwecke der Ausführung des Auftrags auch tatsächlich erforderlich war. Beispielsweise können hierzu Aufwendungen zählen wie etwa Fahrt- und Reise- kosten, Telefongebühren, Porti sowie Verpflegungsmehraufwendungen, die ein Vereinsmitglied gegenüber seinem Verein erbringt. Nicht vom Aufwendungsersatz umfasst wird hingegen ein Entgelt als Ausgleich für die Tätigkeit selbst, da es hier an konkret entstandenen Ausgaben fehlt. Somit kann die zur Verfügung gestellte reine Arbeitsleistung auch nicht Gegenstand einer Aufwandsspende sein (vgl. § 10b Absatz 3 Satz 1 EStG, wonach Nutzungen und Leistungen als Zuwendungen explizit ausgeschlossen sind).

Der nach § 670 BGB wirksam entstandene zivilrechtliche Aufwendungsersatzanspruch muss sodann unter Heranziehung steuerlicher Aspekte gewürdigt werden.

Ein Aufwendungsersatzanspruch geht stets mit konkreten Ausgaben einher. Doch werden gerade solche, hier im Fokus stehende Aufwendungen (Fahrt- und Verpflegungskosten etc.) typischerweise von Förderern in ihrer Eigenschaft als ehrenamtlich tätige Mitglieder erbracht. Zwar spricht der erste Anschein dafür, dass diese

Personen in ihrer Ehrenamtsfunktion regelmäßig unentgeltlich und ohne Aufwendungsersatzanspruch für ihre Organisation tätig werden. Diese Vermutung ist jedoch widerlegbar. Ein solcher Gegenbeweis gilt bei vertraglichen Ansprüchen beispielsweise dann als geführt, wenn ein entsprechender Aufwendungsersatzanspruch schriftlich vereinbart wurde. Ein solcher Vertrag muss unabhängig davon, wer einen Aufwendungsersatzanspruch begründet wissen will (auch vereinsfremde Dritte), stets im zeitlichen Vorfeld der zum Aufwand führenden Tätigkeit geschlossen worden sein.

Neben der Begründung eines Aufwendungsersatzanspruchs durch Vertrag kann ein solcher auch durch Satzung eingeräumt werden, § 10b Absatz 3 Satz 5 EStG. Zusätzlich erkennt das Bundesfinanzministerium in seinem Schreiben die Möglichkeit an, dass ein Aufwendungsersatzanspruch darüber hinaus auch durch rechtsgültigen Vorstandsbeschluss anzuerkennen ist, falls der Vorstand hierzu durch eine entsprechende Satzungsklausel im Vorfeld ermächtigt wurde. Entsprechend hierzu werden auch Ersatzansprüche, die durch Vereinsordnung begründet werden (z. B. Reisekostenordnung), als wirksam anerkannt, falls die Vereinsordnung von einer entsprechenden Satzungsermächtigung gedeckt ist. In Entsprechung zu vertraglich begründeten Ansprüchen ist auch die nachträgliche Begründung eines Aufwendungsersatzanspruchs durch eine erst später gefasste Satzungsänderung ausgeschlossen.

Die gesetzlichen Anforderungen des § 10b Absatz 3 Sätze 5 und 6 EStG gelten unmittelbar nur für die bislang behandelten Aufwandsspenden. Daneben nimmt das Bundesfinanzministerium in seinem Schreiben jedoch auch Bezug auf sogenannte Rückspenden. Diese beinhalten gerade keine Aufwendungen, sondern haben sonstige Ansprüche auf Entgelt für erbrachte Lieferungen oder Leistungen zum Gegenstand. Ausdrücklich sei erwähnt, dass die obigen Ausführungen für Rückspenden gerade keine Anwendung finden (ein Vorstandsbeschluss ohne Satzungsermächtigung würde den zivilrechtlichen Entgeltanspruch bereits begründen). Die nun folgenden Ausführungen gelten jedoch sowohl für Aufwands- als auch für Rückspenden gleichermaßen.

