

# Änderungen der Voraussetzungen für eine steuerliche Anerkennung sog „Aufwandsspenden“ durch das BMF-Schreiben v. 25.11.2014

Carina Emser\*

Zuwendungen zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke können bis zu den gesetzlichen Höchstgrenzen als Sonderausgaben abgezogen werden. Als Zuwendung kommt neben Geld- und Sachspenden auch das Spenden eines Zahlungsanspruches gegen die steuerbegünstigte Körperschaft in Betracht (§ 10b Abs. 3 S. 5-6 EStG). Diese sog Aufwandsspenden, unter denen zumeist auch die Rückspenden erfasst werden, verursachen in der Praxis oftmals Probleme. Das BMF-Schreiben v. 25.11.2014<sup>1</sup> erläutert die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Spende nach § 10b Abs. 3 S. 5 EStG und ist auch eine Handreichung für Körperschaften, unberechtigte Wünsche nach Zuwendungsbestätigungen abzuwehren.

## 1. Welche Ansprüche kommen in Frage?

### 1.1 Ansprüche auf Aufwendungsersatz

Generell gilt, dass nur Ersatzansprüche für Aufwendungen in Frage kommen, die zur Erfüllung der steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecke der nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbegünstigten Körperschaft erforderlich waren.

#### 1.1.1 Allgemeines

Entstehen einer Person Aufwendungen zugunsten einer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbegünstigten Körperschaft und verzichtet sie auf die Erfüllung ihres Erstattungsanspruches, können diese Aufwendungen als Spende abgezogen werden. Nach Ansicht der Finanzverwaltung war dies schon in der Vergangenheit allerdings nur möglich, wenn der Anspruch auf Ersatz der Aufwendungen durch die Satzung der Körperschaft oder durch Vertrag eingeräumt wurde. Diese Rechtsansicht wurde durch den BFH in seinem Urteil vom 24.9.1985 in Zweifel gezogen.<sup>2</sup> Dieses Urteil fand jedoch über den Einzelfall hinaus keine Anwendung.<sup>3</sup> Mit dem Gesetz zur Verbesserung und Vereinfachung der Vereinsbesteuerung (Vereinsförderungsgesetz) v. 18.12.1989 wurde die Ansicht der Finanzverwaltung klarstellend ins Gesetz aufgenommen. Begründet wurde die Aufnahme in § 10b Abs. 3 EStG idF des Vereinsförderungsgesetzes auch mit der Schaffung von Rechtssicherheit und einer Erleichterung für ehrenamtliche Vertreter von Vereinen. Die Gesetzesänderung erleichtert nun, unberechtigte Wünsche nach einem Ausstellen von Zuwendungsbestätigungen für Aufwendungen abzuwehren.<sup>4</sup>

In der Folge ließ die Finanzverwaltung jedoch auch gelten, wenn der Aufwendungsersatzanspruch auf einem rechtsgültigen Vorstandsbeschluss beruht, der den Mitglie-

dern in geeigneter Weise bekannt gemacht wurde.<sup>5</sup> Eine nachträgliche rückwirkende Begründung von Ersatzpflichten reichte nicht aus. Ebenso wurden Ansprüche aus einer Vereinsordnung als Ansprüche aufgrund einer Satzung anerkannt (zB Reisekostenordnung), wenn diese aufgrund einer Ermächtigung in der Satzung erlassen wurde.

Diese Ansicht wurde nun im aktuellen BMF-Schreiben zur steuerlichen Abziehbarkeit sog Aufwandsspenden v. 25.11.2014 modifiziert. Beruht ein Aufwendungsersatzanspruch auf einem rechtsgültigen Vorstandsbeschluss, muss der Vorstand dazu in der Satzung ermächtigt worden sein. Ansprüche aus einer Vereinsordnung werden weiterhin als Anspruch aus einer Satzung angesehen, wenn sich eine Ermächtigung in der Satzung wiederfindet.

