

Betriebs Berater

BB

43 | 2020

WettbewerbsR ... Gemeinnützigkeit ... Satzungsmäßigkeit ... SE-Sitzverlegung ... Recht ...

19.10.2020 | 75. Jg.
Seiten 2369–2432

DIE ERSTE SEITE

Dr. Tanja Schienke-Ohletz, RAin/StBin

Die Stiftungsreform – Was lange währt, wird endlich gut?

WIRTSCHAFTSRECHT

Prof. Dr. Stefan Stolte, RA, und **Benjamin Weber**, RA

Rechtliche und steuerliche Erleichterungen für Stiftungen in der COVID-19-Pandemie | 2370

Prof. Dr. Tobias Lettl, LL.M. (EUR)

BB-Rechtsprechungsreport zum Wettbewerbsrecht 2019/2020 | 2375

Dr. Karl Brock, RA

Nationale Grenzen einer nach ausländischem Verschmelzungsrecht angeordneten Gesamtrechtsnachfolge | 2380

STEUERRECHT

Dipl.-Finw. **Harald Bott**, MR

BB-Rechtsprechungsreport Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht 2020 – Teil I | 2391

BILANZRECHT UND BETRIEBSWIRTSCHAFT

Dr. Sebastian Heß, RA/FAStR/StB

BB-Gesetzgebungs-, Rechtsprechungs- und Verwaltungsreport zu bilanziellen Aspekten des Umwandlungssteuerrechts 2019/2020 | 2411

ARBEITSRECHT

Dr. Christoph Kurzböck, LL.M., RA/FAArbR, und **Kathrin Weinbeck**, RAin

Lösen die SE-Sitzverlegung bzw. der Wechsel des SE-Leitungssystems eine Wiederaufnahme der Verhandlungen mit dem Besonderen Verhandlungsgremium aus? | 2421

Dr. Hans-Peter Löw, RA

Sportpädagogik im Lichte des Antidiskriminierungsrechts | 2425

Schwerpunktheft
Stiftungsrecht

Prof. Dr. Stefan Stolte, RA, und Benjamin Weber, RA

Rechtliche und steuerliche Erleichterungen für Stiftungen in der COVID-19-Pandemie

Zu Beginn der Corona-Krise war die Diskussion unter Stiftungen vor allem durch die unmittelbaren Folgen des Lockdowns geprägt. Zunächst standen praktische Fragen im Vordergrund, wie etwa die Bedeutung bestehender Kontakt- und Versammlungsverbote für die Durchführbarkeit von Vorstands- und Stiftungsratssitzungen, insbesondere die Möglichkeit, rechtlich notwendige Beschlüsse nachzuholen oder aber „virtuell“ – etwa in Videokonferenzen o. Ä. zu fassen. Sehr schnell diskutierten Stiftungen dann über die Frage, wie sie sich an der Bekämpfung der Pandemie beteiligen können, ohne dabei gegen steuerliche oder satzungrechtliche Bestimmungen zu verstoßen. Der Beitrag zeigt die wesentlichen Ergebnisse dieses – weiterhin anhaltenden – Prozesses unter Berücksichtigung auch der aktuellsten Entwicklungen auf. Er wendet sich primär an Mitglieder in Stiftungsorganen sowie rechtliche und steuerliche Beraterinnen und Berater von Stiftungen.

I. Rechtssichere Beschlussfassung trotz Kontaktbeschränkungen

Um sicherzustellen, dass die Organe von Stiftungen auch dann handlungs- und beschlussfähig bleiben, wenn die Durchführung von physischen Vorstands-, Stiftungsratssitzungen o. Ä. aufgrund bestehender Reise- und Kontaktbeschränkungen unmöglich ist, ist es notwendig zu prüfen, ob Beschlüsse auch in anderer Form gefasst werden können, insbesondere in Form von Umlaufverfahren, Video- oder Telefonkonferenzen o. Ä.

Hierbei müssen Stiftungen zunächst etwaige einschlägige Regelungen in ihrer Satzung berücksichtigen.

1. Ausdrückliche Zulassung von Beschlüssen im Umlaufverfahren oder im Rahmen einer virtuellen Sitzung in der Stiftungssatzung

In der Praxis ist es durchaus verbreitet, dass Stiftungssatzungen bereits ausdrücklich vorsehen, dass Beschlüsse anstelle auf einer Sitzung auch im Umlaufverfahren getroffen werden können.¹ Typischerweise wird diese Möglichkeit aber nicht für alle Beschlussinhalte eröffnet, sondern grundlegende Gegenstände, wie etwa Satzungsänderungen oder die Auflösung einer Stiftung, bleiben zumeist einer Beschlussfassung in einer Präsenz-Sitzung vorbehalten. Fraglich erscheint hierbei, welche Bedeutung die Anordnung der „Schriftform“ in einer Stiftungssatzung hat. Es erscheint nicht zwingend, dass hiermit die Schriftform im Sinne des § 126 BGB gemeint ist, wonach eine „vom Aussteller eigenhändig durch Namensunterschrift“ unterzeichnete Urkunde zu erstellen ist. Ein Umlaufverfahren mittels E-Mail wäre nach dieser Sichtweise nicht ausreichend, stellt sie doch eben keine Schriftform gemäß § 126 BGB, sondern Textform gemäß § 126a BGB dar. Zwar dürfte es Gegenstand der Interpretation des Stifterwillens sein, ob er mit der Anordnung der „Schriftform“ diejenige des § 126 BGB