Der Anspruch auf Aufwendungsersatz oder Vergütung muss ernsthaft eingeräumt sein und darf nicht unter der Bedingung des Verzichts stehen. Maßgeblich für die Beurteilung des Merkmals der Ernsthaftigkeit sind die zeitliche Nähe der Verzichtserklärung sowie die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Zuwendungsempfängers. Das Bundesfinanzministerium erachtet eine Verzichtserklärung dann als zeitnah, wenn bei einmaligen Ansprüchen innerhalb einer Dreimonatsfrist, und bei Tätigkeiten, aus denen regelmäßige Ansprüche erwachsen, alle drei Monate erneut ein Verzicht erklärt wird. Dass für jede einzelne Verzichtserklärung eine Zuwendungsbestätigung ausgestellt werden müsste, lässt sich hieraus indes nicht ableiten. Eher würde man in Fällen von mehreren Verzichtserklärungen in einem Kalenderjahr zu einer Sammelzuwendungsbestätigung übergehen, in der

der spendenempfangenden Einrichtung erteilt werden, nicht im (Mit-) Interesse des Zuwendenden liegen.

Der Erstattungsanspruch muss sich auf Aufwendungen beziehen, die zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke des Zuwendungsempfängers erforderlich waren. Hier ist es Aufgabe der spendenempfangenden Einrichtung nachzuweisen, dass gerade bei einer Vielzahl von erbrachten Leistungen über die zutreffende Erstattungshöhe – ausschließlich satzungsmäßige Zwecke betreffend – eine Zuwendungsbestätigung ausgestellt worden ist. Auch darf der Erstattungsanspruch, für den eine Zuwendungsbestätigung erteilt wird, nicht ungebührend hoch sein. Sollte dies jedoch der Fall sein, so ist dies als Verstoß gegen den Grundsatz der Selbstlosigkeit zu werten, was die Anerkennung der Gemeinnützigkeit in Frage stellt.

»Die reine Arbeitsleistung kann nicht Gegenstand einer Aufwandsspende sein«

das Datum der einzelnen Zuwendung dem jeweiligen Datum der Verzichtserklärung entspricht.

Für die Beurteilung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist entscheidend, ob der Zuwendungsempfänger imstande wäre, die eingegangene Verpflichtung (Zahlung des Entgelts oder des Aufwendungsersatzes) auch tatsächlich zu erfüllen. Für diese prognostische Einschätzung ist auf den Zeitpunkt der Anspruchsentstehung abzustellen. Im Übrigen müssen die finanziellen Mittel zur Begleichung des Anspruchs ausdrücklich nicht aus dem steuerbegünstigten Tätigkeitsbereich der Einrichtung entstammen.

Der Verzicht auf Aufwendungsersatz oder Entgelt muss sich als dauerhafte wirtschaftliche Belastung auf Seiten des Spenders darstellen. Als unschädlich und somit nicht als Rückfluss von Spendengeldern zu beurteilen ist der Fall, dass aufgrund eines neuen, wirksam vereinbarten Aufwendungsersatzanspruchs Gelder an eine Person ausbezahlt werden, die bereits als Spender in Erscheinung getreten ist, da es sich hier lediglich um Ersatz weiterer, tatsächlich angefallener Vermögenseinbußen handelt. Auch darf die Ausführung von Aufträgen, die von

Das Bundesfinanzministerium stellt in seinem Schreiben schließlich klar, dass es sich beim Verzicht auf die Geltendmachung einer Forderung oder eines sonstigen Anspruchs um eine Geldzuwendung im Rahmen des sog. abgekürzten Zahlungswegs handelt. Eine Sachzuwendung darf in diesen Fällen bei der Erstellung von Zuwendungsbestätigungen nicht angenommen werden.

In zeitlicher Hinsicht ist das neue Schreiben des Bundesfinanzministerium auf alle Zusagen für Aufwendungsersatz sowie Vergütungen anzuwenden, die ab dem 1. Januar 2015 erteilt werden. Für alle im Jahr 2015 neu gegründete Organisationen, die zur Erstellung von Zuwendungsbestätigungen berechtigt sind, gilt es zu prüfen, ob eine Ergänzung der Satzung durch Aufnahme eines entsprechenden Passus (der einen Aufwendungsersatzanspruch vorsieht) zweckmäßig ist. Sollten Satzungen aus anderen Gründen zu ändern sein, so müssen entsprechende Ermächtigungen aufgenommen werden, falls vor dem 1. Januar 2015 Aufwendungsersatz lediglich aufgrund eines Vorstandsbeschlusses eingeräumt worden ist. ■