

Betriebs Berater

BB

49 | 2023

Recht ... Wirtschaft ... Steuern ... Recht ... Wirtschaft ... Steuern ... Recht ... Wirtschaft ... 4.12.2023 | 78. Jg.
Seiten 2817–2880

DIE ERSTE SEITE

Sebastian Glaab, RA

Gesetz zur Stärkung der risikobasierten Arbeitsweise der Zentralstelle für Finanztransaktionsuntersuchungen

WIRTSCHAFTSRECHT

Prof. Dr. Michele Dilenge, LL.M.

Vorstandsvergütung und Greenwashing | 2819

Marina Arntzen, LL.M., RAin, und **Marc Abele**, RA

Der Umgang mit ESG-Kriterien im Rahmen der Due Diligence bei M&A- und Private Equity-Transaktionen | 2823

STEUERRECHT

Dipl.-Volksw. **Dr. Katja Bär** und **Dr. Tanja Schienke-Ohletz**, RAin/StBin

Spendengala, Charity-Events, Tombola – steuerliche Fallstricke | 2839

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

BB-Rechtsprechungsreport Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht 2023 – Teil II | 2843

BILANZRECHT UND BETRIEBSWIRTSCHAFT

Dipl.-Math. **Jürgen Fodor** und Dipl.-Math. **Wilhelm-Friedrich Puschinski**

Rechnungszins und Inflationsrate für betriebliche Versorgungsleistungen im nationalen und internationalen Jahresabschluss zum 31.12.2023 | 2858

ARBEITSRECHT

Kai Simon Faix, RA

Arbeitsrecht im Profisport – Freistellung und Befristung | 2868

Prof. Dr. Tim Jesgarzewski, RA/FAArbR

Rechtsverfolgungskosten des Betriebsrats | 2873

Dipl.-Volksw. Dr. Katja Bär und Dr. Tanja Schienke-Ohletz, RAin/StBin

Spendengala, Charity-Events, Tombola – steuerliche Fallstricke

Viele gemeinnützige Organisationen setzen auf Spendengenerierung, um ihre steuerbegünstigten Zwecke zu unterstützen und Projekte umzusetzen. Unter den verschiedenen Methoden haben sich Benefizveranstaltungen, Wohltätigkeitsgalas und Charity-Events als äußerst beliebt erwiesen. Diese Veranstaltungen bieten nicht nur eine Möglichkeit, Spenden zu sammeln, sondern auch eine Plattform, um der Öffentlichkeit die Mission und Ziele der Organisation näherzubringen. Trotz ihrer positiven Auswirkungen auf die finanzielle Unterstützung und das Bewusstsein für eine gemeinnützige Organisation bergen solche Aktivitäten steuerliche Risiken. Es ist daher von entscheidender Bedeutung, sich über die rechtlichen und steuerlichen Aspekte im Klaren zu sein und sie angemessen zu berücksichtigen. Nur so kann sichergestellt werden, dass die gesammelten Spenden den steuerbegünstigten Zwecken zugutekommen und die Veranstaltung erfolgreich und rechtlich einwandfrei durchgeführt werden kann gemäß dem Leitmotiv „Gutes tun, aber richtig“. Anhand eines Beispielsfalls möchten die beiden Autorinnen darstellen, welche Fallstricke es bei der Planung einer Spendengala oder ähnlicher Veranstaltungen geben kann und welche Maßnahmen erforderlich sind, um steuerliche Risiken zu vermeiden.

