

Praxisfall & Sachspende

Sachspende in wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb: Diese Fragen müssen Vereine für sich beantworten

In gemeinnützigen Einrichtungen kommt es öfter vor, dass eine Sachspende nicht unmittelbar zweckgebunden verwendet werden soll. Ein Anwendungsfall ist der Verkauf der Sachspende; ein anderer, dass das gespendete Wirtschaftsgut als Anlagevermögen für den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gedacht ist. Alle Anwendungsfälle werfen steuer- und gemeinnützigkeitsrechtliche Fragen auf, die der bedachte Verein für sich beantworten und mit dem Finanzamt diskutieren muss. Wir leisten mit einem Musterfall Argumentationshilfe.

Der Musterfall: Imbisswagen wird gespendet

Ein gemeinnütziger Verein bekommt von einem Unternehmen einen Imbisswagen im Wert von 8.000 Euro gespendet. Der Verein will ihn für die gastronomische Versorgung bei Sportveranstaltungen verwenden, also im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

Dieser Fall wirft viele Fragen auf, nämlich u. a.

- darf der Verein dem Unternehmen eine Zuwendungsbestätigung ausstellen und wenn ja in welcher Höhe,
- ist die Spende schenkungsteuerpflichtig,

- gibt es auch gemeinnützigkeitsrechtliche Bedenken, weil hier die Themen
 - zeitnahe Mittelverwendung und
 - darf der Verein die Sachspende wieder verkaufen, um Einnahmen zu erzielen,

im Raum stehen.

Deshalb der Reihe nach.

Spendenrechtliche Zweckbindung

§ 10b Abs.1 S. 1 EStG schreibt vor, dass eine Spende „zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke“ verwendet wird. Das gilt zwar grundsätzlich für alle Mittel bzw. Einnahmen einer gemeinnützigen Körperschaft.

Zuwendungsbestätigung möglich?

Bei Spenden stellt sich aber zusätzlich die Frage, ob der Empfänger eine Zuwendungsbestätigung ausstellen darf. Das ist nur der Fall, wenn er die Spendenmittel auch tatsächlich im steuerbegünstigen Bereich verwendet. § 10b Abs. 4 S. 2 EStG sieht deswegen einen eigenen Haftungstatbestand für den Fall vor, dass die Zuwendung „nicht zu den in der Bestätigung an₇ gegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet“ wird. Der Empfänger haftet hier pauschal mit 30 Prozent des Spendenbetrags.

§ 10b Abs. 1 S. 1 EStG ist zu relativieren

Die Regelung des § 10b Abs. 1 S. 1 EStG gilt aber nur mit Einschränkungen. Zunächst kann ohnehin nur bei Sachspenden klar festgestellt werden, ob eine Spende für nicht begünstigte Zwecke verwendet worden ist. Geldspenden dagegen erhöhen zunächst nur die Finanzmittel des Vereins. Eine Einzelspende muss keinem bestimmten Verwendungszweck zugeordnet werden. Diese „Geldscheintheorie“ hat der Bundesfinanzhof ausdrücklich verworfen. Erforderlich ist nur eine Saldo- bzw. Globalbetrachtung der Mittelverwendung (BFH, Urteil vom 20.03.2017, Az. X R 13/15). Etwas anderes wäre auch nicht sinnvoll möglich oder praktisch nachweisbar. Der Nachweis der zweckgebundenen Mittelverwendung „per saldo“ zielt auf alle Mittel, die im Lauf eines Jahres zugeflossen sind. Das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung verlangt dabei eine tatsächliche Verwendung für die Satzungszwecke erst bis zum übernächsten Jahr, das auf das Zuflussjahr folgt. Grundsätzlich muss das auch für Sachspenden gelten. Hier stellt sich die Frage einer „Einlagerung“ für die spätere Verwendung aber nur im Sonderfall.

Die Frage, ob die besondere spendenrechtliche Zweckbindung enger gefasst ist als die allgemeine gemeinnützigkeitsrechtliche, ist also nicht geklärt. Für Geldspenden ist jedenfalls kein Unterschied zu erkennen.

Spenden und die „zeitnahe Mittelverwendung“

Spenden müssen (wie grundsätzlich alle Mittel) zweckgebunden verwendet werden. Im weiteren Sinn umfasst diese Vorgabe auch Mittel, die in der Vermögensverwaltung oder in steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben eingesetzt werden.