meinte, oder ob ihm mutmaßlich auch die – dem Stifter im Zeitpunkt der Stiftungsgründung möglicherweise noch völlig unbekannt – Textform des § 126a BGB ausgereicht hätte. Im Sinne einer rechts-sicheren Beschlussfassung dürfte es sich empfehlen, zur Vermeidung von späteren Zweifelsfragen über die Rechtswirksamkeit von Beschlüssen die Schriftform gemäß § 126 BGB einzuhalten, was eine postalische Übersendung der von den Organmitgliedern unterschriebenen Beschlüssen erfordert. Zu beachten ist hierbei, dass die Beschlussfassung im Umlaufverfahren zugleich auch die ausdrückliche Zustimmung der Organmitglieder – und zwar grundsätzlich aller Organmitglieder – erfordert, dass der Beschluss als solcher im Umlaufverfahren getroffen wird. Beide Erklärungen sind in einem Protokoll zum Umlaufverfahren zu dokumentieren.

Einfacher ist die Situation, wenn die Stiftungssatzung eine Beschlussfassung in Textform, d.h. etwa per E-Mail oder sonstige Textnachrichten, ausdrücklich zulässt; dies ist in der Praxis allerdings bislang nur wenig verbreitet. Hierbei ist dann wiederum für eine wirksame Beschlussfassung zu beachten, dass alle Organmitglieder Zugang zu der gewählten Kommunikationsform haben.

2. Stiftungssatzung enthält keine Ausnahmen von der grundsätzlichen Präsenzpflcht

Sieht eine Stiftungssatzung keine ausdrückliche Ermächtigung für die Beschlussfassung im Umlaufverfahren oder mittels einer virtuellen Sitzung vor, ist aufgrund der bereits seit jeher gegebenen Verweisungsregelung der §§ 86 S. 1, 28, 32 Abs. 2 BGB die Möglichkeit eröffnet, dass Stiftungsorgane ein Umlaufverfahren oder eine virtuelle Sitzung durchführen. Voraussetzung hierfür ist allerdings, dass alle Mitglieder des Stiftungsorgans hierzu ihre Zustimmung durch schriftlichen Beschluss erklären, wobei hier die Schriftform gemäß § 126 BGB gilt. Alle Organmitglieder müssen für die Wirksamkeit der Beschlussfassung ausdrücklich in der genannten Form zustimmen, es darf keine Gegenstimme und keine Enthaltung geben. Für die inhaltlichen Beschlüsse als solche gelten dann wiederum die regulären Mehrheitserfordernisse, d.h. insbesondere etwaige Satzungsregelungen.

Diese Verfahrensweise ist sperrig, fehleranfällig und vermag die wirksame Beschlussfassung zu erschweren. Hier ist nun darauf hinzuweisen, dass der Bundestag am 25.3.2020 mit dem ausdrücklichen Ziel, die Handlungsfähigkeit u.a. von Stiftungen während der COVID-19-Pandemie aufrechtzuerhalten, das Gesetz über Maßnahmen im (...) Stiftungsrecht zur Bekämpfung der Auswirkungen der COVID-19-Pandemie² beschlossen hat. Das Gesetz ist nach erfolgter Zustimmung

¹ Soweit nicht anders angegeben, können sich die hier dargestellten Bestimmungen auch auf andere steuerbegünstigte Körperschaften, wie insbesondere Vereine, teilweise auch auf weitere Rechtsformen wie etwa die AG beziehen.

² Gesetz über Maßnahmen im Gesellschafts-, Genossenschafts-, Vereins-, Stiftungs- und Wohnungseigentumsrecht zur Bekämpfung der Auswirkungen der COVID-19-Pandemie vom 27.3.2020 (BGBl. I S. 569, 570), (GesRueaCOVBekG).

mung durch den Bundesrat am 28.3.2020 in Kraft getreten. Es handelt sich um eine vorübergehende Ausnahmeregelung, die grundsätzlich mit Ablauf des 31.12.2020 wieder entfällt, wobei das Bundesjustizministerium durch das Gesetz ermächtigt ist, im Falle eines Fortbestehens der Pandemie die Geltung um ein Jahr bis zum Ablauf des 31.12.2021 zu verlängern. Ein entsprechender Referentenentwurf des BMJV liegt seit 18.9.2020 vor.³

Nach Art. 2 § 5 des Gesetzes ist es erlaubt, auch ohne ausdrückliche Satzungsregelung Beschlüsse zu fassen, ohne dass alle „Mitglieder“ physisch zusammenkommen, also etwa im Wege des Umlaufverfahrens oder im Rahmen einer virtuellen Sitzung, d.h. mittels Telefonkonferenz, Videokonferenz, Chatroom o.Ä. Weiterhin gilt jedoch, dass alle Organmitglieder Zugang zum gewählten Kommunikationsmittel haben müssen. Möglich wird hierdurch auch die Hybrid-Sitzung, bei der sich ein Teil der Mitglieder physisch trifft, während weitere Mitglieder elektronisch „zugeschaltet“ werden.