I. Ausgangsfall

Die als gemeinnützig anerkannte Y-Stiftung fördert Wissenschaft und Forschung. Um in der Öffentlichkeit mehr wahrgenommen zu werden und um Spendengelder zu sammeln, veranstaltet sie einmal jährlich eine Spendengala. Im Jahr 01 plant der Vorstand folgendes: Zunächst soll es nach der Begrüßung einige Reden geben, in denen der Vorstand auch die laufenden Projekte den Gästen näherbringen kann, sich aber auch für Spenden bedanken möchte. Des Weiteren sollen zukünftige Projekte vorgestellt werden. Dann gibt es auch ein Büffet und eine Band. Mit der Partyband E wird vereinbart, dass sie keine Gage erhalten. Für die Musikbegleitung möchten sie eine Spendenquittung. Die Y-Stiftung erhebt aufgrund der hohen Kosten ein Eintrittsgeld, denn sonst lohnt sich die Veranstaltung nicht. Daneben sollen aber die Gäste natürlich auch spenden. Auf der Einladung findet sich daher ein Hinweis, dass das Event „guten Zwecken“ dient und die Hälfte des Eintrittsgeldes für die gemeinnützigen Zwecke der Stiftung verwendet werden soll. Die Y-Stiftung erzielt mit diesem Konzert im Jahr 01 einen Gewinn von 50 000 Euro. Wie sind die steuerlichen Konsequenzen für die gemeinnützige Y-Stiftung?

Abwandlung: Die Y-Stiftung erzielt einen Verlust mit der Veranstaltung.

II. Zuordnung der Einnahmen aus der Veranstaltung

1. Einordnung als Zweckbetrieb oder wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

a) Begrifflichkeiten

Für die Beurteilung der steuerpflichtigen Konsequenzen ist zunächst zu fragen, ob die Durchführung der Veranstaltung einen wirtschaft-

lichen Geschäftsbetrieb darstellt (§§ 64, 14 AO) oder ein Zweckbetrieb vorliegt, d. h. welcher Sphäre die Einnahmen zugeordnet werden müssen. Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb nach § 14 AO ist eine selbstständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht.¹ Gewinnerzielungsabsicht ist nicht erforderlich.² Ein steuerfreier Zweckbetrieb nach § 65 AO lässt sich hingegen nicht begründen. Ein Zweckbetrieb ist nach § 65 AO gegeben, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen (Nr. 1), die Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können (Erforderlichkeit der wirtschaftlichen Tätigkeit, vgl. Nr. 2)³ oder der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb steht, als es bei der Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist (Nr. 3). § 65 Nr. 3 AO dient dem Schutz des intakten Wettbewerbs zu steuerlich nicht begünstigten Betrieben.⁴ Der von dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ausgehende Wettbewerb ist nur in dem Maße als Zweckbetrieb steuerbegünstigt, als er für die Erfüllung des ideellen Zwecks unvermeidbar ist und das Interesse eines unbeeinträchtigten Wettbewerbs dem Allgemeininteresse an der Förderung des gemeinnützigen Zwecks nicht überwiegt.⁵ Die wirtschaftliche Tätigkeit muss den festgelegten Zwecken dienen und es dürfen nicht lediglich die Einnahmen hierauf verwendet werden.⁶ Weder ist dafür zwingend erforderlich, dass die Körperschaft sämtliche Leistungen selbst erbringt, noch schaden geringfügige Tätigkeiten außerhalb des Satzungszwecks der „Gesamtrichtung“.⁷

b) Benefizveranstaltung als Zweckbetrieb?

Das FG München⁸ hat bezüglich Benefizveranstaltungen eines gemeinnützigen Umweltschutzvereins einen Zweckbetrieb verneint, weil bei Benefizveranstaltungen die Einnahmenerzielung im Vordergrund stehe. Durch die Veranstaltungen können zwar die satzungsmäßigen

1 Klein, in: Gersch, 16. Aufl. 2022, § 14 AO, Rn. 6; Schober, in: Gosch, AO/FGO, Stand: August 2023, § 14 AO, Rn. 21 ff.

2 BFH, 21.4.2022 – V R 26/20, BStBl. II 2022, 599; Koenig, in: Koenig, AO, 4. Aufl. 2021, § 14 AO, Rn. 21; Jülicher, in: Troll u. a., ErbStG, Stand: Februar 2023, § 13 ErbStG, Rn. 199.

3 BFH, 2.10.1968 – I R 40/68, BStBl. II 1969, 43; BFH, 5.6.2003 – I R 76/01, BStBl. II 2005, 305, BB 2003, 2052 Ls.; Brox, in: Buchna u. a., Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Aufl. 2023, Abschn. D, Rn. 71.