Verbot des „zweckfremden Verbrauchs“

Sie unterliegen der Zweckbindung in dem Sinn, dass sie nicht zweckfremd verbraucht werden dürfen. Ein solcher zweckfremder Verbrauch würde sich regelmäßig in einem Verlust im entsprechenden steuerlichen Bereich niederschlagen. Ansonsten findet grundsätzlich ein Rückfluss in den steuerbegünstigten Bereich statt:

- Bei Sachmitteln des Umlaufvermögens (z. B. Waren, die für den Verkauf bestimmt sind) erfolgt das über einen Verkaufserlös, der die Gesamtkosten der wirtschaftlichen Tätigkeit überschreitet. Der entsprechende Überschuss muss den steuerbegünstigten Zwecken zufließen.
- Anlagevermögen geht über die Abschreibungen in die Kosten der entsprechenden wirtschaftlichen oder vermögensverwaltenden Tätigkeiten ein. Die dort erzielten Erlöse müssen auch diese Wertminderung des Anlagevermögens decken.

Die Saldobetrachtung

Erzielen Vermögensverwaltung und steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe auf Dauer Überschüsse (oder zumindest keine

Verluste), fand also kein zweckfremder Verbrauch der Mittel statt. Dass nach der Logik dieser Saldobetrachtung nicht das überwiegende Vermögen einer gemeinnützigen Körperschaft in den nicht begünstigten Bereich fließt, verhindert das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung.

Danach

- müssen zeitnah zu verwendende Mittel (also zunächst einmal alle), die vorübergehend in den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben eingesetzt werden, spätestens bis zum Ende des übernächsten Jahres wieder für begünstigte Zwecke freigesetzt werden. Ein Verkauf von Sachspenden würde diese Bedingung erfüllen.
- dürfen nur freie Rücklagen und Vermögenszuführungen dauerhaft hier investiert werden – unter der Maßgabe, dass sie nicht durch Dauerverluste ausgezehrt werden.

Eine Nutzung gespendeter Gegenstände des Sachanlagevermögens wäre also nur zulässig, wenn die Ausnahmen von der zeitnahen Mittelverwendung erfüllt sind.

Ist der Verkauf einer Sachspende „spendenschädlich“?

Ebenfalls nicht geklärt ist, ob es schädlich für den Spendenabzug ist, wenn der Verein gespendete Sachmittel wieder verkauft. Kann der Empfänger die Sachen nicht selbst verwenden, wäre es widersinnig, wenn er deswegen die Spende nicht annehmen dürfte.

„Finale“ Verwendung wäre erfüllt

Die geforderte „finale“ Verwendung für die steuerbegünstigten Zwecke ist ja grundsätzlich auch gegeben, wenn die Sachen zu einem angemessenen Preis verkauft werden und der Erlös dann den gemeinnützigen Zwecken zufließt. Wie bei Geldspenden würden in diesem Fall die zugewendeten Mittel per saldo den Satzungszwecken zugutekommen.

Verkauf muss zum gemeinen Wert erfolgen
Der Verkauf muss dann allerdings zum „gemeinen Wert“ erfolgen – also dem Teilwert oder Verkehrswert. Andernfalls würden die zugewendeten Mittel nicht vollständig zweckgebunden verwendet.

PRAXISTIPP Dass die Zuwendungsbestätigung den geringeren Buchwert ausweist, darf dabei keine Rolle spielen, weil ein Verkauf „unter Wert“ auch gegen das Selbstlosigkeitsverbot verstößt.

Das regelt der AEAO

Leider haben Rechtsprechung und Finanzverwaltung die Frage nicht geklärt, ob eine solche Per-Saldo-Verwendung von Sachspendenmitteln zulässig ist.

Der AEAO regelt nur allgemein, dass es grundsätzlich gemeinnützigkeitsschädlich ist, „Mittel des ideellen Bereichs (insbesondere Mitgliedsbeiträge, Spenden, Zuschüsse, Rücklagen), Gewinne aus Zweckbetrieben, Erträge aus der Vermögensverwaltung und das entsprechende Vermögen für einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu verwenden,

z. B. zum Ausgleich eines Verlustes“ (AEAO, Nr. 4 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO). Immerhin schließt dies die genannte Saldobetrachtung nicht aus.

