

Stand: August 2009

Informationen
für Berater und Mandanten

1. Einleitung

Durch das **Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements** (BGBl I 2007 S. 2332; BStBl I 2007 S. 815) wurde das Spendenrecht noch weiter vereinfacht und wesentlich verbessert. Die Regelungen traten rückwirkend zum **01.01.2007** in Kraft.

Die Neuregelungen bringen aber hauptsächlich für den Spender erhebliche Verbesserungen. Die Anforderungen an die Vereine und Stiftungen an das Ausstellen von Zuwendungsbestätigungen sind weiterhin sehr hoch. Falsche Bestätigungen oder die Fehlverwendung der Spende in der Körperschaft führen auch weiterhin zur Haftung und zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit.

Das vorliegende Merkblatt soll dem Berater und Vereinsfunktionär die gesetzlichen Grundlagen aufzeigen, aber auch die sehr differenzierten Anforderungen der Finanzverwaltung erläutern.

Die Abzugsmöglichkeiten für den Spender ergeben sich aus dem **DWS-Merkblatt „Neuregelung des Spendenrechts zum 01.01.2007 – Erhebliche Vergünstigungen für den Spender“**.

2. Besteuerung der Spenden bei Verein und Stiftung

Die einer steuerbegünstigten Körperschaft zufließenden **Mitgliedsbeiträge und Spenden** unterliegen grundsätzlich nicht der Besteuerung. Sie sind im **ideellen Tätigkeitsbereich** zu verbuchen. Dabei ist unerheblich, ob die Förderer die Spenden steuerlich absetzen können. Die steuerliche Abzugsfähigkeit der Spenden liegt jedoch auch im Interesse der Körperschaft, weil sie Spendenaufrufen leichter zum Erfolg verhilft.

Ein Verein oder eine Stiftung kann selbst an andere steuerbegünstigte Körperschaften spenden. Gemeinnützigkeitsunschädlich sind aber nur Spenden in Höhe der Hälfte der Mittel der Körperschaft (§ 58 Nr. 2 AO), soweit es sich nicht um Fördervereine oder Förderstiftungen handelt. Die Spende erfolgt in der Regel aus dem ideellen Bereich. Da dieser ertragsteuerfrei ist, mindert die Spende nicht das Einkommen und es ist keine Zuwendungsbestätigung erforderlich. Stammt die Spende jedoch eindeutig aus dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der Körperschaft, mindert die Spende das zu versteuernde Einkommen und damit die Körperschaft- und Gewerbesteuer (BFH-Urteil vom 13.03.1991, BStBl. II S. 645).

Die Verwendung von Mitteln des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs im steuerbegünstigten Bereich stellt allerdings keine Spende dar, da die Körperschaft nicht an sich selbst spenden kann.

3. Gesetzliche Regelung des Spendenabzugs

Der Spendenabzug ist in folgenden Gesetzen und Rechtsverordnungen geregelt:

- § 10b EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG, § 9 Nr. 5 GewStG,
- §§ 51 – 68 Abgabenordnung (AO),
- § 50 EStDV.

Die Neureglung unterscheidet in § 10b Abs. 1 EStG weiterhin zwischen Spenden und Mitgliedsbeiträgen. Während „echte“ Spenden an steuerbegünstigten Körperschaften immer abgezogen werden können, ist der Abzug von Mitgliedsbeiträgen, Aufnahmegebühren und Umlagen auf bestimmte steuerbegünstigte Zwecke beschränkt.

4. Voraussetzungen des Spendenabzuges

Zuwendungen zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der §§ 52 – 54 AO können bei der Einkommensteuer des Gebers bis zur Höhe von nun **20 v. H. des Gesamtbetrags der Einkünfte** als Sonderausgaben (§ 10b Abs. 1 EStG) abgezogen werden. Eine erhöhte Förderung für Ausgaben zur Förderung mildtätiger, wissenschaftlicher oder der als besonders förderungswürdig anerkannten kulturellen Zwecke findet nicht mehr statt.

Bei körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen sind die Ausgaben als Aufwendungen im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG und bei der Gewerbesteuer als Kürzung im Sinne des § 9 Nr. 5 GewStG im Rahmen der Höchstbeträge abzugsfähig.

Wenn es für den Steuerpflichtigen günstiger ist, kann er an Stelle des nach dem Gesamtbetrag der Einkünfte berechneten Höchstbetrages **4 v. T. der Summe seiner gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter** als Höchstbetrag abziehen.

Für 2007 besteht ein **Wahlrecht** zwischen alter und neuer Regelung. Vorteilhaftigkeitsberechnungen für den Spender ergeben sich aus dem **DWS-Merkblatt „Neureglung des Spendenrechts zum 01.01.2007 – Erhebliche Vergünstigungen für den Spender“**.

Übersicht über die Neuregelung

	bisher	neu
Regelung der besonders förderungswürdig anerkannten gemeinnützigen Zwecke	Anlage 1 zu § 48 Abs. 2 EStDV	§ 52 Abs. 2 AO
Allg. Höchstbetrag	5 % des Gesamtbetrags der Einkünfte	20 % des Gesamtbetrags der Einkünfte
Höchstbetrag für wissenschaftliche, mildtätige und kulturelle Zwecke	10 % des Gesamtbetrags der Einkünfte	entfallen
Alternativer Höchstbetrag	2 % der Summe der Umsätze, Löhne und Gehälter	4 % der Summe der Umsätze, Löhne und Gehälter
Zusatzhöchstbetrag bei Stiftungen	20.450 €	entfallen
Gründungshöchstbetrag bei Stiftungen	307.000 € bis zum Ablauf eines Jahres nach Gründung	1.000.000 € sowohl bei Neugründung als auch bei Zustiftungen
Großspendenregelung	Verteilung auf 7 Jahre bei Spenden über 25.565 € für wissenschaftliche, mildtätige und kulturelle Zwecke	Uneingeschränkter Spendenvortrag für alle Zwecke
Erleichterter Spendennachweis § 50 Abs. 1 Nr. 2 EStDV	bis 100 €	bis 200 €
Aussteller- und Veranlasserhaftung § 10b Abs. 4 EStG	40 % des zugewendeten Betrages bei ESt + evtl. 10 % bei GewSt	30 % des zugewendeten Betrages bei ESt + 15 % bei GewSt

Der Abzug ist allerdings nur möglich, wenn dem Finanzamt eine **ordnungsgemäße Zuwendungsbestätigung** vorgelegt wird. Der Verein darf eine solche Bescheinigung nur unter folgenden Voraussetzungen ausstellen:

- Es muss eine Spende und nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten beim Spender vorliegen;
- Spenden für Nutzungen und Leistungen dürfen nicht ausgestellt werden;
- die Spende muss freiwillig geleistet werden, sie darf auf keiner rechtlichen Verpflichtung beruhen;
- der Spende darf keine Gegenleistung des Vereins gegenüberstehen;
- Mitgliedsbeiträge, Aufnahmegebühren und Umlagen dürfen nur bei bestimmten Vereinen bestätigt werden;
- der die Spende empfangende Verein muss wegen Förderung steuerbegünstigter (kirchlicher, mildtätiger oder gemeinnütziger) Zwecke von der Körperschaftsteuer befreit sein;
- die Spenden müssen vom Verein für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden.

5. Begriff der Spende

Spenden sind **freiwillige und unentgeltliche Ausgaben** des Spenders zur **Förderung steuerbegünstigter Zwecke**, die **ohne rechtliche Verpflichtung** gegeben werden und denen **keine Gegenleistung** des Spendenempfängers oder von Dritten gegenübersteht. Spenden führen zu einer endgültigen wirtschaftlichen Belastung des Spenders.