4 Kirchhain, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Aufl. 2023, § 7, Rn. 235; R. Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky, Die Besteuerung gemeinnütziger und öffentlich-rechtlicher Körperschaften, 7. Aufl. 2017, Kap. F, Rn. 11a ff.

5 Brox, in: Buchna u. a., Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Aufl. 2023, Abschn. D, Rn. 72; Krüger, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO, Stand: September 2019, § 65 AO, Rn. 8 f.; Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Stand: Juni 2020, § 65 AO, Rn. 12.

6 Brox, in: Buchna u. a., Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Aufl. 2023, Abschn. D, Rn. 70; Krüger, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO, Stand: September 2019, § 65 AO, Rn. 5.

7 Brox, in: Buchna u. a., Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Aufl. 2023, Abschn. D, Rn. 70; Krüger, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO, Stand: September 2019, § 65 AO, Rn. 4; Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Stand: Juni 2020, § 65 AO, Rn. 7.

8 FG München, 8.3.1999 – 7 K 3032/96, juris.

Zwecke auch gefördert werden. Allerdings liegt keine untrennbare Einheit zwischen der wirtschaftlichen Betätigung und den satzungsmäßigen Zwecken vor. Dem ist zu folgen. Es ist schwierig zu argumentieren, dass eine solche Veranstaltung für die Erfüllung der gemeinnützigen Zwecke erforderlich ist. Es dürfte auch einen Wettbewerb zu kommerziellen Veranstaltungen geben, der vermeidbar ist. Letztendlich dient eine Veranstaltung in erster Linie der Werbung und der Einnahmenerzielung. Eine Benefizveranstaltung findet folglich in der Sphäre wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb statt. Damit unterliegt die Benefizveranstaltung der Y-Stiftung der Körperschaftsteuer (Freibetrag 5 000 Euro gemäß § 24 KStG, Steuersatz 15%) und der Gewerbesteuer (Steuersatz ca. 15%). Der Gewinn aus der Veranstaltung wird folglich mit ca. 30% der Steuer unterworfen (KSt zzgl. GewSt), sofern die Einnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben insgesamt über 45 000 Euro sind (§ 64 Abs. 3 AO; Freigrenze). Die Y-Stiftung erzielt einen Gewinn von 50 000 Euro.⁹ Damit ist der Gewinn sowohl der KSt als auch der GewSt unterworfen.

Die im Zusammenhang mit der Veranstaltung tatsächlich angefallenen Kosten können als Betriebsausgaben geltend gemacht werden. Es liegt außerdem ein umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch vor, der dem Regelsteuersatz von 19% unterliegt. Ein Vorsteuerabzug ist möglich, falls vorsteuerrelevante Aufwendungen vorliegen.

Hinweis für die Praxis: Problematisch ist, wenn die Sphärenzuordnung nicht korrekt erfolgt ist. Dies kann zu einer rückwirkenden Besteuerung führen. Insbesondere für Zwecke der Umsatzsteuer bringt dies den Nachteil mit sich, dass der gemeinnützige Veranstalter diese ebenfalls abführen muss, aber nicht in Rechnung gestellt hat.¹⁰

c) Verluste aus der Veranstaltung

Es sollte darauf geachtet werden, dass keine Verluste aus der Veranstaltung resultieren. Sie dürfen in der Regel nicht mit ideellen Einnahmen ausgeglichen werden. Der Ausgleich des Verlustes eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs mit Mitteln des ideellen Bereichs ist nur dann unschädlich für die Steuerbegünstigung, wenn (1) der Verlust auf einer Fehlkalkulation beruht, (2) die Körperschaft innerhalb von zwölf Monaten nach Ende des Wirtschaftsjahres, in dem der Verlust entstanden ist, dem ideellen Tätigkeitsbereich wieder Mittel in entsprechender Höhe zuführt und (3) die zugeführten Mittel nicht aus Zweckbetrieben, aus dem Bereich der steuerbegünstigten Vermögensverwaltung, aus Beiträgen oder aus anderen Zuwendungen, die zur Förderung der steuerbegünstigten Zwecke der Körperschaft bestimmt sind, stammen.¹¹ Im Prinzip bleibt nur die Möglichkeit, den Verlust aus der freien Rücklage zu kompensieren. Ggf. kann auch von außen eine Zuwendung erfolgen, die aber nicht als Spende zu qualifizieren ist. Sollte ein Verlust entstehen, kann dies als Mittelverwendung angesehen werden. Daher ist ein Verlust aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb problematisch.¹²