Im Falle von physisch stattfindenden Sitzungen gilt, dass die Mitglieder, die nicht an einer Sitzung teilnehmen, ihre Stimme vor der Durchführung der Sitzung schriftlich abgegeben haben müssen. Werden Beschlüsse ohne physische Sitzung gefasst, sind diese wirksam, wenn alle Mitglieder beteiligt, d.h. zur Stimmabgabe aufgefordert wurden und bis zur gesetzten Frist mindestens die Hälfte der Mitglieder ihre Stimme zumindest in Textform – dazu zählt auch die E-Mail – abgegeben hat und der inhaltliche Beschluss sodann mit der gesetzlich oder satzungsmäßig erforderlichen Mehrheit gefasst wurde. Die Erleichterung besteht darin, dass nicht mehr alle Mitglieder der Beschlussfassung außerhalb einer physischen Sitzung zustimmen müssen und dass Umlaufbeschlüsse nicht nur in Schriftform, sondern in Textform (d.h. E-Mail oder Fax) zulässig sind.

Bei alledem ist allerdings darauf hinzuweisen, dass sich nach Inkrafttreten des GesRuaCOVBekG eine Diskussion zu der Frage entwickelt hat, ob die darin enthaltenen Erleichterungen ausschließlich für die Beschlussfassung in Mitgliederversammlungen von Vereinen oder auch für die Beschlüsse von Stiftungsorganen gilt. Aufgrund der Verweisungsregelung der §§ 86, 28 BGB, die u.a. auf § 32 BGB rekurriert, gelten für die Beschlussfassung durch Stiftungsorgane grundsätzlich dieselben Regeln wie für Vereine, wonach Beschlüsse grundsätzlich in „Versammlungen“, also in Präsenzterminen zu fassen sind. Davon kann abgewichen unter den Voraussetzungen des § 32 Abs. 2 BGB werden, wenn alle „Mitglieder“ einem schriftlichen Umlaufverfahren zustimmen. Die „virtuelle Mitgliederversammlung“ eines Vereins ist hier ebenso wenig vorgesehen wie eben eine „virtuelle Vorstandssitzung“ einer Stiftung. Fraglich erscheint nun, ob das GesRuaCOVBekG als temporäre Ausnahmeregelung nur die „virtuelle Mitgliederversammlung“ für Vereine zulassen will, oder auch auf die Beschlussfassung von Stiftungsorganen anwendbar ist. Die Überschrift von § 5 GesRuaCOVBekG „Stiftungen und Vereine“ deutet darauf hin. Überdies spricht hierfür die Gesetzessystematik, wonach § 86 BGB bereits nach geltendem Recht weitgehend auf das Recht des eingetragenen Vereins, namentlich über § 28 BGB, insbesondere auf § 32 BGB als zentrale Norm der Willensbildung im Verein verweist.⁴ Allerdings dürfte der Gesetzeszweck – i.e. der Umgang mit pandemiebedingten Kontaktbeschränkungen – eher auf die Situation abstellen, dass größere Versammlungen, also insbesondere Mitgliederversammlungen, aus rechtlichen Gründen vorübergehend unzulässig sind. Folglich ver-

treten Stiftungsaufsichtsbehörden dazu unterschiedliche Auffassungen.⁵ Daher empfiehlt es sich, die Beschlussfassung mittels „virtueller Vorstandssitzung“ im Nachgang durch ein schriftliches Umlaufverfahren, das allen oben genannten Anforderungen entspricht, abzusichern oder zumindest mit der jeweils zuständigen Stiftungsaufsichtsbehörde abzustimmen, ob sie die Ausnahmeregelung des § 5 Abs. 2 GesRuaCOVBekG auf Stiftungen anwendet. Diese Situation ist unbefriedigend. Der Bundesverband Deutscher Stiftungen setzt sich als Interessenvertretung von Stiftungen für eine einheitliche und rechtssichere Handhabung durch die Stiftungsaufsichtsbehörden ein.⁶

II. Durchgängige ordnungsgemäße Besetzung der Stiftungsorgane

Sofern bei der Bestellung von Vorstandsmitgliedern einer Stiftung eine Amtszeit bestimmt wurde oder sich aus der Stiftungssatzung eine Amtszeit ergibt, dann endet das Vorstandsamt dementsprechend mit Zeitablauf. Handelt es sich um einen Einpersonenvorstand oder sinkt im Falle des aus mehreren Personen bestehenden Vorstands die Anzahl der amtierenden Vorstandsmitglieder durch Auslaufen von Amtszeiten unter eine etwaige, in der Stiftungssatzung angeordnete Mindestzahl, so ist der Vorstand nicht mehr ordnungsgemäß besetzt, und die Stiftung ist handlungsunfähig. Notwendige Beschlüsse können dann nicht mehr getroffen werden, die Stiftung droht, in Untätigkeit zu verfallen. Zwar kann dieser Situation dadurch vorgebeugt werden, dass die Stiftungssatzung einen Verbleib des ausscheidenden Vorstandsmitglieds im Amt bis zur Bestimmung des Nachfolgers bzw. der Nachfolgerin anordnet, aber derartige Satzungsregelungen sind in der Stiftungspraxis nur wenig verbreitet. Daher ordnet Art. 2 § 5 Abs. 1 GesRuaCOVBekG an, dass ein Vorstandsmitglied nach Ablauf seiner Amtszeit bis zu seiner Abberufung oder bis zur Bestellung eines Nachfolgers im Amt verbleibt, wobei dies gem. Art. 2 § 7 Abs. 2 nur für im Jahre 2020 ablaufende Bestellungen gilt. Damit bleiben Stiftungsvorstände auch dann ordnungsgemäß besetzt und damit handlungsfähig, wenn sie neue Vorstandsmitglieder aufgrund der Beschränkungen durch die COVID-19-Pandemie nicht bestellen können. Diese Bestimmung dürfte teleologisch dahingehend zu reduzieren sein, dass ein Vorstandsmitglied wirksam ausscheidet, wenn seine Amtszeit endet, und dies eben nicht zur Handlungsunfähigkeit der Stiftung führt. Dies ist insbesondere im Falle eines aus mehreren Per-