Keine Spenden sind Zuwendungen, die beim Spender zu **Betriebsausgaben oder Werbungskosten** führen. Die Abgrenzung kann im Einzelfall schwierig sein. Betriebsausgaben oder Werbungskosten liegen in der Regel dann vor, wenn die betriebliche oder berufliche Tätigkeit des Spenders gefördert wird. Entscheidend ist die Motivation des Spenders. Für eine betriebliche Veranlassung spricht insbesondere, wenn der Zuwendung eine Gegenleistung des Zuwendungsempfängers gegenübersteht.

6. Keine Zuwendungsbestätigung für Nutzungen und Leistungen

Für Nutzungen und Leistungen dürfen gem. § 10b Abs. 3 Satz 1 EStG **keine Zuwendungsbestätigungen** ausgestellt werden. In der Praxis ist häufig festzustellen, dass insbesondere Unternehmer und Mitglieder solche unentgeltlichen Leistungen erbringen und um eine Zuwendungsbestätigung bitten.

Beispiele

Ein Architekt plant unentgeltlich das neue Vereinsheim. Der Bauunternehmer baggert unentgeltlich die Baugrube aus. Das Mitglied fährt unentgeltlich die Jugendlichen zu Auswärtsspielen.

Für diese unentgeltlichen Leistungen darf der Verein keinesfalls eine Zuwendungsbestätigung ausstellen. Eine solche wäre nur dann zulässig, wenn der Unternehmer eine Rechnung (mit USt-Ausweis) erstellt und auf die Bezahlung verzichtet. Die Rechnung ist mit der Bestätigung abzulegen. Das Mitglied kann dann eine Bestätigung erhalten, wenn im Rahmen einer Aufwandspende ein Aufwandsersatz vor der Leistung vereinbart und zeitnah danach auf die Bezahlung verzichtet wird.

7. Freiwilligkeit der Spende

Eine Spende ist freiwillig, wenn für die Hingabe **keine rechtliche Verpflichtung** besteht. Nach dieser Definition sind deshalb Mitgliedsbeiträge, Aufnahmegebühren und Umlagen keine Spenden im engeren Sinne, da das Vereinsmitglied zur Zahlung der Beiträge verpflichtet ist. Mitgliedsbeiträge, Aufnahmegebühren und Umlagen werden jedoch trotzdem zum Abzug zugelassen, da in § 10b EStG nicht von Spenden, sondern von Zuwendungen die Rede ist und im Klammerzusatz die Mitgliedsbeiträge nun auch ausdrücklich im Gesetz erwähnt werden.

Der Abzug von Mitgliedsbeiträgen, Aufnahmegebühren und Umlagen war bisher nur bei den in der Anlage 1 zu § 48 Abs. 2 EStDV Abschnitt A genannten als besonders förderungswürdig anerkannten Zwecken zulässig, bei den in Abschnitt B genannten Zwecken war ein Abzug nicht möglich. Diese Regelung wurde nun nach Streichung des § 48 EStDV und der Anlage 1 in § 10b Abs. 1 Satz 2 EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 KStG und § 9 Nr. 5 GewStG übernommen.

Danach ist ein **Abzug von Mitgliedsbeiträgen, Aufnahmegebühren und Umlagen** an folgende Zwecke (wie bisher) **nicht möglich**:

- Förderung des Sports (§ 52 Abs. 2 Nr. 21 AO);
- Förderung kultureller Betätigungen, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen;
- Förderung der Heimatpflege und Heimatkunde (§ 52 Abs. 2 Nr. 22 AO);
- Förderung der nach § 52 Abs. 2 Nr. 23 AO gemeinnützigen Zwecke.

Aus dieser Beschränkung können sich weit reichende Folgen ergeben:

Beispiel

Ein Sportverein beschließt in der Mitgliederversammlung eine Umlage in Höhe von 500 € je Mitglied zur Finanzierung des neuen Vereinsheims.

Eine Spende liegt nicht vor, da aufgrund des Rechtsanspruchs des Vereins die Zuwendung nicht freiwillig erfolgte. Die Zuwendung ist auch nicht wie ein Mitgliedsbeitrag abziehbar, da die Förderung des Sports in § 10b Abs. 1 Satz 2 EStG genannt ist.

Beispiel

Der Vorstand appelliert an die moralische Verpflichtung der Mitglieder, für das Vereinsheim 500 € zu spenden. 80 % der Mitglieder folgen dem Aufruf.

Da der Verein keinen Rechtsanspruch auf die Zuwendung hat, liegt eine Spende vor.

Keine Spende liegt bei Geldbeträgen vor, die aufgrund eines Strafverfahrens als **Bewährungsaufgabe** oder Sühnezahlung geleistet werden müssen. Aufwendungen zur Erfüllung von **Vermächtniszuwendungen** des Erben an steuerbegünstigte Einrichtungen erfüllen ebenfalls nicht den Begriff der Spende.

Hinsichtlich **Eintrittsspenden bei Golfclubs** vertritt die Finanzverwaltung folgende Auffassung:

Ist auf Grund der Satzung oder eines Mitgliederbeschlusses beim Eintritt eine Sonderzahlung zu leisten, liegt keine Spende vor. Liegt keine nachweisbare rechtliche Verpflichtung des Mitglieds vor, leisten aber mehr als 75 % der neu eintretenden Mitglieder eine gleiche oder ähnlich hohe Sonderzahlung, geht die Finanzverwaltung von einer versteckten Aufnahmegebühr aus, die ebenfalls nicht als Spende abziehbar ist. Die 75 %-Grenze stellt allerdings nur eine Orientierungshilfe dar. Entscheidend sind die tatsächlichen Verhältnisse des Einzelfalles.

Die in letzter Zeit vermehrt aufgetretene Praxis, dass bei den Vereinspublikationen, in denen **Werbeanzeigen** veröffentlicht werden, die Entgeltleistungen als Spende deklariert werden, ist rechtlich unzulässig. Maßgebende Kriterien einer Spende sind Freiwilligkeit und Unentgeltlichkeit. Bei derartigen Fällen mangelt es an dem Kriterium der Freiwilligkeit, da der Unternehmer den Betrag dem Verein gegenüber aufgrund der veröffentlichten Anzeige schuldet und zudem eine Gegenleistung – nämlich die Veröffentlichung – erhalten hat.

8. Keine Gegenleistung des Vereins

Die Spende muss unentgeltlich erfolgen, d. h. der Spende darf **keine Gegenleistung** des Vereins gegenüberstehen oder zwischen Leistung und Gegenleistung darf kein unmittelbarer Zusammenhang bestehen.

Beispiel

Der Sponsor des Fußballvereins „spendet“ einen Satz Trikots mit Werbeaufdruck.

Hier liegt keine Spende vor, da der Verein eine Gegenleistung, Werbung für den Unternehmer, erbringt.

Sachspenden für eine Tombola sind allerdings als Spenden abzugsfähig, auch wenn auf der Spende ein kleiner Werbeaufdruck des Sponsors aufgeklebt ist. Ebenso werden Warengutscheine des Unternehmers für eine Tombola noch als unentgeltliche Zuwendung angesehen.

Liegt eine einheitliche Leistung vor (Bezahlung einer Leistung und Spende) kann nicht aufgeteilt werden.

Beispiel

Der steuerbegünstigte Verein veranstaltet einen Wohltätigkeitsball. Der Erlös soll für mildtätige Zwecke gespendet werden. Als Eintrittsgeld werden pro Person 100 € erhoben.

Das Eintrittsgeld ist auch nicht teilweis als Spende abzugsfähig, da eine Aufteilung nach Ansicht der Finanzverwaltung aufgrund des Schulgeldurteils (BFH-Urteil vom 25.08.1987, BStBl. II S. 850) nicht möglich ist.

Der Verein müsste ein Eintrittsgeld von angenommen 50 € erheben und die Gäste zu freiwilligen Spenden aufrufen. Dabei ist es unschädlich, wenn der Veranstalter eine bestimmte Spendenerwartung beziffert.