Es bleibt abzuwarten, ob sich die Rechtsprechung dieser Ansicht, die nicht ausdrücklich vom Gesetzeswortlaut abgedeckt ist, anschließt. In seinem Urteil v. 4.3.2014 hat das FG Berlin-Brandenburg ausgeführt, dass ein Anspruch, der auf einem Vorstandsbeschluss beruht, die Anforderungen des § 10b Abs. 3 S. 5 EStG nicht erfüllt.<sup>6</sup>

#### 1.1.2 Besonderheiten bei ehrenamtlich tätigen Mitgliedern und Förderern

Grundsätzlich geht die Finanzverwaltung davon aus, dass ehrenamtlich Tätige und Förderer einer Körperschaft unentgeltlich und ohne Ansprüche auf Aufwendungsersatz tätig werden. Diese Vermutung muss für die Gewährung des Spendenabzugs widerlegt werden. Bei Ansprüchen, die auf einer Satzung beruhen, ist diese Vermutung bereits durch die Regelung in der Satzung widerlegt. Bei vertraglichen Ansprüchen ist die Annahme grundsätzlich durch einen schriftlichen Vertrag zwischen Zuwendungsempfänger und Zuwendendem zu widerlegen, der vor der Tätigkeit abgeschlossen werden muss, die zu einem Aufwendungsersatzanspruch führt. An dieser Ansicht hat die Finanzverwaltung auch im überarbeiteten BMF-Schreiben festgehalten.

### 1.2 Verzicht auf sonstige Ansprüche (Rückspende)

Ein Verzicht auf sonstige Ansprüche kann als sog Rückspende anerkannt werden. Das BMF-Schreiben v. 25.11.2014 enthält hierzu erstmals Ausführungen. Als Beispiele werden Lohn- und Honorarforderungen sowie gesetzliche Ansprüche genannt, die keine Aufwendungsersatzansprüche sind. Für die Rückspenden gelten die gleichen Voraussetzungen: Der Anspruch muss ebenso ernsthaft eingeräumt worden und der Verein auch wirtschaftlich leistungsfähig sein.

## 2. Ernsthaftigkeit des Anspruchs

Ansprüche auf Aufwendungsersatz oder eine Vergütung (und sonstige vertragliche Ansprüche) müssen ernsthaft eingeräumt sein und dürfen nicht unter der Bedingung des Ver-

\* Carina Emser ist Oberregierungsrätin in Berlin.

1 25.11.2014 – IV C 4 - S 2223/07/0010 :005, DOK 2014/0766502, DStR 2014, 2460.

2 BFH v. 24.9.1985 – IX R 8/81, BStBl. II 1986, 726 = DStR 1986, 51.

3 BMF v. 27.8.1986 – IV B 4 - S 2223-194/86, BStBl. I 1986, 479.

4 BT-Drs. 11/4176, 13.

5 BMF v. 7.6.1999 – IV C 4 - S 2223-111/99, BStBl. I 1999, 591 = DStR 1999, 1229.

6 FG Berlin-Brandenburg v. 4.3.2014 – 6 K 9244/11, DStRE 2014, 1480.

zichts stehen. Das neue BMF-Schreiben stellt höhere Hürden für das Vorliegen einer ernsthaften Vereinbarung auf. Als Maßstab werden darin die zeitliche Nähe des Verzichts zur Fälligkeit des Anspruches sowie die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Körperschaft genannt.