3 Gemäß Referentenentwurf des BMJV vom 18.9.2020 „Entwurf einer Verordnung zur Verlängerung von Maßnahmen im Gesellschafts-, Genossenschafts-, Vereins- und Stiftungsrechts zur Bekämpfung der Auswirkungen der COVID-19-Pandemie“ sollen die nachfolgend erläuterten Erleichterungen bis zum 31.12.2021 verlängert werden. Unter https://bmjv.de/SharedDocs/Gesetzgebungsverfahren/Dokumente/Reff_Verlaengerung_Bekaempfung_Corona.html (Abruf: 30.9.2020).

4 I.d.S. befürwortend Deutsches Notarinstitut (DNottl), Übersicht zu den Änderungen durch das COVID-19-G, https://www.dnoti.de/fileadmin/user_upload/Arbeitshilfen/UEbersicht_COVID-19-G.pdf (Abruf: 30.9.2020).

5 Während etwa die Stiftungsaufsichtsbehörden von Hamburg und auch von Rheinland-Pfalz der Auffassung sind, dass aufgrund von § 5 Abs. 2 GesRuaCOVBekG „auch ohne Ermächtigung in der Satzung Vorstandssitzungen im Wege der elektronischen Kommunikation“ zulässig seien, teilt die Regierung von Oberbayern mit, dass eine „analoge“ Anwendung des § 5 Abs. 2 auf Stiftungen „ausschleide“, da „Stiftungsorgane in aller Regel nur aus wenigen Mitgliedern bestehen“ und sie daher „insoweit nicht mit Mitgliederversammlungen vergleichbar“ seien, vgl. <https://www.hamburg.de/bjv/stiftungen/13771740/covid-19-pandemie-erleichterungen-fuer-die-stiftungsarbeit/>, https://add.rlp.de/fileadmin/add/Abteilung_2/Referat_23/Stiftungen/COVID-19-Pandemie_Erleichterungen_von_Oberbayern_-_Covid-19_und_Stiftungen.pdf (Abruf: 30.9.2020).

6 Bundesverband Deutscher Stiftungen, Vorstands- und Kuratoriumssitzungen in der Corona-Krise, <https://www.stiftungen.org/aktuelles/blog-beitraege/vorstands-und-kuratoriumssitzungen-in-der-corona-krise.html?L=1> (Abruf: 30.9.2020).

sonen bestehenden Vorstands anzunehmen, wenn durch das Ausscheiden des betreffenden Mitglieds eine etwaige in der Satzung enthaltene Mindestzahl an Vorstandsmitgliedern nicht unterschritten wird. Gleichzeitig dürfte die Bestimmung sinngemäß zu erweitern sein, indem sie nicht nur Vorstandsmitglieder, sondern auch die Mitglieder etwaiger weiterer durch die Stiftungssatzung vorgesehene Organe umfasst, etwa diejenigen eines Stiftungsrates oder Kuratoriums, soweit dies mit satzungsmäßigen Aufgaben und Rechten versehen ist, die für die Handlungsfähigkeit der Stiftung erheblich sind, beispielsweise die Bestellung von Vorstandmitgliedern, die Feststellung des Jahresabschlusses etc. Restriktiver ist hier die von der Stiftungsaufsichtsbehörde der Regierung von Oberbayern mitgeteilte Auffassung des Bayerischen Staatsministeriums des Innern, für Sport und Integration, wonach eine entsprechende Anwendung auf andere Stiftungsorgane ausscheide, da keine planwidrige Regelungslücke vorliege, und die Ausnahmeregelung nur gewährleisten wolle, dass die Stiftung im Außenverhältnis handlungsfähig bleibe.⁷ Soweit im Innenverhältnis Beschlüsse nicht gefasst werden können, stünde dem Vorstand ein Notgeschäftsführungsrecht zu. Dem ist nicht zu folgen. Die zitierte Auffassung verkennt, dass in Abhängigkeit von der individuellen Satzungsgestaltung auch andere Organe als Vorstände Geschäftsführungsaufgaben zuteil kommen können. Soweit ein Stiftungsrat oder Kuratorium nach der Satzung eine Aufsichtsfunktion ausübt, dürfte sich insoweit ein „Notgeschäftsführungsrecht“ gerade des zu beaufsichtigten Vorstands verbieten, etwa wenn es die Bestellung von Vorstandsmitgliedern, die Feststellung des Jahresabschlusses, die Genehmigung eines Haushaltsvoranschlags etc. betrifft.