Der **Kauf von Losen** bei einer Tombola oder einer Lotterie ist ebenso wenig als Spende abzugsfähig wie der Kauf von Wohlfahrtsbriefmarken.

Eine unentgeltliche Leistung liegt nicht vor, wenn eine Zahlung an eine gemeinnützige Einrichtung zur **Erfüllung einer Auflage nach § 153a StPO** erfolgt (BFH-Urteil vom 19.12.1990, BStBl. II 1991 S. 234).

Die Zahlung von Mitgliedsbeiträgen stellt grundsätzlich kein Entgelt für die Inanspruchnahme der Leistungen des Vereins dar. Dies gilt auch bei Krankenpflegevereinen.

9. Zuwendungsempfänger

Zuwendungen dürfen nur abgezogen werden, wenn der Empfänger der Zuwendung

1. eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine inländische öffentliche Dienststelle oder
2. eine in § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes bezeichnete Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse ist.

Die begünstigten Empfänger ergeben sich aus § 1 Abs. 1 KStG. Darunter fallen in der Praxis insbesondere **Vereine und Stiftungen**, wobei es steuerlich nicht von Bedeutung ist, ob diese **rechtsfähig oder nicht rechtsfähig** sind. Aber auch Kapitalgesellschaften können steuerbegünstigt sein und Zuwendungsbestätigungen ausstellen (gGmbH, gAG).

Die empfangende Körperschaft muss wegen Förderung steuerbegünstigter Zwecke von der Körperschaftsteuer befreit sein. Befreit werden kann eine Körperschaft nur, wenn sie **gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke im Sinne der §§ 52 – 54 AO** erfüllt. Erfüllt eine Körperschaft gemeinnützige Zwecke war ein Spendabzug bisher nur möglich, wenn sie besonders förderungswürdig anerkannte Zwecke verfolgt hat. Diese Zwecke waren bisher in der Anlage 1 zu § 48 Abs. 2 EStDV normiert.

Diese Beschränkung ist nun weggefallen. Alle gemeinnützigen Zwecke sind nun auch spendenbegünstigt. Die gemeinnützigen Zwecke werden nun in § 52 Abs. 2 AO explizit aufgeführt.

§ 52 Abs. 2 AO wurde wie folgt gefasst:

(2) Unter den Voraussetzungen des Absatzes 1 sind als Förderung der Allgemeinheit anzuerkennen:

1. die Förderung von Wissenschaft und Forschung;
2. die Förderung der Religion;
3. die Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens und der öffentlichen Gesundheitspflege, insbesondere die Verhütung und Bekämpfung von übertragbaren Krankheiten, auch durch Krankenhäuser im Sinne des § 67 der Abgabenordnung, und von Tierseuchen;
4. Förderung der Jugend und der Altenhilfe;
5. die Förderung von Kunst und Kultur;
6. die Förderung des Denkmalschutzes und der Denkmalpflege;
7. die Förderung der Erziehung, Volks- und Berufsbildung einschließlich der Studentenhilfe;
8. die Förderung des Naturschutzes und der Landschaftspflege im Sinne des Bundesnaturschutzgesetzes und der Naturschutzgesetze der Länder, des Umweltschutzes, des Küstenschutzes und des Hochwasserschutzes;

9. die Förderung des Wohlfahrtswesens, insbesondere der Zwecke der amtlich anerkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege (§ 23 UStDV), ihrer Unterverbände und ihrer angeschlossenen Einrichtungen und Anstalten;
10. die Förderung der Hilfe für politisch, rassistisch oder religiös Verfolgte, für Flüchtlinge, Vertriebene, Aussiedler, Spätaussiedler, Kriegsoffer, Kriegshinterbliebene, Kriegsbeschädigte und Kriegsgefangene, Zivilbeschädigte und Behinderte sowie Hilfe für Opfer von Straftaten; Förderung des Andenkens an Verfolgte, Kriegs- und Katastrophenopfer; Förderung des Suchdienstes für Vermisste;
11. die Förderung der Rettung aus Lebensgefahr;
12. die Förderung des Feuer-, Arbeits-, Katastrophen- und Zivilschutzes sowie der Unfallverhütung;
13. die Förderung internationaler Gesinnung, der Toleranz auf allen Gebieten der Kultur und des Völkerverständigungsgedankens;
14. die Förderung des Tierschutzes;
15. die Förderung der Entwicklungszusammenarbeit;
16. die Förderung von Verbraucherberatung und Verbraucherschutz;
17. die Förderung der Fürsorge für Strafgefangene und ehemalige Strafgefangene;
18. die Förderung der Gleichberechtigung von Männern und Frauen;
19. die Förderung des Schutzes von Ehe und Familie;
20. die Förderung der Kriminalprävention;
21. die Förderung des Sports (Schach gilt als Sport);
22. die Förderung der Heimatpflege und Heimatkunde;
23. die Förderung der Tierzucht, der Pflanzenzucht, der Kleingärtnerei, des traditionellen Brauchtums, einschließlich des Karnevals, der Fastnacht und des Faschings, der Soldaten- und Reservistenbetreuung, des Amateurfunkens, des Modellflugs und des Hundesports;
24. die Förderung des demokratischen Staatswesens im Geltungsbereich dieses Gesetzes; hierzu gehören nicht Bestrebungen, die nur bestimmte Einzelinteressen staatsbürgerlicher Art verfolgen oder die auf den kommunalpolitischen Bereich beschränkt sind;
25. die Förderung des bürgerschaftlichen Engagements zugunsten gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke.

Ob eine Körperschaft von der Körperschaftsteuer befreit ist und welchen Zweck sie verfolgt, ergibt sich aus der vorläufigen Gemeinnützigkeitsbescheinigung, dem Freistellungsbescheid oder dem Körperschaftsteuerbescheid.

- **Vorläufige Gemeinnützigkeitsbescheinigung**

Diese Bescheinigung ist kein Verwaltungsakt, sondern hat lediglich eine Auskunft über den Spendenabzug zum Inhalt. Sie wird daher befristet erteilt und ist frei widerruflich. Die Bescheinigung gilt (für den Spendenabzug) **längstens 3 Jahre** vom Ausstellungsdatum an gerechnet und ist nicht verlängerbar.

- **Körperschaftsteuer-Freistellungsbescheid**

Der Körperschaftsteuer-Freistellungsbescheid wird erteilt, wenn Gemeinnützigkeit gegeben ist, kein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten wird oder nur ein solcher, der unter der Besteuerungsgrenze des § 64 Abs. 3 AO (35.000 €) oder unter der Freibetragsgrenze des § 24 KStG (5.000 €; bis 2008: 3.835 €) liegt. Der Freistellungsbescheid enthält auch Hinweise zur Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen, wobei die steuerbegünstigten Zwecke im Einzelnen bezeichnet sind. Der Freistellungsbescheid ist **5 Jahre ab Ausstellungsdatum gültig**.

- **Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid**

Wird ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten, der zu einer Steuerfestsetzung führt, so werden die Angaben zu Zuwendungsbestätigungen in einer Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid aufgenommen.

10. Verwendung der Zuwendung für steuerbegünstigte Zwecke

Die Zuwendung darf nur für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden. Sie darf deshalb nur im **ideellen Bereich** oder in einem **Zweckbetrieb** verausgabt werden. Eine Verwendung in der Vermögensverwaltung oder im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb wäre gemeinnützigkeitsschädlich und würde zur Haftung des Veranlassers dieser zweckwidrigen Verwendung führen.

Beispiel

Ein Sponsor des Vereins spendet eine neue Kücheneinrichtung für die Vereinsgaststätte, die Ehefrau einen Kuchen für das Stadtfest.

Eine Zuwendungsbestätigung kann nicht erteilt werden, da die Spende im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder bei vermieteter Gaststätte in der Vermögensverwaltung verwendet wird. Der Verein könnte allerdings die Küche und den Kuchen bezahlen und der Betrag könnte (möglichst mit kleiner Schamfrist) dann als „Spende für die Jugendarbeit“ zurückbezahlt werden.