PRAXISTIPP Im Einzelfall wird das Finanzamt wohl keine Einwände gegen den Verkauf gespendeter Sachen haben; zumindest dann nicht, wenn er nur gelegentlich erfolgt. Im Einzelfall kann der Verkauf sogar geboten sein. Das gilt insbesondere dann, wenn sich die geplante Verwendung nicht realisieren lässt und die Sachen verderben würden oder einem anderweitigen Wertverlust unterlägen. Anders dürfte es nur aussehen, wenn Sachspenden systematisch zum Verkauf gesammelt werden.

Ausgleich durch Auflösung von Rücklagen

Wird Sachvermögen, das aus zeitnah zu verwendenden Mitteln angeschafft worden ist (sogenanntes nutzungsgebundenes Anlagevermögen), in die Vermögensverwaltung oder den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb überführt, entsteht eine Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung in Höhe des Verkehrswerts (AEAO Nr. 32 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO).

Die zweckgebundene Verwendung bezieht sich dabei dem Wortlaut der Regelung nach nicht auf die konkreten Gegenstände des Sachvermögens, sondern nur auf deren Wertbasis. Die zweckfremde Verwendung ist also unschädlich, wenn im Gegenzug Mittel, die nicht zeitnah zu verwenden waren (freie Rück-

lagen und Vermögenszuführungen), in gleicher Höhe in die zeitnahe Verwendung fließen. Hier gilt also nichts anderes als beim Verkauf der Vermögensgegenstände: Der Gegenwert muss zeitnah verwendet werden. Saldobetrachtung würde das Problem lösen Die Finanzverwaltung betrachtet also auch die zeitnahe Mittelverwendung per Saldo und nicht bezogen auf einzelne Wirtschaftsgüter. Nach dieser Regelung könnte die Spende eines Anlageguts in den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zulässig sein, wenn die gemeinnützige Einrichtung Rücklagen oder Vermögenszuführungen in Höhe des Verkehrswerts dieses Anlageguts auflöst, also eine entsprechende Summe im steuerbegünstigten Bereich zeitnah verwendet. Die freien Rücklagen/Vermögenszuführungen blieben im Saldo unverändert.

Standpunkt der Finanzverwaltung ist unklar Ob das Finanzamt dieser Logik folgt, ist offen. Die genannte Regelung im AEAO bezieht sich nämlich auf Vermögensgegenstände, „die satzungsmäßigen Zwecken dienen und aus zeitnah zu verwendenden Mitteln angeschafft worden sind“. Sie gilt nicht explizit für Wirtschaftsgüter, die unmittelbar für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb angeschafft oder gespendet worden sind.

PRAXISTIPP Finanzämter sind vielfach entgegenkommend, wenn man ihnen eine überzeugende Lösung für ein solches Gestaltungsproblem liefert. Die hier dargelegte Argumentation kann also im konkreten Fall verfangen, auch

wenn es keine einschlägigen Vorgaben der Finanzverwaltung gibt.

Spende als Vermögenszuführung

Mindestens für die Spende einzelner Wirtschaftsgüter in den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb liefern die Regelungen zu Vermögenszuführungen in § 62 Abs. 3 AO eine Lösung.

Dem Vermögen zugeführt werden dürfen demnach u. a.

1. Zuwendungen, bei denen der Zuwendende ausdrücklich erklärt, dass diese zur Ausstattung der Körperschaft mit Vermögen oder zur Erhöhung des Vermögens bestimmt sind (§ 62 Abs. 3 Nr. 2 AO) sowie
2. Sachzuwendungen, die ihrer Natur nach zum Vermögen gehören (§ 62 Abs. 3 Nr. 4 AO).

Vermögenszuführung bedeutet in diesem Fall, dass die Mittel nicht zeitnah verwendet werden müssen. Einer Verwendung im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb steht also grundsätzlich nichts im Weg, solange der Einsatz dort – unter Einrechnung der Abschreibungen – verlustfrei erfolgt.