III. Steuerliche Erleichterungen

Neben der Beschlussfassung stellt die COVID-19-Pandemie steuerbegünstigte Stiftungen auch im Rahmen ihrer operativen Tätigkeit vor neue Herausforderungen. Um diese meistern zu können, hat das Bundesministerium für Finanzen (BMF) am 9.4.2020 das Schreiben „Steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Hilfe für von der Corona-Krise Betroffene“ veröffentlicht. Mit Schreiben vom 26.5.2020 hat das BMF dieses Schreiben nochmals ergänzt. Zudem veröffentlicht und ergänzt das BMF laufend einen FAQ-Katalog, in dem es zu einzelnen steuerlichen Fragestellungen im Zusammenhang mit der Corona-Krise Stellung nimmt (letzter Stand: 24.9.2020⁸). Während der Gesetzgeber vor dem Hintergrund der aktuellen Entwicklungen im Stiftungszivilrecht die Erleichterungen im Rahmen der Beschlussverfahren bis zum 31.12.2021 zu verlängern beabsichtigt, kann eine Verlängerung der steuerlichen Erleichterungen bisher nicht abgesehen werden. Entsprechend beschränken sich diese Erleichterungen nach heutigem Stand auf den Zeitraum vom 1.3.2020 bis zum 31.12.2020.

In diesem Zeitraum ermöglicht das BMF steuerbegünstigten Stiftungen Erleichterungen bei der Vereinnahmung und Verausgabung von Spendenmitteln, Ausnahmen von Grundsätzen des Gemeinnützigkeitsrechts, insbesondere dem Prinzip der Selbstlosigkeit. Zu beachten ist allerdings, dass diese steuerlichen Erleichterungen die Vorgaben der jeweiligen Landesstiftungsgesetze unberührt lassen. Hiernach ist der in der Stiftungssatzung zum Ausdruck gekommene Stifterwille weiterhin zu befolgen. Mit anderen Worten, was steuerlich vorübergehend möglich ist, steht nicht unbedingt im Einklang mit der Stiftungssatzung bzw. den stiftungsgesetzlichen Regelungen.⁹

IV. Erleichterungen für den Zuwendungsgeber

1. Erleichterter Nachweis für Geldspenden

Damit der Steuerpflichtige geleistete Geld- oder Sachzuwendungen im Rahmen seiner persönlichen Steuererklärung als Sonderausgabe absetzen kann, benötigt er grundsätzlich eine Zuwendungsbestätigung, die von der steuerbegünstigten Empfänger Körperschaft auszustellen ist.

Gem. § 50 Abs. 4 Nr. 2 Buchst. b) EStDV reicht zum Nachweis einer Zuwendung an eine steuerbegünstigte Körperschaft, welche 200 Euro nicht übersteigt, der Bareinzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung eines Kreditinstituts, um solche sog. Kleinspenden im Rahmen der persönlichen Steuererklärung als Sonderausgabe abziehen zu können.

Das BMF-Schreiben vom 9.4.2020 erweitert diesen vereinfachten Zuwendungsnachweis über die bisherige 200 Euro Grenze hinaus. Voraussetzung hierfür ist, dass der Zuwender die Zuwendung bis zum 31.12.2020 auf ein Corona-Spenden-Sonderkonto leistet, welches von der steuerbegünstigten Körperschaft eingerichtet wurde, um von der Corona-Krise Betroffene zu unterstützen.¹⁰ Liegen diese Voraussetzungen vor, reicht als Nachweis der Zuwendung der Beleg des Kreditinstitutes (zum Beispiel Kontoauszug, Lastschriftinzugsbeleg oder der PC-Ausdruck bei Online-Banking) aus.¹¹

2. Erleichterungen für „spendende“ Unternehmen

a) Betriebsausgabenabzug

Auch Unternehmen können bis zum 31.12.2020 von Hilfsmaßnahmen aus dem Betriebsvermögen zugunsten von der Corona-Krise Betroffener profitieren.

Grundsätzlich lässt die Finanzverwaltung sog. Sponsoring Ausgaben eines Unternehmens dann als Betriebsausgabe zu, wenn das Unternehmen als Sponsor „wirtschaftliche Vorteile“, die insbesondere in der Sicherung oder Erhöhung seines unternehmerischen Ansehens liegen können,¹² erstrebt oder für Produkte seines Unternehmens werben will.¹³

Das ist nach der Ansicht der Finanzverwaltung insbesondere der Fall, wenn steuerbegünstigte Stiftungen als Empfänger der Geld- oder Sachleistungen auf Plakaten, Veranstaltungshinweisen, in Ausstellungskatalogen, auf den von ihnen benutzten Fahrzeugen oder anderen Gegenständen auf das Unternehmen oder auf die Produkte des sponsorenden Unternehmens werbewirksam hinweist.¹⁴

Bis zum 31.12.2020 gehen die Finanzämter nun schon dann von einem „wirtschaftlichen Vorteil“ aus, wenn beispielsweise die Medien durch Berichterstattung auf die „Spenden“ an die steuerbegünstigte Körperschaft aufmerksam machen.¹⁵

7 https://www.stiftungen.org/fileadmin/user_upload/Regierung_von_Oberbayern_-_Covid-19_und_Stiftungen.pdf (Abruf: 30.9.2020).