11. Zuwendungsbestätigung

11.1 Allgemeine Zuwendungsbestätigung

Der Spender muss die Zuwendung dem Finanzamt durch eine **ordnungsgemäße Zuwendungsbestätigung** nachweisen. Die Zuwendungsbestätigung hat auf einem **amtlich vorgeschriebenen Vordruck** zu erfolgen (§ 50 Abs. 1 EStDV). Die Bestätigung darf eine DIN-A-4-Seite nicht überschreiten.

Die Finanzverwaltung hat mit Schreiben vom 13.12.2007 (BStBl I 2008 S. 4 ff.) die BMF-Schreiben vom 18.11.1999 (BStBl I 1999 S. 979) und vom 7. Dezember 2000 (BStBl I 2000 S. 1557) aufgehoben und neue Muster veröffentlicht.

Die im BMF-Schreiben vom 2. Juni 2000 (BStBl. I S. 592) zu den damaligen Mustern niedergelegten Grundsätze sind auch weiterhin zu beachten:

1. Die im BStBl. I 2008 S. 4 ff. veröffentlichten Vordrucke sind **verbindliche Muster**. Ihre Verwendung ist gem. § 50 Abs. 1 EStDV Voraussetzung für den Spendenabzug. Die Zuwendungsbestätigungen sind vom jeweiligen Zuwendungsempfänger anhand dieser Muster selbst herzustellen. In der auf einen bestimmten Zuwendungsempfänger zugeschnittenen Zuwendungsbestätigung müssen nur die Angaben aus den veröffentlichten Mustern übernommen werden, die im Einzelfall einschlägig sind.
2. Eine **optische Hervorhebung** von Textpassagen durch Einrahmungen und vorangestellte Ankreuzkästchen **ist zulässig**. Es bestehen auch keine Bedenken, den Namen des Zuwendenden und dessen Adresse untereinander anzuordnen. Die Wortwahl und die Reihenfolge der in den amtlichen Vordrucken vorgeschriebenen Textpassagen sind aber – vorbehaltlich der folgenden Ausführungen – beizubehalten.
3. Auf den Zuwendungsbestätigungen dürfen weder **Danksaungen** an den Zuwendenden noch **Werbung** für die Ziele der begünstigten Einrichtung angebracht werden. Entsprechende Texte sind jedoch auf der Rückseite zulässig.
4. Um eine vordruckmäßige Verwendung der Muster zu ermöglichen, bestehen keine Bedenken, wenn auf einem Mustervordruck **mehrere steuerbegünstigte Zwecke** genannt werden. Der Zuwendungsempfänger hat dann den jeweils einschlägigen Zweck kenntlich zu machen.
5. Gegen die Erstellung von **Sammelbestätigungen** für Geldzuwendungen (Mitgliedsbeiträge, Geldspenden), d. h. die Bestätigung mehrerer Zuwendungen in einer förmlichen Zuwendungsbestätigung, bestehen unter folgenden Voraussetzungen keine Bedenken:
 - Anstelle des Wortes „Bestätigung“ ist das Wort „Sammelbestätigung“ zu verwenden.
 - Bei Art der Zuwendung und Tag der Zuwendung ist auf die Rückseite oder die beigefügte Anlage (s. u.) zu verweisen.
 - In der Zuwendungsbestätigung ist die Gesamtsumme zu nennen.

- Nach der Bestätigung, dass die Zuwendungen zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke verwendet werden, ist folgende Bestätigung zu ergänzen: „Es wird bestätigt, dass über die in der Gesamtsumme enthaltenen Zuwendungen keine weiteren Bestätigungen, weder formelle Zuwendungsbestätigungen noch Beitragsquittungen o. ä., ausgestellt wurden und werden.“
 - Auf der Rückseite der Zuwendungsbestätigung oder in der Anlage ist jede einzelne Zuwendung mit Datum, Betrag und Art (Mitgliedsbeitrag, Geldspende) und nur im Falle unterschiedlich hoch begünstigter Zwecke auch der begünstigte Zweck aufzulisten. Diese Auflistung muss ebenfalls eine Gesamtsumme enthalten und als „Anlage zur Zuwendungsbestätigung vom ...“ gekennzeichnet sein.
 - Zu den in der Sammelbestätigung enthaltenen Geldspenden ist anzugeben, ob es sich hierbei um den Verzicht auf Erstattung von Aufwendungen handelt oder nicht. Handelt es sich sowohl um direkte Geldspenden als auch um Geldspenden im Wege des Verzichts auf Erstattung von Aufwendungen, sind die entsprechenden Angaben dazu entweder auf der Rückseite der Zuwendungsbestätigung oder in der Anlage zu machen.
 - In der Sammelbestätigung ist anzugeben, auf welchen Zeitraum sich die Sammelbestätigung erstreckt. Die Sammelbestätigung kann auch für nur einen Teil des Kalenderjahrs ausgestellt werden.
6. Sind lediglich **Mitgliedsbeiträge** Gegenstand der Zuwendung an Körperschaften im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, Parteien oder unabhängige Wählervereinigungen, so ist auf der jeweiligen Zuwendungsbestätigung zu vermerken, dass es sich um einen Mitgliedsbeitrag handelt (Art der Zuwendung: Mitgliedsbeitrag – der weitere Begriff Geldzuwendung ist zu streichen). Handelt es sich hingegen um eine Spende, ist bei Art der Zuwendung „**Geldzuwendung**“ anzugeben und im Rahmen der Bestätigung am Ende des Musters zu vermerken, dass es sich hierbei „**nicht um Mitgliedsbeiträge, sonstige Mitgliedsumlagen oder Aufnahmegebühren**“ handelt. Dies ist nicht mehr in den Fällen erforderlich, in denen eine Körperschaft Zwecke verfolgt, für deren Förderung Mitgliedsbeiträge und Spenden begünstigt sind. Hat der Spender zusammen mit einem Mitgliedsbeitrag auch eine Geldspende geleistet (z. B. Überweisung von 200 €, davon 120 € Mitgliedsbeitrag und 80 € Spende) handelt es sich steuerlich um zwei Zuwendungen, die entweder jeweils gesondert oder im Rahmen einer Sammelbestätigung zu bestätigen sind.
 7. Der zugewendete Betrag ist **sowohl in Ziffern als auch in Buchstaben** zu benennen. Für die Benennung in Buchstaben ist es nicht zwingend erforderlich, dass der zugewendete Betrag in einem Wort genannt wird; ausreichend ist die Buchstabenbenennung der jeweiligen Ziffern. So kann z. B. ein Betrag in Höhe von 1.246 € als „eintausendzweihundertsechssundvierzig“ oder „eins-zwei-vier-sechs“ bezeichnet werden. In diesen Fällen sind allerdings die Leerräume vor der Nennung der ersten Ziffer und hinter der letzten Ziffer in geeigneter Weise (z. B. durch „X“) zu entwerfen.
 8. Handelt es sich um eine **Sachspende**, so sind in die Zuwendungsbestätigung genaue Angaben über den zugewendeten Gegenstand aufzunehmen (z. B. Alter, Zustand, historischer Kaufpreis usw.). Stammt die Sachzuwendung nach den Angaben des Zuwendenden aus dessen **Betriebsvermögen**, dann ist die Sachzuwendung mit dem Entnahmewert anzusetzen. In diesen Fällen braucht der Zuwendungsempfänger keine zusätzlichen Unterlagen in seine Buchführung aufzunehmen, ebenso sind Angaben über die Unterlagen, die zur Wertermittlung gedient haben, nicht erforderlich. Handelt es sich um eine Sachspende aus dem **Privatvermögen** des Zuwendenden, so hat der Zuwendungsempfänger anzugeben, welche Unterlagen er zur Ermittlung des angesetzten Wertes herangezogen hat. In Betracht kommt in diesem Zusammenhang z. B. ein Gutachten über den aktuellen Wert der zugewendeten Sache oder der sich aus der ursprünglichen Rechnung ergebende historische Kaufpreis unter Berücksichtigung einer Absetzung für Abnutzung. Diese Unterlagen hat der Zuwendungsempfänger zusammen mit der Zuwendungsbestätigung in seine Buchführung aufzunehmen. Der unvollständige Satz in den amtlichen Vordrucken für Sachbestätigungen (BStBl. I 1999 S. 981, 983, 985) „Geeignete Unter-

lagen, die zur Wertermittlung gedient haben, z. B. Rechnungen, Gutachten“ ist um die Worte „liegen vor“ zu ergänzen.