2. Abgrenzung Spende vs. Betriebseinnahme

Die Y-Stiftung hat für die Charity-Veranstaltung von ihren Gästen ein Eintrittsgeld verlangt, das einerseits für die Bewirtung und das Konzert erhoben wird sowie andererseits einen Spendenanteil enthält, der für die gemeinnützigen Zwecke der Stiftung verwendet werden soll. Die Eintrittsgelder müssen im Rahmen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs der Besteuerung unterworfen werden.

Für den Spendenanteil gilt nichts anderes. Die beabsichtigte Aufteilung ist grundsätzlich nicht ohne weiteres zulässig.¹³ Sie ist nur möglich, wenn tatsächlich eine eindeutige Trennung erfolgt, also eine Abgrenzung der Sphären wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vs. ideeller Bereich stattfindet.¹⁴ Zudem muss eine Spende freiwillig erfolgen. Eine Zuwendung ist freiwillig, wenn der Spender sie leistet, ohne aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen dazu verpflichtet zu sein.¹⁵ Vorliegend wird aber die Teilnahme von der Spendenzahlung und deren Höhe abhängig gemacht, sodass dies schon nicht als freiwillig anzusehen ist.

In der Praxis könnte auf der Einladung ein *festes Eintrittsgeld* verankert und für darüberhinausgehende „Beiträge“ der Gäste geworben werden. Die Eintrittsgelder würden die Selbstkosten abdecken – aber zzgl. Umsatzsteuer – und darüber hinaus werden die Gäste gebeten, eine freiwillige Spende zu leisten. Nachteil ist, dass die potentiellen Gäste selbst entscheiden, ob und in welcher Höhe sie spenden. Im schlechtesten Fall spenden sie nichts, aber nehmen dennoch teil. Empfehlenswert sind zwei verschiedene Konten.¹⁶ Dann wären nur die Eintrittsgelder im Rahmen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs steuerpflichtig; die freiwillig erbrachten zusätzlichen Spenden hingegen sind ideelle steuerfreie Einnahmen der Stiftung. *Die Trennung muss sich jedoch bereits aus der Angabe in der Einladung ergeben.*

Formulierungsvorschlag: „Wir laden Sie herzlich zu unserem Charity-Event ein. Der Eintrittspreis beträgt 50 Euro. Wir bitten um Überweisung auf das folgende Konto: [xxx]. Darüber hinaus freuen wir uns über eine großzügige Spende, insbesondere zur Finanzierung des geplanten Forschungsprojekts für die Universitätsklinik in M. Mit einem Betrag von 200 Euro können Sie dazu beitragen, dass ein Teil der Finanzierung gesichert ist, und von der Y-Stiftung gefördert werden kann. Spenden bitte überweisen auf das Konto der Y-Stiftung [yyy].“

Doch Vorsicht! Häufig wird eine sogenannte Mindestspende angegeben. Dies berechtigt weder zu einer Zuwendungsbestätigung noch zu einem Spendenabzug beim jeweiligen Gast. Es muss möglich sein und auch aus der Einladung hervorgehen, dass *ohne Spende eine Teilnahme möglich ist*.¹⁷ Häufig findet sich auch der Begriff der „freiwilligen Teilnahmegebühr“ auf Einladungen. Davon ist ebenfalls abzuraten. Teilnahmegebühren implizieren einen Leistungsaustausch, sodass der

⁹ Damit liegen die Einnahmen über der Freigrenze des § 64 AO.