8 Bundesministerium der Finanzen FAQ „Corona“ Steuern, Stand: 24.9.2020, im Folgenden FAQ abgekürzt.

9 Vgl. insbesondere Schreiben des Ministeriums des Innern des Landes Nordrhein-Westfalen in einem vom 17.4.2020 an die Bezirksregierungen.

10 Vgl. auch FAQ, S. 20 f.

11 BMF-Schreiben vom 9.4.2020, S. 2.

12 BMF-Schreiben vom 18.2.1998 „Ertragsteuerliche Behandlung des Sponsoring“, BStBl. I, 212 unter Verweis auf BFH, 3.2.1993, BStBl. II, 441, 445.

13 BMF-Schreiben vom 18.2.1998 „Ertragsteuerliche Behandlung des Sponsoring“, BStBl. I, 212.

14 BMF-Schreiben vom 18.2.1998 „Ertragsteuerliche Behandlung des Sponsoring“, BStBl. I, 212.

15 Vgl. FAQ, S. 21.

Beispiel: Entsprechend sollten die Finanzämter die Aufwendungen eines Unternehmens für den Erwerb und die Weitergabe von Atemschutzmasken an das örtliche Krankenhaus als Betriebsausgabe anerkennen, wenn über diese Maßnahme in den (lokalen) Medien berichtet wird.

Aber auch wenn mit dieser Unterstützungsleistung keine öffentliche Berichterstattung und damit kein wirtschaftlicher Vorteil für das Unternehmen verbunden ist, sollen Sachzuwendung oder die Zuwendung von Nutzungen und Leistungen durch Unternehmen insbesondere an wirtschaftliche Geschäftsbetriebe oder Zweckbetriebe steuerbegünstigter Körperschaften als Betriebsausgabe absetzbar sein.¹⁶

Beispiel: Diesen Vorgaben folgend, sollte der Betriebsausgabenabzug auch dann von dem zuständigen Finanzamt anerkannt werden, wenn ein Unternehmen dem von einer rechtsfähigen Stiftung betriebenen Krankenhaus Desinfektionsmittel zuwendet oder aber Personal zur Gebäudereinigung überlässt.

b) Umsatzsteuerliche Erleichterungen

Umsatzsteuerlich unterliegen solche Entnahmen grundsätzlich der Umsatzsteuer (unentgeltliche Werteabgabe), soweit das Unternehmen bei dem Erwerb der erbrachten Leistungen zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt war, vgl. § 3 Abs. 1b bzw. § 3 Abs. 9a UStG.

Befristet bis zum 31.12.2020 verzichtet die Finanzverwaltung im Billigkeitswege nunmehr auf die Umsatzbesteuerung, wenn das Unternehmen die Sach- oder Personalentnahmen zugunsten von Einrichtungen leisten, die einen „unverzichtbaren Einsatz zur Bewältigung der Corona-Krise leisten“.¹⁷

Beispiel: Wendet also beispielsweise ein Unternehmen Arzneimittel oder Beatmungsgeräte an ein von einer Stiftung betriebenes Alters- oder Pflegeheim zu, verzichtet die Finanzverwaltung bis zum 31.12.2022 auf die Erhebung der Umsatzsteuer.

V. Erleichterungen auf der Ebene des steuerbegünstigten Zuwendungsempfängers

Das BMF-Schreiben bringt auch für die operative Tätigkeiten steuerbegünstigter Stiftungen Erleichterungen.

Nach dem Grundsatz der Selbstlosigkeit darf eine steuerbegünstigte Körperschaft ihre Mittel nur für ihre satzungsmäßigen Zwecke verwenden, § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO. Dieser gesetzlichen Vorgabe folgend, dürfen steuerbegünstigte Körperschaften grundsätzlich nur Spenden für die in ihrer Satzung festgeschriebenen gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke einwerben bzw. verausgaben. Entsprechend sieht das amtliche Muster für Zuwendungsbestätigungen vor, dass die steuerbegünstigte Körperschaft angibt, für welche steuerbegünstigten Zwecke sie von der Körper- und Gewerbesteuer befreit ist und dass die vereinnahmte Zuwendung nur für die Förderung des steuerbegünstigten Zwecks verwendet wird.

Beabsichtigt die steuerbegünstigte Stiftung, außerhalb ihrer Satzungszwecke aktiv zu werden, muss sie grundsätzlich zuvor ihre steuerbegünstigten Zwecke entsprechend ändern, um nicht in den Konflikt mit dem Gemeinnützigkeitsrecht zu geraten.

Von diesem Grundsatz lässt das BMF nunmehr bis zum 31.12.2020 wiederum Ausnahmen zu. Hierbei ist zu beachten, dass die genannten

BMF-Schreiben lediglich steuerliche Erleichterung gewähren. Rechtsfähige, steuerbegünstigte Stiftungen, welche der Rechtsaufsicht der jeweiligen Landesstiftungsbehörde unterliegen, müssen neben den steuerlichen Vorgaben zugleich den in der Stiftungssatzung zum Ausdruck gekommenen Stifterwillen beachten. Beispielsweise nach dem Hinweis des Ministeriums des Innern des Landes Nordrhein-Westfalen „bleibt die Erfüllung der satzungsgemäßen Stiftungszwecke oberste Prämisse für die Stiftungsarbeit und die Förderung der Hilfe für von der Corona-Krise Betroffene ist – auch als Sonderaktion – nur möglich, wenn diese unter die in der Satzung festgelegten Stiftungszwecke zu subsumieren ist“.¹⁸