9. Nach dem Betrag der Zuwendung ist bei Zuwendungen an Körperschaften im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, Parteien oder unabhängige Wählervereinigungen immer anzugeben, ob es sich hierbei um den **Verzicht auf Erstattung von Aufwendungen** handelt oder nicht. Dies gilt auch in den Fällen, in denen ein Zuwendungsempfänger grundsätzlich keine Zuwendungsbestätigungen für die Erstattung von Aufwendungen ausstellt.
10. In den Zuwendungsbestätigungen ist auch anzugeben, ob die begünstigten Zwecke im **Ausland** verwirklicht werden. Wird nur ein Teil der Zuwendung im Ausland verwendet, so ist anzugeben, dass die Zuwendung auch im Ausland verwendet wird. Steht im Zeitpunkt der Zuwendung noch nicht fest, ob der Verwendungszweck im Inland oder Ausland liegen wird, ist zu bestätigen, dass die Zuwendung ggf. (auch) im Ausland verwendet wird.
11. Die auf den verbindlichen Mustern vorgesehenen **Hinweise zu den haftungsrechtlichen Folgen der Ausstellung einer unrichtigen Zuwendungsbestätigung** und zu der steuerlichen Anerkennung der Zuwendungsbestätigung (Datum des Freistellungsbescheids bzw. der vorläufigen Bescheinigung) sind auf die einzeln erstellten Zuwendungsbestätigungen zu übernehmen.
12. Nach § 50 Abs. 4 EStDV ist ein **Doppel der Zuwendungsbestätigung** von der steuerbegünstigten Körperschaft aufzubewahren. Es ist in diesem Zusammenhang zulässig, das Doppel in elektronischer Form zu speichern. Die Grundsätze ordnungsgemäßer DV-gestützter Buchführungssysteme (BMF-Schreiben vom 07.11.1995, BStBl. I S. 738) gelten entsprechend.

Die Zuwendung muss grundsätzlich von mindestens einer durch Satzung oder Auftrag zur Entgegennahme von Zuwendungen (Zahlungen) berechtigten Person **unterschrieben** sein. Dies muss nicht unbedingt der Vorstand sein. Unter bestimmten Voraussetzungen kann das für den Verein zuständige Finanzamt genehmigen, dass die Bestätigungen **maschinell ohne Unterschrift** erstellt werden können.

Bei den Zuwendungsbestätigungen ist darauf zu achten, dass das in der Bestätigung angegebene **Datum** des Freistellungsbescheides oder Steuerbescheides **nicht länger als 5 Jahre** und das Datum der vorläufigen Bescheinigung **nicht länger als 3 Jahre** seit dem Tag der Ausstellung der Zuwendungsbestätigung zurückliegt. Anderenfalls können solche Bestätigungen nicht mehr als ausreichender Nachweis für den steuerlichen Spendenabzug anerkannt werden.

Die Zuwendungsbestätigung kann ab 2009 auf elektronischem Wege mit vorgeschriebenem Datensatz direkt an die Finanzverwaltung übermittelt werden, wenn der Spender dies wünscht und den Empfänger entsprechend ermächtigt. Dazu muss der Spender seine Steueridentifikationsnummer angeben und die Zuwendungsbestätigung muss bis 28.2. des Folgejahres bei der zuständigen Finanzbehörde eingegangen sein. Der Verein muss dem Spender die übermittelten Daten elektronisch oder auf Wunsch als Ausdruck zur Verfügung stellen (§ 50 Abs. 1a EStDV). In beiden Fällen ist darauf hinzuweisen, dass die Daten der Finanzbehörde übermittelt worden sind.

11.2 Vereinfachte Zuwendungsbestätigung § 50 Abs. 2 EStDV

Als Nachweis genügt der **Bareinzahlungsbeleg** oder die **Buchungsbestätigung** eines Kreditinstituts, wenn

1. die Zuwendung zur **Linderung der Not in Katastrophenfällen** innerhalb eines Zeitraums, den die obersten Finanzbehörden der Länder im Benehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen bestimmen, auf ein für den Katastrophenfall eingerichtetes Sonderkonto einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts, einer inländischen öffentlichen Dienststelle oder eines inländischen amtlich anerkannten Verbandes der freien Wohlfahrtspflege einschließlich seiner Mitgliedsorganisationen eingezahlt worden ist oder
2. die **Zuwendung 200 € nicht übersteigt** und
 - a) der Empfänger eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine inländische öffentliche Dienststelle ist oder

- b) der Empfänger eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes ist, wenn der steuerbegünstigte Zweck, für den die Zuwendung verwendet wird, und die Angaben über die Freistellung des Empfängers von der Körperschaftsteuer auf einem von ihm hergestellten Beleg aufgedruckt sind und darauf angegeben ist, ob es sich bei der Zuwendung um eine Spende oder einen Mitgliedsbeitrag handelt oder
- c) der Empfänger eine **politische Partei** im Sinne des § 2 des Parteiengesetzes ist und bei Zuwendungen der Verwendungszweck auf dem vom Empfänger hergestellten Beleg aufgedruckt ist.

Aus der Buchungsbestätigung müssen **Name und Kontonummer** des Auftraggebers und Empfängers, der **Betrag** sowie der **Buchungstag** ersichtlich sein. In den Fällen der Nummer 2b hat der Zuwendende zusätzlich den vom Zuwendungsempfänger hergestellten Beleg vorzulegen; im Fall des Lastschriftverfahrens muss die Buchungsbestätigung Angaben über den steuerbegünstigten Zweck, für den die Spende verwendet wird, und über die Steuerbegünstigung der Körperschaft enthalten.

12. Verzicht auf Aufwandsersatz oder Vergütungen

Unentgeltliche Nutzungen (z. B. kostenlose Überlassung von Räumen oder zinslose Gewährung eines Darlehens) und **Leistungen** (z. B. ehrenamtliche Tätigkeit) können **nicht als Spende** behandelt werden, da dem Spender insofern kein finanzieller Aufwand entsteht (§ 10b Abs. 3 Satz 1 EStG). Auch die unentgeltliche Arbeitsleistung eines Vereinsmitglieds oder Helfers ist deshalb keine Spende.

Werden die Nutzungen und Leistungen hingegen **entgeltlich** erbracht, kann der Aufwand **gespendet** werden.

Keine Probleme ergeben sich in der Regel, wenn der (angemessene) Aufwandsersatz oder die Vergütungen an einen Funktionär, Mitglied oder Helfer ausbezahlt werden und der Geldbetrag wieder gespendet wird.