¹⁰ Es ist allerdings auch zu berücksichtigen, dass im Falle eines Zweckbetriebs ggfs. auch ein Steuersatz von 19% gilt. § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG sieht vor, dass der ermäßigte Steuersatz von 7% nur gelten soll, wenn der Zweckbetrieb nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen durch die Ausführung von Umsätzen dient, die in unmittelbarem Wettbewerb mit dem allgemeinen Steuersatz unterliegenden Leistungen anderer Unternehmer ausgeführt werden, oder wenn die Körperschaft mit diesen Leistungen ihrer in den §§ 66–68 AO bezeichneten Zweckbetriebe ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke selbst verwirklicht. Es ist daher selbst bei Vorliegen eines Zweckbetriebs für ertragsteuerliche Zwecke gesondert zu prüfen, ob die Voraussetzungen des ermäßigten Steuersatzes auch gegeben sind, so auch BFH, 26.8.2021 – V R 5/19, BFH/NV 2022, 166, BB 2021, 2965 Ls.

¹¹ AEAO zu § 55 Abs. 1 S. 1 Ziff. 5.

¹² Kirchhain, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Aufl. 2023, § 7, Rn. 20.

¹³ FG München, 25.5.1984 – V 491/83 K, juris; Seer, in: Kirchhof/Seer, EStG, 22. Aufl. 2023, § 10b unter 3. Teilentgeltlichkeit, Rn. 10; Kulosa, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Stand: Oktober 2019, § 10b EStG, Rn. 22.

¹⁴ BFH, 13.6.1969 – VI R 12/67, BStBl. II 1969, 701, Rn. 10; Kulosa, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Stand: Oktober 2019, § 10b EStG, Rn. 22; Hüttemann, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Aufl. 2021, Kap. 8, Rn. 8.64.

¹⁵ Schlüter/Stolte, Stiftungsrecht, 3. Aufl. 2016, Kap. 7, Rn. 178 ff.; Brandl, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, Stand: Mai 2023, § 10b EStG, Rn. 17.

¹⁶ Buchna, Stiftung & Sponsoring 1998, 19; Gserich, in: Kirchhof/Söhn, EStG, Stand: März 2023, § 10b, Rn. B 450; Seer, in: Kirchhof/Seer, EStG, 22. Aufl. 2023, § 10b unter 3. Teilentgeltlichkeit, Rn. 10.

¹⁷ Vgl. auch Otto, Handbuch der Stiftungspraxis, 2. Aufl. 2015, Rn. 407 ff.

Spendenabzug ausscheidet. Ebenfalls mit einer Gegenleistung verbunden ist eine „Verköstigungspauschale“ oder „Catering-Spende“.

Sind Eintritts- und Spendengelder korrekt getrennt, werden die Einnahmen durch die Eintrittsgelder bei der gemeinnützigen Stiftung versteuert und der Körperschaftsteuer sowie der Gewerbesteuer unterworfen (Freigrenze zu berücksichtigen). Die ideellen Einnahmen aus den Spendengeldern hingegen können steuerfrei eingenommen werden.

3. Zuwendungsbestätigung

Zahlungen im Rahmen einer Benefizveranstaltung sind nur als Spende abzugsfähig, wenn die Annahme einer rechtlichen Verknüpfung zwischen dem Zugang zu der Veranstaltung und der Spende restlos ausgeräumt ist.¹⁸ Eine rechtliche Verknüpfung besteht nicht mehr, wenn der Veranstalter ausdrücklich erklärt hat, dass für den Besuch der Veranstaltung ein bestimmtes Eintrittsgeld erhoben wird und es darüber hinaus jedem freisteht, Spenden zu leisten.¹⁹ Der Veranstalter darf einen unverbindlichen Orientierungsrahmen nennen (z. B. dass bei einer Spende von Euro X durch jeden Besucher ein bestimmtes Projekt finanziert werden kann). Wurde das Eintrittsgeld nicht korrekt in einen Eintritt und in eine Spende aufgespalten, d. h. ist keine buchungstechnische Trennung erfolgt, ist der Spendenabzug unzulässig und es darf grundsätzlich keine Zuwendungsbestätigung erteilt werden. Der Spender erhält folglich für seinen Spendenanteil am Eintrittsgeld keine Zuwendungsbestätigung.²⁰ Werden dennoch Zuwendungsbestätigungen erteilt, kommt es zur Spendenhaftung des Vorstandes (vgl. § 10b Abs. 4 EStG), und zwar konkret um die Aussteller- oder Veranlasserhaftung (§ 10b Abs. 4 S. 2 EStG). Sie ist gegeben, wenn vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Zuwendungsbestätigung ausgestellt wird. Unrichtig ist eine Zuwendungsbestätigung dann, wenn deren Inhalt nicht der objektiven Sach- und Rechtslage entspricht.²¹ Eine zweckwidrige Verwendung der Zuwendung ist gegeben, wenn diese für einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verwendet wird und nicht für ideelle Zwecke.²² Im Rahmen des Teilungsverbotens handelt es sich insgesamt um Einnahmen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs. Ggf. droht der gemeinnützigen Organisation auch der Verlust der Gemeinnützigkeit durch unrichtiges Ausstellen von Zuwendungsbestätigungen.²³