Zuwendungen mit Erklärung des Spenders
Ob es sich bei den Zuwendungen nach § 62 Abs. 3 Nr. 2 AO auch um Sachzuwendungen handeln kann, ist nicht geklärt. Der Regelung nach ist eine ausdrückliche (schriftliche) Erklärung des Spenders erforderlich. Für den Spender spielt diese Widmung der Spende in das Vermögen (also die ausdrückliche Erlaubnis,

die Spendenmittel nicht zeitnah verwenden zu müssen) keine Rolle. Der Spendenabzug wird davon nämlich nicht berührt. Kommt die Spende aus einem Betriebsvermögen. lässt sich eine Sachspende – mit dem gleichen steuerlichen Ergebnis – in eine Geldspende umwandeln: Statt die Sache zu spenden, stellt das Unternehmen eine Rechnung und verzichtet auf deren Bezahlung. Für das Unternehmen spielt dieser Unterschied keine Rolle, weil es auch die Sachentnahme – mindestens zum Buchwert – wie einen Verkaufserlös versteuern muss (unentgeltliche Wertabgabe).

PRAXISTIPP Liegt eine Rechnung vor, kann die gemeinnützige Einrichtung die Vorsteuer daraus ziehen. Auch in dieser Hinsicht ist die Umwandlung einer Sachspende in eine Geldspende von Vorteil.

Hinsichtlich der zeitnahen Mittelverwendung stellt sich der Sachverhalt dann so dar, dass die Einrichtung eine Geldspende erhält, die sie dem Vermögen zuführt und daraus dann die Anschaffung des Wirtschaftsguts finanziert.

Beispiel Das Unternehmen verkauft den Imbisswagen aus dem o. g. Beispiel zum Buchwert an den Verein. Mit oder nach Rechnungsstellung erklärt es den Verzicht auf die Begleichung des Rechnungsbetrags und erhält eine (Geld-)Spendenbescheinigung über den Bruttobetrag. Der Verein trennt die Vorgänge buchhalterisch so auf, dass er zunächst eine

Spende verbucht, den Betrag als Vermögenszuführung ausweist und daraus den Imbisswagen anschafft.

Sachzuwendungen ins Vermögen

§ 62 Abs. 3 Nr. 4 AO erlaubt die Vermögenszuführung von „Sachzuwendungen, die ihrer Natur nach zum Vermögen gehören“. Allerdings haben es sowohl Gesetzgeber also auch Finanzverwaltung versäumt, näher zu regeln, was unter diese Sachzuwendungen fällt. Im AEAO (Nr. 16 zu § 62) findet sich lediglich folgende Erläuterung. „Unter Sachzuwendungen, die ihrer Natur nach zum Vermögen gehören, sind Wirtschaftsgüter zu verstehen, die ihrer Art nach von der Körperschaft im ideellen Bereich, im Rahmen der Vermögensverwaltung oder im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb genutzt werden können.“ Diese Definition ist freilich weitgehend inhaltsleer und kann allenfalls dahingehend verstanden werden, dass eine tatsächliche Nutzungsmöglichkeit vorhanden sein muss.

Beispiel Für den genannten Imbisswagen greift die Definition, weil er ja im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verwendet werden wird. Der Vorteil der Regelung § 62 Abs. 3 Nr. 4 AO gegenüber Nr. 2 ist dabei,

dass keine entsprechende Erklärung des Spenders erforderlich ist.

Wichtig Dass die Finanzverwaltung solche Vermögenszuführungen ebenfalls per Saldo und nicht bezogen auf das einzelne Wirtschaftsgut betrachtet, zeigt die Vorgabe, sie auf die im gleichen Jahr zu bildenden freien Rücklagen anzurechnen: „Werden Mittel nach dieser Vorschrift dem Vermögen zugeführt, sind sie aus der Bemessungsgrundlage für Zuführungen von sonstigen zeitnah zu verwendenden Mitteln nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO herauszurechnen“ (AEAO Nr. 16 zu § 62 Abs. 3 AO).

FAZIT Leider fehlen klare Regelungen für Sachspenden in einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Im Einzelfall lassen sie sich als Vermögenszuführungen nach § 62 Abs. 3 AO abbilden. Bei Sachspenden, die eigens für den Verkauf gesammelt werden, sollten Sie mit dem Finanzamt klären, wie weit es hier mitgeht. Die vorstehenden Erläuterungen sollten eine Argumentationshilfe liefern, dass hier aus gemeinnützigkeitsrechtlicher Sicht keine grundsätzlichen Bedenken bestehen müssen.