Um bei sehr vielen spendenwilligen Funktionären oder Mitarbeitern den Aufwand möglichst gering zu halten, kann unter den folgenden Bedingungen auf die Auszahlung verzichtet werden (sog. **Aufwandsspende**, vgl. § 10b Abs. 3 Sätze 4 und 5 EStG und BMF-Schreiben vom 07.06.1999, BStBl. I S. 591):

- Der Spender muss gegenüber der steuerbegünstigten Körperschaft einen **Rechtsanspruch** auf Auslagenersatz oder Vergütung haben, so dass er die Auszahlung der entsprechenden Beträge tatsächlich verlangen und rechtlich durchsetzen kann.
- Der Anspruch muss sich dabei aus der **Satzung**, aus einem **Vertrag** oder auf Grund eines **Vorstandsbeschlusses** ergeben.
- Für die Anerkennung eines Aufwandsersatzanspruches aufgrund eines Vorstandsbeschlusses ist zusätzlich erforderlich, dass der entsprechende Beschluss den Mitgliedern in geeigneter Weise bekannt gemacht worden ist. Eine nachträgliche rückwirkende Begründung von Ersatzpflichten durch den Zuwendungsempfänger, z. B. durch eine rückwirkende Satzungsänderung, reicht nicht aus.
- Aufwandsersatzansprüche aus einer auf einer entsprechenden Satzungsermächtigung beruhenden **Vereinsordnung** (z. B. Reisekostenordnung) sind Ansprüche aus Satzungen i. S. des § 10b Abs. 3 Satz 4 EStG.
- Auf die Auszahlung des Erstattungsanspruchs muss **nachträglich** verzichtet werden.

Aufwandsersatzansprüche müssen **ernsthaft eingeräumt** sein und dürfen gemäß § 10b Abs. 3 Satz 5 EStG nicht unter der Bedingung des Verzichts stehen. Wesentliches Indiz für die Ernsthaftigkeit von Aufwandsersatzansprüchen ist die **wirtschaftliche Leistungsfähigkeit** der Körperschaft. Diese muss ungeachtet des späteren Verzichts in der Lage sein, den geschuldeten Aufwandsersatz zu leisten. Die vorstehenden Grundsätze gelten entsprechend, wenn der Aufwandsersatz nach einer vorhergehenden Geldspende ausbezahlt wird.

Bei dem Verzicht auf den Ersatz der Aufwendungen handelt es sich nicht um eine Spende des Aufwands, sondern um eine **Geldspende**, bei der entbehrlich ist, dass Geld zwischen dem Zuwendungsempfänger und dem Zuwendenden tatsächlich hin und her

fließt. In der Zuwendungsbestätigung ist deshalb eine Geldzuwendung zu bescheinigen.

Für die Höhe der Zuwendung ist der vereinbarte Ersatzanspruch maßgeblich; allerdings kann ein unangemessen hoher Ersatzanspruch zum **Verlust der Gemeinnützigkeit** des Zuwendungsempfängers führen (§ 55 Abs. 1 Nr. 3 AO). Eine Zuwendungsbestätigung darf nur erteilt werden, wenn sich der Ersatzanspruch auf Aufwendungen bezieht, die zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke des Zuwendungsempfängers erforderlich waren. Werden Vergütungen bezahlt, sind die lohnsteuer- und sozialversicherungsrechtlichen Pflichten zu erfüllen.

Der Zuwendungsempfänger muss die zutreffende Höhe des Ersatzanspruchs, über den er eine Zuwendungsbestätigung erteilt hat, durch **geeignete Unterlagen** im Einzelnen belegen können.

Beispiel

Ein Vereinsmitglied oder Förderer des Vereins fährt mit seinem Privat PKW die Jugendmannschaft des Sportvereins zu Auswärtsspielen. Er macht dies ehrenamtlich. Er kann eine Zuwendungsbestätigung unter folgenden Voraussetzungen erhalten:

- * soweit ihm tatsächlich Aufwendungen entstanden sind (der Aufwand an Zeit oder Arbeitskraft, ohne dass hierfür ein Arbeitsverhältnis zum Verein besteht, reicht hierfür nicht aus),
- * er nach der Vereinssatzung oder vertraglich einen Erstattungsanspruch gegen den Verein hat, der nicht unter der Bedingung des Verzichts eingeräumt wurde,
- * der Aufwandsersatz der Höhe nach angemessen ist (ein Fahrtkostenersatz ist stets angemessen, wenn er sich im Rahmen der Kilometerpauschale für Dienstreisen von z. Zt. 0,30 € je gefahrenen Kilometer hält) und
- * auf den Erstattungsanspruch zeitnah nachträglich zugunsten des Vereins verzichtet wird.

Als Aufwandsersatz können nur die Kosten anerkannt werden, die der Helfer oder ehrenamtlich Tätige als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehen könnte. Dies ist insbesondere bei Mehraufwendungen für Verpflegung von Bedeutung, da nicht die tatsächlichen Aufwendungen, sondern nur die in § 4 Abs. 5 Nr. 5 EStG normierten Sätze ausbezahlt werden dürfen.

Die Finanzverwaltung hat es bisher nicht beanstandet, wenn einem ehrenamtlich Tätigen der **Aufwand pauschal mit max. 255 € im Kalenderjahr** ersetzt wird. Dieser Betrag ist (wenn tatsächlich Aufwand entstanden ist) nicht gemeinnützigkeitsschädlich und führt nicht zu steuerpflichtigen Einkünften. Erhält der ehrenamtlich Tätige pauschal mehr als 255 € unterliegt der gesamte Betrag der Einkommensteuer (§ 22 Nr. 3 EStG).

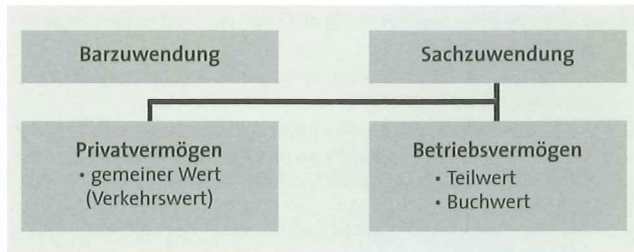
Ab 2007 sind Zuwendungen an Mitarbeiter (Funktionäre, Helfer, Schiedsrichter, Platzwart, Putzfrau) einer steuerbegünstigten Körperschaft in Höhe von **500 € von der Einkommensteuer befreit** (§ 3 Nr. 26a EStG). Der Verein kann die Ehrenamtspauschale in dieser Höhe an die Funktionäre auszahlen oder im Rahmen der Aufwandsspende eine Zuwendungsbestätigung ausstellen. Voraussetzung ist allerdings, dass die satzungsmäßigen Voraussetzungen gegeben sind (die Satzung muss ausdrücklich die Zahlung von Vergütungen an die Funktionäre zulassen), der Vergütung eine tatsächliche Arbeitsleistung gegenübersteht und die Höhe der Zahlung angemessen ist (Einzelheiten siehe DWS-Flyer „Die Ehrenamtspauschale § 3 Nr. 26a EStG“).

Eine Zuwendungsbestätigung kann nicht nur für den Verzicht auf Aufwandsersatz, sondern auch für den Verzicht auf Vergütungen ausgestellt werden. Dies ist auch dann möglich, wenn der Helfer bei einer **Veranstaltung des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs** tätig wird. Bei Aufwandsspenden muss der Helfer aber schriftlich versichern, dass er für den ideellen Bereich spendet.

13. Wertansatz der Zuwendung

Die ausstellende Körperschaft hat den Wertansatz der Zuwendung zu bestimmen. Während bei **Barzuwendungen** dies keine Schwierigkeiten bereiten dürfte, ist der Wertansatz bei **Sachspenden** nicht immer einfach. Zu unterscheiden ist, ob die Zuwendung aus dem **Betriebsvermögen** oder dem **Privatvermögen** geleistet wird.

13.1 Übersicht



13.2 Barzuwendungen

Bei Barzuwendungen ergibt sich hinsichtlich der Feststellung des Wertes der Zuwendung keine Schwierigkeit. Der dem Verein zufließende Betrag ist auch der Betrag, der in der Zuwendungsbestätigung zu bestätigen ist. Dabei ist darauf zu achten, dass Kosten des Spenders für die Übermittlung des Betrages, z. B. Bankgebühren, nicht als Spende bestätigt werden dürfen.

13.3 Sachzuwendungen

Bei Sachzuwendungen ist zu unterscheiden, ob diese aus dem Privatvermögen oder aus einem Betriebsvermögen geleistet werden.