1. „Corona Sonderaktionen“

So können steuerbegünstigte Stiftungen bis zum Ende dieses Jahres unabhängig von den eigenen Satzungszwecken Spenden im Rahmen von „Corona-Sonderaktionen“ einwerben und hierüber entsprechende Zuwendungsbestätigungen mit dem Hinweis „Hilfe für von der Corona-Krise Betroffene“ ausstellen.¹⁹

2. Zweckfremder Einsatz zugunsten von Corona-Betroffenen

Weiterhin ist es steuerbegünstigten Stiftungen im Anwendungszeitraum des BMF-Schreibens möglich, ihre zeitnah zu verwendenden Mittel für satzungsfremde Zwecke zu verwenden, soweit hiermit gemeinnützige oder mildtätige Zwecke zugunsten von der Corona-Krise Betroffene verfolgt oder umgesetzt werden. Dies betrifft in der Praxis überwiegend Zweckverwirklichungsmaßnahmen, welche den Zwecken der Gesundheitsfürsorge, des Wohlfahrtswesens oder der Mildtätigkeit dienen.²⁰

Beispiel: Damit ist es beispielsweise einer Kunst und Kultur fördernden Stiftung bis zum Ende des Jahres möglich, ihre (zeitnah zu verwendenden) Mittel auch – entgegen ihrer eigenen Satzungszwecke – im Bereich der Gesundheitsfürsorge zu verwenden. So kann sie beispielsweise eine im Rahmen einer Corona-Sonderaktion eingeworbenen Spenden an das örtliche Krankenhaus weiterleiten.

Stiftungsrechtlich müsste dieses Vorgehen im Einklang mit der Stiftungssatzung stehen, um nicht in Konflikt mit der Stiftungsaufsicht zu geraten. Um ein aufsichtsrechtliches Eingreifen der Landesstiftungsbehörde zu vermeiden, sollten in Zweifelsfällen einzelne „Corona-Maßnahmen“ der Stiftung mit dieser vorab abgestimmt werden. So könnte in dem vorgenannten Beispiel der Einsatz der eingeworbenen Mittel für Hygienemaßnahmen im städtischen Schauspielhaus zur Sicherstellung des Vorstellungsbetriebs stiftungsrechtlich im Einklang mit dem Stiftungszweck der Förderung der Kunst & Kultur stehen. Die Praxis zeigt, dass sich steuerbegünstigte, rechtsfähige Stiftungen über ihre Satzungszwecke vielfältig – auch im Rahmen von Corona-Sofortmaßnahmen – engagieren und so ihren Beitrag zur Bewältigung der Pandemie leisten können.²¹

¹⁶ Vgl. FAQ S. 21.

¹⁷ BMF-Schreiben vom 9.4.2020, S. 6.

¹⁸ Schreiben des Ministeriums des Innern des Landes Nordrhein-Westfalen vom 17.4.2020 an die Bezirksregierungen.

¹⁹ FAQ, S. 22.

²⁰ BMF-Schreiben vom 9.4.2020, S. 6.

²¹ https://www.stiftungen.org/fileadmin/stiftungen_org/Presse/Faktenblaetter/Faktenblatt-Corona.pdf (Abruf: 30.9.2020).

3. Verlustausgleich

Als weitere vorübergehende Ausnahme vom dem Grundsatz der Selbstlosigkeit können steuerbegünstigte Körperschaften etwaige (nachweislich) durch die Corona-Krise verursachte Verluste in ihren wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben oder der Vermögensverwaltung ausnahmsweise durch finanzielle Mittel aus den anderen Vermögenssphären ausgleichen. Hierzu zählen insbesondere Spenden (ideelle Sphäre), Dividenden (in der Regel Erträge aus der Vermögensverwaltung) oder Gewinne aus Zweckbetrieben. Diese Mittel unterliegen grundsätzlich dem sog. Vermischungsverbot, so dass sie grundsätzlich nicht zum Ausgleich von Verlusten in den anderen Vermögenssphären genutzt werden können. Die nunmehr von der Finanzverwaltung vorübergehend gewährte Ausnahme darf jedoch nicht von der steuerbegünstigten Körperschaft dazu genutzt werden, um dauerhafte Verluste in ihrer wirtschaftlichen Betätigung durch Mittel aus dem ideellen Bereich auszugleichen. Insoweit bleibt es bei den allgemeinen Anwendungsregeln des AO-Anwendungserlasses (AEAO).²²

4. Aufstockung des Kurzarbeitergelds

Als weitere Ausnahme vom Gebot der Selbstlosigkeit, insbesondere der gesetzlichen Vorgabe, dass die steuerbegünstigte Stiftung keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigen darf (§ 55 Abs. 1 Nr. 3 AO), können steuerbegünstigte Körperschaften während des Anwendungszeitraums des BMF-Schreibens das Kurzarbeitergeld für all ihre Mitarbeiter einheitlich auf bis zu 80% des bisherigen Lohns mit eigenen (eigentlich zur Zweckverwirklichung vorgesehenen) Mitteln aufstocken. Die Finanzbehörden prüfen in diesem Fall nicht, ob die Mittel für satzungsmäßige Zwecke ausgegeben wurden oder ob die geleistete Aufstockung marktüblich und angemessen ist.²³