### 2.1 Zeitliche Nähe des Verzichts

Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist die zeitliche Nähe gegeben, wenn bei einmaligen Ansprüchen innerhalb von drei Monaten und bei einer regelmäßigen Tätigkeit alle drei Monate ein Verzicht erklärt wird. Maßgeblicher Zeitpunkt für die Berechnung der Dreimonatsfrist ist die Fälligkeit des Anspruches. Der Anspruchsinhaber muss innerhalb von drei Monaten nach Fälligkeit seines Anspruches erklären, ob er auf die Zahlung der Körperschaft verzichtet. Tut er dies nicht, ist davon auszugehen, dass der Anspruch nicht ernsthaft eingeräumt wurde. Dies entspricht auch dem allgemeinen Geschäftsgebaren. Der Anspruchsinhaber besteht üblicherweise nach Fälligkeit – ggf. unter Einräumung eines Zahlungsziels – auf die Erfüllung seines Anspruches. Dass ein Anspruchsinhaber im Regelfall mehr als drei Monate auf die Erfüllung seines Anspruches wartet, ist kaum denkbar. Es ist daher gerechtfertigt, dass die Finanzverwaltung in einem solchen Fall davon ausgeht, dass der Anspruch nicht ernsthaft eingeräumt wurde.

Bei regelmäßigen Tätigkeiten besteht gewöhnlich auch ein regelmäßiger Auszahlungsanspruch. Ist also ein Übungsleiter jeden Monat tätig, hat er in der Regel auch einen Anspruch auf monatliche Vergütung seiner Tätigkeit. In einem solchen Fall genügt es, dass ein Verzicht nur alle drei Monate erklärt wird und nicht für jeden Monat verzichtet werden muss. Die Finanzverwaltung hat folglich für diese Fälle eine Vereinfachungsregelung geschaffen.

Bestehen zB Ansprüche auf Fahrtkostenersatz, dann ist für die Frage, wann verzichtet werden muss, maßgeblich, wie die Erstattung der Fahrtkosten geregelt wurde. Gibt es für die Fahrtkosten bei der Körperschaft nur einen Abrechnungszeitpunkt, zB am Ende des Jahres, muss nur einmal auf den Erstattungsanspruch verzichtet werden. Können aber Fahrtkosten direkt nach dem Entstehen abgerechnet werden und entstehen diese Fahrtkosten aufgrund einer regelmäßigen Tätigkeit auch in regelmäßigen Abständen, dann genügt ein Verzicht am Ende des Jahres nicht. Stattdessen muss auch hier alle drei Monate auf die Erstattungsansprüche verzichtet werden.

Die Körperschaft kann das Verfahren zur Zahlung von Aufwandsersatz so ausgestalten, dass Aufwendungen nur am Ende des Jahres ersetzt werden. Dann genügt ein einmaliger Verzicht auf den Erstattungsanspruch. Diejenigen, die nicht auf ihren Anspruch verzichten, müssen allerdings auch bis dahin auf die Auszahlung des Aufwandsersatzes warten.

Diese Regelung der Finanzverwaltung dient ua dazu, einen Missbrauch bei den sog Aufwandspenden zu vermeiden, indem Gefälligkeitsbescheinigungen ausgestellt werden und sich alle Beteiligten von Anfang an darüber einig waren, dass der Anspruchsinhaber auf seinen Anspruch verzichten wird. Es entstehen keine unvertretbaren bürokratischen Lasten. Besteht ein monatlicher Anspruch, genügt es, wenn alle drei Monate auf diese Ansprüche verzichtet wird. Der Verzicht kann zB durch ein formloses Schreiben erfolgen.

### 2.2 Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Körperschaft

Eine Körperschaft muss sowohl bei der Entstehung des Anspruchs als auch zum Verzichtszeitpunkt wirtschaftlich leistungsfähig sein. Sie müsste also in der Lage gewesen sein, den Anspruch zu erfüllen. Dies ist wesentliche Voraussetzung für das Vorliegen einer Aufwandsspende.<sup>7</sup> Im BMF-Schreiben v. 7.6.1999 fand sich bisher nur der Hinweis auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit bei Anspruchsentstehung. Der BFH hat im og Urteil klargestellt, dass die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit auch im Verzichtszeitpunkt gegeben sein muss. Eine entsprechende Regelung wurde nun in das neue BMF-Schreiben aufgenommen.

Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit ist anzunehmen, wenn der Zuwendungsempfänger ungeachtet des späteren Verzichts durch den Zuwendenden bei prognostischer Betrachtung zum Zeitpunkt der Einräumung des Anspruchs auf den Aufwandsersatz oder die Vergütung wirtschaftlich in der Lage ist, die eingegangene Verpflichtung zu erfüllen. Wird auf einen Anspruch verzichtet, muss dieser auch im Zeitpunkt des Verzichts tatsächlich werthaltig sein.