13.3.1 Zuwendungen aus dem Privatvermögen

Eine Sachzuwendung aus dem Privatvermögen ist mit dem **gemeinen Wert** anzusetzen. Dies ist der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielbare Veräußerungspreis (Verkehrswert) einschließlich der Umsatzsteuer. Bei neuen Wirtschaftsgütern ist i. d. R. der Kaufpreis zugrunde zu legen.

Bei gebrauchten Wirtschaftsgütern ist der Wert teilweise nur sehr schwer zu ermitteln. Wegen der Haftungsregelung in § 10b Abs. 4 EStG empfiehlt es sich, auf die Wertermittlung **größte Sorgfalt** zu legen und alle verfügbaren Informationsquellen heranzuziehen. Bei größeren Werten ist die Einholung eines **Gutachtens** zu empfehlen, um Schwierigkeiten mit dem Finanzamt zu vermeiden. Bei der Bestimmung des Werts eines gebrauchten PKW ist die Schwacke-Liste oder das Angebot eines Kfz-Händlers maßgebend.

Eine Berechnung des Wertes nach steuerrechtlichen Grundsätzen (Anschaffungskosten – Absetzung für Abnutzung) kann nur ein Anhaltspunkt sein.

Der Wert einer Sachzuwendung wird aber nicht durch die Anschaffungskosten begrenzt. Bei Gemälden, Münzen oder Briefmarken kann der gemeine Wert erheblich über den Anschaffungskosten des Spenders liegen. Aufgrund der Änderung des § 10b Abs. 3 Satz 3 EStG durch das JStG 2009 sind jedoch die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten dann maßgebend, wenn die Veräußerung des Wirtschaftsgutes im Zeitpunkt der Zuwendung einen Veräußerungstatbestand erfüllt hätte. Dies ist bei beweglichen Wirtschaftsgütern dann der Fall, wenn Sie innerhalb eines Jahres nach der Anschaffung gespendet werden, bei Grundstücken innerhalb von 10 Jahren nach der Anschaffung (§ 23 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG).

Bei den meisten gebrauchten Gegenständen des Privatvermögens (z. B. Möbel, Kleider) kommt, wenn überhaupt, nur ein geringer Spendenabzug in Betracht, da diese Gegenstände nicht oder nur zu einem sehr niedrigen Preis verkauft werden können. Im Urteil vom 23.05.1989 (BStBl. II S. 879) hat der BFH zwar bestätigt, dass auch gebrauchte Wirtschaftsgüter Gegenstand einer Sachzuwendung sein können, dass aber die für den Wert der Spende maßgeblichen Faktoren wie Neupreis, Zeitraum zwischen Anschaffung und Wertabgabe sowie der tatsächliche Erhaltungszustand vom Spender nachzuweisen sind. Können diese Feststellungen nicht mehr getroffen werden, kommt ein Spendenabzug nicht in Betracht.

Blutspenden gelten nach Auffassung der Finanzverwaltung **nicht als Sachspenden**, ein Spendenabzug ist deshalb nicht möglich. Hat der Blutspender jedoch einen Anspruch auf Auszahlung eines Geldbetrages und verzichtet er im Nachhinein auf die Auszahlung, kann eine Zuwendungsbestätigung erteilt werden.

13.3.2 Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen

Stammt die Sachzuwendung aus dem Betriebsvermögen des Spenders, ist sie mit dem **Teilwert** anzusetzen (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG). Der Teilwert ist der Wert, den ein Käufer des gesamten Betriebes für den einzelnen Gegenstand zahlen würde. In der Regel sind dies die Kosten, die der Unternehmer für die Wiederbeschaffung des

Gegenstandes aufwenden müsste. Bei Waren entspricht der Teilwert daher regelmäßig den Anschaffungskosten. Bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (z. B. Kfz) wird der Teilwert über dem Buchwert liegen. Die Aufdeckung der stillen Reserven wird jedoch durch den Spendenabzug wieder kompensiert.

Bei **Entnahme** der Sachzuwendung aus einem Betriebsvermögen darf höchstens der Entnahmewert als Spende bescheinigt werden und nicht der möglicherweise höhere gemeine Wert (§ 10b Abs. 3 Satz 2 EStG).

Gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 5 EStG können Sachzuwendung an steuerbefreite Körperschaften i. S. d. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG zur Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke auch zum **Buchwert** entnommen werden. In der Zuwendungsbestätigung darf aber dann auch nur dieser Buchwert bescheinigt werden. Diese Regelung ist dann von Vorteil, wenn die Sachzuwendung sehr hoch ist und die Zuwendung im Rahmen der Höchstbeträge nicht in voller Höhe abgezogen werden könnte. Die Aufdeckung der stillen Reserven führt sonst zu einer Steuerbelastung, die nicht durch den Spendenabzug kompensiert werden kann.

Die bei der Entnahme einer Sachzuwendung aus dem Betriebsvermögen entstehende **Umsatzsteuer** (§ 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG) ist dem Entnahmewert (Teilwert oder Buchwert) zuzurechnen und der Gesamtbetrag als Spende zu berücksichtigen.

Der Spender hat dem Verein Angaben darüber zu machen, ob die Spende aus dem Privat- oder Betriebsvermögen stammt und mit welchem Wert (Teil- oder Buchwert) die Sachspende aus dem Betriebsvermögen entnommen wurde.

In der Zuwendungsbestätigung sind die Grundlagen der Wertermittlung gesondert darzustellen und die **erforderlichen Nachweise und Unterlagen aufzubewahren**.

14. Die Verantwortlichkeit des Spendenausstellers

14.1 Haftungsrechtliche Konsequenzen

14.1.1 Allgemeines

Nach § 10b Abs. 4 EStG, § 9 Abs. 3 KStG und § 9 Nr. 5 GewStG kann der gutgläubige Spender darauf vertrauen, dass eine ihm ausgestellte Zuwendungsbestätigung gültig ist und er deshalb auch den Spendenabzug bei der Einkommensteuer/Körperschaftsteuer und evtl. bei der Gewerbesteuer geltend machen kann. Der **gute Glaube des Spenders** ist auch dann geschützt, wenn das Finanzamt keine Vertrauensgrundlage in Form eines Freistellungsbescheides geschaffen hat.

Der gute Glaube in die Zuwendungsbestätigung besteht dann aber nicht, wenn der Spender die Bestätigung durch **unlautere Mittel oder falsche Angaben** erwirkt hat oder ihm die Unrichtigkeit der Bescheinigung bekannt oder infolge grober Fahrlässigkeit nicht bekannt war.

Da der gutgläubige Spender geschützt wird, und das Finanzamt deshalb auch eine unrichtige Zuwendungsbestätigung akzeptieren muss, ist der Steuerausfall von dem zu tragen, der die unrichtige Bescheinigung verursacht hat. Nach § 10b Abs. 4 Satz 2 EStG **haftet** deshalb für die entgangene Steuer, **wer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Bestätigung ausstellt oder veranlasst, dass Zuwendungen nicht zu den in der Bestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden**.

Die dem Finanzamt entgangene Steuer wird bei der **Einkommen- und Körperschaftsteuer** pauschal mit **30 %** angesetzt.

Wurde die Zuwendung aus dem Betriebsvermögen geleistet und bei der **Gewerbesteuer** als Kürzung geltend gemacht, so erhöht sich der Haftungsbetrag um weitere **15 %** der Zuwendung.

Die Haftungsregelung soll nach Ansicht der Finanzverwaltung auch dann zur Anwendung kommen, wenn die Zuwendungsbestätigung tatsächlich nicht zu einem Steuerausfall beim Spender geführt hat.

Eine Haftung tritt aber nach Auffassung des BFH (BFH vom 10.09.2003, BStBl. II 2004, S. 352) jedoch nur dann ein, soweit eine echte Fehlverwendung vorliegt, auch wenn dem Verein rückwirkend die Gemeinnützigkeit aberkannt wurde. Nicht betroffen sind deshalb Zuwendungen, die zu vermeintlich steuerbegünstigten Zwecken verwendet wurden.