Das BMF hat in seinem Schreiben vom 26.5.2020 klargestellt, dass das „bisherige Entgelt“ auf der Grundlage der in den drei Monaten vor Einführung der Kurzarbeit durchschnittlich ausgezahlten Nettomonatsgehälter zu berechnen ist.²⁴

Möchte die steuerbegünstigte Körperschaft eine Aufstockung auf über 80% des bisherigen Entgelts vornehmen, muss sie dies entsprechend begründen, insbesondere im Hinblick auf die Marktüblichkeit und die Angemessenheit der Aufstockung. Liegen kollektivrechtliche Vereinbarungen des Arbeitsrechts vor, wie z.B. Tarifverträge, reicht für den Nachweis der „Marktüblichkeit und Angemessenheit“ die Vorlage dieser Vereinbarung aus.²⁵

Weiterhin können steuerbegünstigte Körperschaften ihren ehrenamtlichen Mitarbeitern und Übungsleitern (bspw. Jugendtrainern) die einkommensteuerfreie Ehrenamts- und Übungsleiterpauschale weiterbezahlen, obwohl diese aufgrund der Corona-Krise ihre Tätigkeit nicht ausüben können.²⁶

5. Ausnahme vom Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung

Der Grundsatz der Selbstlosigkeit schreibt steuerbegünstigten Körperschaften weiterhin vor, dass sie ihre Mittel – vorbehaltlich einer etwaigen Rücklagenbildung – zeitnah für ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke zu verwenden haben. Diese gemeinnützigkeitsrechtliche Vorgabe erfüllt die steuerbegünstigte Stiftung dann, wenn sie etwa insbesondere Spenden, Überschüsse aus der Vermögensverwaltung

oder wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben oder Zweckbetrieben spätestens in den auf den Zufluss folgenden zwei Kalender- oder Wirtschaftsjahren für ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet, § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO.

Stellt die Finanzbehörde fest, dass die steuerbegünstigte Stiftung ihre Mittel nicht zeitnah verwendet hat, so setzt sie ihr in der Regel eine angemessene Frist für die Mittelverwendung.

Die aktuellen Umstände der Corona-Krise sollen die Finanzämter bei der Bemessung der Angemessenheit der Frist berücksichtigen. Insbesondere soll die Gemeinnützigkeit einer steuerbegünstigten Körperschaft nicht dadurch gefährdet werden, dass sie ihre Mittel, die sie im Jahr 2020 für ihre Zweckverwirklichung verauslagen müsste, aufgrund der aktuellen Situation nicht – wie vorgesehen – einsetzen kann.²⁷

VI. Fazit

Stiftungen haben die zunächst zeitlich befristete Möglichkeit erhalten, Vorstandssitzungen in virtueller oder hybrider Form abzuhalten, um trotz etwaiger bestehender Kontaktbeschränkungen während der COVID-19-Pandemie die Geschäfte der Stiftung fortführen zu können. Zudem wird die Handlungsfähigkeit von Stiftungen dadurch aufrechterhalten, dass Vorstandsmitglieder auch im Falle auslaufender Amtszeiten zunächst im Amt verbleiben, bis eine Nachfolge bestimmt werden kann. Aus steuerlicher Sicht ergeben sich für steuerbegünstigte Stiftungen (zunächst) bis zum Jahresende ebenfalls umfangreiche Erleichterungen, welche sowohl auf Seiten (potentieller) Zuwendungsgeber als auch für die operativen Tätigkeiten der Stiftungen genutzt werden können. Bei aller Freude über diese steuerlichen Erleichterungen müssen die handelnden Personen rechtsfähiger steuerbegünstigter Stiftungen weiterhin den in der Stiftungssatzung zum Ausdruck kommenden Stifterwillen beachten.

Prof. Dr. jur. Stefan Stolte, RA, ist seit 2011 Mitglied der Geschäftsleitung des Deutschen Stiftungszentrums und verantwortet dort den Bereich Stiftungsmanagement. Schwerpunkt seiner wissenschaftlichen Arbeit ist das Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht. Er ist vielfach als Autor und Dozent in Erscheinung getreten, hält mehrere Lehraufträge und ist in zahlreichen Stiftungen ehrenamtlich als Vorstand oder Kuratoriumsmitglied engagiert.



Benjamin Weber, RA, ist seit 2018 als Rechtsanwalt in der DSZ Rechtsanwalts-Gesellschaft mbH tätig. In seiner Tätigkeit berät er Unternehmen, steuerbegünstigte Körperschaften und Privatpersonen in allen Fragen des Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrechts. Er veröffentlicht regelmäßig Fachbeiträge in diesen Rechtsgebieten und hält Fachvorträge zu aktuellen Themen. Zudem ist er ehrenamtliches Vorstandsmitglied einer kunst- und kulturfördernden Stiftung mit Sitz in Düsseldorf.



²² AEAO zu § 55 Ziff. 4.

²³ BMF-Schreiben vom 9.4.2020, S. 7.

²⁴ Vgl. BMF-Schreiben vom 26.5.2020, S. 1.

²⁵ Vgl. BMF-Schreiben vom 26.5.2020, S. 2.

²⁶ Vgl. BMF-Schreiben vom 9.4.2020, S. 7.

²⁷ FAQ, S. 23.