Die Finanzverwaltung geht regelmäßig davon aus, dass der Anspruch auch im Zeitpunkt des Verzichts noch werthaltig ist, wenn er schon im Zeitpunkt der Einräumung werthaltig war. Diese Vermutung greift allerdings nicht, wenn sich die finanzielle Situation der Körperschaft (im BMF ist lediglich der „Verein“ genannt, es handelt sich hier wohl um ein redaktionelles Versehen) seit dem Zeitpunkt der Entstehung des Anspruchs wesentlich verschlechtert hat. Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit soll immer dann vorliegen, wenn die Körperschaft offensichtlich über genug liquide Mittel bzw. sonstiges Vermögen verfügt, das zur Begleichung der eingegangenen Verpflichtung herangezogen wird. Eine Differenzierung nach den verschiedenen Sphären einer steuerbegünstigten Körperschaft (ideelle Tätigkeit, Zweckbetrieb, steuerfreie Vermögensverwaltung und steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb) ist nicht vorzunehmen.

Es wird an der Stelle noch einmal durch die Finanzverwaltung klargestellt, dass Aufwandsspenden nur dann vorliegen, wenn die Körperschaft auch in der Lage ist, die Ansprüche, auf die verzichtet wird, zu erfüllen. Auf diese Weise wird es Vertretern von Körperschaften weiter erleichtert, unberechtigte Wünsche nach Zuwendungsbestätigungen abzulehnen.

Das BMF-Schreiben enthält keine Dokumentationspflicht der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bei empfangenen Aufwands- oder Rückspenden. Befindet sich die Körperschaft jedoch in einer schwierigen finanziellen Situation, empfiehlt es sich trotzdem nachzuhalten, dass die Körperschaft den Anspruch, auf den verzichtet wurde, hätte erfüllen können.

Kann eine Körperschaft den Anspruch nur teilweise erfüllen, dann liegt – konsequenterweise – nur in dieser Höhe auch eine Spende vor. Hat ein Spender einen Anspruch auf Zahlung von 100 € und könnte die Körperschaft im Verzichtszeitpunkt nur 80 € zahlen, hat der Spender lediglich 80 € gespendet.

<sup>7</sup> BFH v. 9.5.2007 – XI R 23/06, DStRE 2008, 12; Buchna, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 10. Aufl. 2010, 440 f.

### 3. Endgültige wirtschaftliche Belastung

Beim Zuwendenden muss auch eine endgültige wirtschaftliche Belastung eingetreten sein. Es darf der Wertabgabe des Spenders kein entsprechender Vermögenszufluss bei ihm oder – im Falle der Zusammenveranlagung – dem Ehegatten/Lebenspartner entgegenstehen. Die Aufträge und die daraus resultierenden Aufwendungen dürfen – weder ganz noch teilweise – im eigenen Interesse des Spenders ausgeführt bzw. getätigt worden sein.<sup>8</sup> Die Ansicht der Finanzverwaltung zu dieser Voraussetzung hat sich nicht geändert.

### 4. Konsequenzen für die Erteilung von Zuwendungsbestätigungen

Bei Aufwands- und Rückspenden handelt es sich um eine Geldspende. Daher sind auch die Muster für Geldzuwendungen zu verwenden. Wurde auf mehrere Ansprüche verzichtet, kann das Muster für Sammelbestätigungen verwendet werden. Auf den Zuwendungsbestätigungen ist zu vermerken, wenn es sich um einen Verzicht auf Aufwändungsersatz handelt. Es ist nicht erforderlich, dass für jeden einzelnen Verzicht eine Zuwendungsbestätigung ausgestellt wird. Auch müssen die Zuwendungsbestätigungen nicht innerhalb eines bestimmten Zeitraums ausgestellt werden. Der Dreimonatszeitraum, in dem der Verzicht zu erfolgen hat, bezieht sich nur auf den Verzicht. Damit ist keinesfalls eine Pflicht verbunden, die Zuwendungsbestätigung zu diesem Zeitpunkt auszustellen.