Der **Haftungsbescheid** wird in der Regel **gegen den Verein** erlassen. Es ist aber nicht ermessensfehlerhaft, wenn sich das Finanzamt direkt an den verantwortlichen Vereinsfunktionär wendet, wenn die Inanspruchnahme des Vereins sich wegen zweifelhaf-

ter Leistungsfähigkeit schwieriger gestalten könnte (FG Baden-Württemberg Urteil vom 14.07.1998, DStRE 1999 S. 295). Bei der Veranlasserhaftung darf der für den Verein Handelnde nur in Anspruch genommen werden, wenn die Vollstreckungsmaßnahmen gegen den Verein nicht erfolgreich waren (§ 10b Abs. 4 Satz 4 EStG – eingefügt durch JStG 2009).

Die Haftungsreduktion aufgrund des Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements von 40 % auf 30 % des zugewendeten Betrages ist zu Gunsten des Stpfl. auf alle Haftungsbescheide anzuwenden, die nach dem 01.01.2007 bekannt gegeben wurden, unabhängig davon, für welchen Haftungszeitraum die Inanspruchnahme erfolgt. Im Umkehrschluss ist zu Lasten des Stpfl. die Erhöhung von 10 % auf 15 % bei der Gewerbesteuer erst auf Fälle anzuwenden, in denen der Haftungsanspruch nach dem 31.12.2006 entstanden ist.

Bei der Haftungsregelung sind zwei Fallgruppen zu unterscheiden:

14.1.2 Die Ausstellerhaftung

Als Aussteller haftet, wer eine unrichtige Zuwendungsbestätigung ausstellt. Folgende Fallkonstellationen sind denkbar:

- Der Verein ist nicht wegen Verfolgung gemeinnütziger Zwecke steuerbegünstigt.
- Es wird eine zu hohe Zuwendung bestätigt.
- Es wird eine Sachzuwendung als Geldzuwendung bestätigt.
- Mitgliedsbeiträge werden unzulässigerweise als Spende bestätigt.
- Es werden Spendenbestätigungen für Leistungen ausgestellt.

Beispiel

Das Vereinsmitglied M spendet dem Verein für die Geschäftsstelle einen 5 Jahre alten PC und bittet um eine Zuwendungsbestätigung in Höhe von 1.000 €. Da M außerdem noch laufend erhebliche Barzuwendungen leistet, stellt der 1. Vorsitzende die Zuwendungsbestätigung mit schlechtem Gewissen in der verlangten Höhe aus.

Da ein 5 Jahre alter PC keinen Marktwert mehr besitzt, ist die Zuwendungsbestätigung falsch. Aufgrund der Bösgläubigkeit des Spenders wird das Finanzamt die Einkommensteuer des Spenders durch Versagung des Spendenabzugs erhöhen. Ist jedoch die Eintreibung der Nachzahlung, z. B. durch Wegzug ins Ausland, nicht möglich oder erheblich erschwert, kann das Finanzamt den Verein oder den Vorsitzenden in Haftung nehmen.

Beispiel

Sponsor S spendet zu Weihnachten jeweils 1.000 € für die Jugendarbeit der in der Gemeinde ansässigen Vereine. Auch der neu gegründete Tennisclub erhält 1.000 €. Der Tennisclub hat jedoch noch nicht die Gemeinnützigkeit beim Finanzamt beantragt, was S nicht bekannt war. Der 1. Vorsitzende des Vereins stellt die gewünschte Zuwendungsbestätigung aus.

Da der Spender gutgläubig ist, darf er die Spende steuerlich geltend machen. Der Verein haftet jedoch mit 30 % des Spendenbetrages, wenn die Spende aus dem Gewerbebetrieb des Spenders geleistet wurde mit insgesamt 45 %. Der 1. Vorsitzende könnte hier nicht geltend machen, dass ihm nicht bekannt war, dass die Erteilung einer Zuwendungsbestätigung von einem Freistellungsbescheid des Finanzamts abhängig sei. Er habe doch die Spende für besonders förderungswürdige gemeinnützige Zwecke verwendet. Das Finanzamt wird ihm in diesem Fall grobe Fahrlässigkeit vorwerfen, da sich ein Vereinsvorstand über die Voraussetzungen der Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen informieren muss.

14.1.3 Die Veranlasserhaftung

Wer bewirkt, dass die Spende nicht zu den in der Zuwendungsbestätigung genannten steuerbegünstigten Zwecken verwendet wird, haftet ebenfalls für den Steuerausfall. Die Veranlasserhaftung setzt nur eine objektive zweckfremde Verwendung der Zuwendung voraus. Ein Verschulden des Veranlassers ist nicht erforderlich.

Da Spenden nur für den ideellen Vereinsbereich und die Zweckbetriebe verwendet werden dürfen, liegt regelmäßig der Haftungstatbestand vor, wenn die Spenden für die Vermögensverwaltung oder den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verausgabt werden. Außerdem liegt ein Verstoß gegen das Gebot der Selbstlosigkeit und der Ausschließlichkeit vor, die zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit führen können.

Beispiele

- Ein gespendeter Schinken für die Tombola wird in der Vereinsgaststätte verkauft.
- Eine Spende wird für die Renovierung oder Ausstattung der Vereinsgaststätte verwendet.
- Spenden werden für die Finanzierung der bezahlten Fußballmannschaft im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verwendet. Zulässig wäre allerdings die Verwendung von zweckgerichteten Spenden von Sponsoren zur Finanzierung dieser Mannschaft, wenn die Sponsoren keine Zuwendungsbestätigung erhalten.

14.2 Strafrechtliche Konsequenzen

Wer falsche Zuwendungsbestätigungen ausstellt oder die Zuwendung zweckfremd verwendet, haftet nicht nur für die entgangene Steuer, sondern kann auch wegen Steuerhinterziehung bestraft werden.

Nach § 370 AO wird mit Freiheitsstrafe bis zu 5 Jahren oder mit Geldstrafe bestraft, wer

1. den Finanzbehörden oder anderen Behörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige Angaben macht oder
2. die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erheblich Tatsachen in Unkenntnis lässt

und dadurch Steuern verkürzt.

Da die Steuerhinterziehung kein eigenhändiges Delikt ist, kann jeder Täter sein, nicht nur der Steuerschuldner.

Steuerhinterziehung kann jedoch nur vorsätzlich begangen werden. Hat der Aussteller oder der Verwender nur leichtfertig gehandelt, kommt nur eine Ordnungswidrigkeit nach § 378 AO in Betracht.

14.3 Gemeinnützigkeitsrechtliche Konsequenzen

Missbräuche im Zusammenhang mit der Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen können zum Verlust der Steuerbefreiung führen. Die Steuerbefreiung kann bis zu 10 Jahren rückwirkend aberkannt werden. Dies hat für die Körperschaft in der Regel existenzbedrohende Konsequenzen. Die Steuerbegünstigung für die Ertragsteuern entfällt und bei der Umsatzsteuer ist der ermäßigte Steuersatz nicht mehr anzuwenden.

15. Muster für Zuwendungsbestätigungen

Muster für Zuwendungsbestätigungen wurden mit Schreiben vom 13.12.2007 im Bundessteuerblatt veröffentlicht (BStBl I 2008 S. 4 ff.).

Im Zusammenhang mit diesem Merkblatt werden folgende Produkte des DWS-Verlags empfohlen:

Merkblätter

Nr. 1605 Neuregelung des Spendenrechts ab 01.01.2007 – Vergünstigungen für den Spender

Nr. 1611 Sponsoring steuerlich optimal gestalten

Kommentierte Checkliste

Nr. 44 Mitgliederversammlung eines Vereins

Broschüre

Nr. 306 Die neue Vereinsbesteuerung