Die Körperschaft muss durch geeignete Unterlagen in der Lage sein nachzuweisen, dass die bescheinigte Spende der Höhe nach zutreffend ist. Daher sollten Vertragsunterlagen

<sup>8</sup> Buchna (Fn. 6), 441.

oder Nachweise über Aufwendungen, die der Verzichtende hatte, unbedingt aufbewahrt werden.

### 5. Anwendungszeitpunkt und Übergangsregelung

Das BMF-Schreiben findet ab 1.1.2015 Anwendung. Auf alle Zusagen auf Aufwändungsersatz bzw. Vergütung, die bis zum 31.12.2014 erteilt wurden, findet jedoch das BMF-Schreiben v. 7.6.1999 weiter Anwendung.

Wird Aufwändungsersatz aufgrund eines Vorstandsbeschlusses gezahlt und findet sich hierfür keine Ermächtigung in der Satzung, muss die Satzung zwingend geändert werden, wenn die Körperschaft vor dem 1.1.2015 gegründet wurde. Allerdings muss die Satzung nicht alleine zur Aufnahme der Ermächtigung geändert werden. Es genügt, wenn die Regelung bei der nächsten Änderung der Satzung aufgenommen wird.

Bei Körperschaften, die nach dem 1.1.2015 gegründet wurden, muss diese Ermächtigung in der Satzung enthalten sein.

### 6. Zusammenfassung

Das BMF-Schreiben v. 25.11.2014 entwickelt die in dem vorangegangenen BMF-Schreiben v. 7.6.1999 enthaltenen Grundsätze fort. Es wird nun stärker darauf eingegangen, unter welchen Umständen von einem ernsthaft eingeräumten Anspruch und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Körperschaft ausgegangen werden kann. Dadurch werden missbräuchliche Gestaltungen weiter zurückgedrängt, Rechtssicherheit geschaffen und steuerbegünstigte Körperschaften erhalten eine Handreichung um unberechtigte Wünsche nach Zuwendungsbestätigungen besser abwehren zu können.

## Doppelbesteuerungsabkommen

### Besteuerung von in Deutschland ansässigem Flugzeugführer einer österreichischen Fluggesellschaft

DBA-Österreich 2000 Art. 15 Abs. 1 und 5, Art. 23 Abs. 1 Buchst. a S. 1 und Buchst. b Doppelbuchst. ee; GG Art. 3 Abs. 1;

1. Vergütungen für Dienstleistungen, die ein im Inland ansässiger Flugzeugführer eines in Österreich ansässigen Unternehmens an Bord eines Luftfahrzeuges im internationalen Verkehr erbringt, werden in Deutschland nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. b Doppelbuchst. ee iVm Art. 15 Abs. 5 DBA-Österreich 2000 abweichend von der im Abkommen ansonsten vereinbarten Freistellungsmethode nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. a S. 1 DBA-Österreich 2000

unter Anrechnung der österreichischen Steuer besteuert. Die Anwendung der Anrechnungs- statt der Freistellungsmethode ist nicht gleichheitswidrig.

2. Die Zuweisung des Besteuerungsrechts an denjenigen Vertragsstaat, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Luftverkehrsunternehmens befindet, umfasst auch den Teil der Tätigkeit des Flugzeugführers, den er nicht an Bord eines Luftfahrzeuges im internationalen Verkehr, sondern auf dem Boden erbringt, wenn die Tätigkeit am Boden der Arbeit an Bord dient oder der eigentlichen Arbeit an Bord inhaltlich verbunden ist.

BFH, Urt. v. 20.5.2015 – IR 47/14

Vorinstanz: FG München v. 3.6.2014 – 13 K 2730/11, EFG 2014, 1854 = BeckRS 2014, 95847