4. Aufwandsspende

Häufig kommt es in der Praxis vor, dass Dienstleister einer gemeinnützigen Einrichtung eine kostenlose Leistung erbringen möchten. Allerdings verlangen sie im Gegenzug eine Zuwendungsbestätigung. Sachleistungen können auch als Spenden abgezogen werden, nicht aber Nutzungen und Leistungen (vgl. § 10b Abs. 3 S. 1 EStG). Die Dienstleistung als solche, z. B. wie im Ausgangsfall die Musikbegleitung, kann nicht als Spende abgezogen werden. Wenn also der Stiftungsvorstand über den Wert der Dienstleistung eine Zuwendungsbestätigung ausstellen würde, wäre dies unzulässig. Dafür ist eine sog. Aufwandsspende (Rückspende) vorzunehmen, die aber bestimmten Voraussetzungen unterliegt.²⁴ Der Dienstleister kann im Verhältnis zur gemeinnützigen Einrichtung auf seinen Aufwendungsersatzanspruch verzichten und damit die Vergütung zurückspenden. Dies ist nur zulässig, wenn der Dienstleister einen Anspruch auf den Aufwendungsersatz hat und dieser auch aus der Satzung oder aus einem Vertrag resultiert. Dieser darf nicht rückwirkend begründet werden. Des Weiteren muss nach einer wirksamen Begründung auf den Aufwendungsersatz verzichtet werden und dies in zeitlicher Nähe, was die Fi-

nanzverwaltung mit drei Monaten nach der Leistung bejaht.²⁵ Des Weiteren muss auch die gemeinnützige Einrichtung in der Lage sein, finanziell den Anspruch zu erfüllen, also es muss sich um eine werthaltige Forderung auf Aufwendungsersatz handeln. Wenn also nach Vereinbarung einer Gage auf diese dann nach der Veranstaltung verzichtet wird, kann in Höhe der Leistung eine Zuwendungsbestätigung ausgestellt werden. Voraussetzung ist allerdings auch, dass die Leistung oder Nutzung den satzungsmäßigen Zwecken diene.²⁶ Vorliegend diene die Band aber einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, sodass auch eine Aufwandsspende nicht möglich ist.

III. Erweiterung des Ausgangsfalls: Durchführung einer Tombola

In diesem Jahr hat der Vorstand der Y-Stiftung eine gute Idee: Die Y-Stiftung entschließt sich, bei der Spendengala auch eine Tombola zu veranstalten, um Geld für ein Projekt „Jugend forscht“ zu sammeln.

1. Ordnungsrechtliche Voraussetzungen

Tombolas und Lotterien sind beliebte Mittel, um Spenden zu generieren. Allerdings sind sie öffentliche Glücksspiele. Öffentliche Glücksspiele aller Art sind nach § 284 StGB ohne behördliche Erlaubnis zunächst einmal verboten. Der Unterschied zwischen einer Tombola und einer Lotterie besteht darin, dass bei Lotterien Geld als Gewinn ausgeschüttet wird, während Tombolas Sachpreise oder geldwerte Leistungen bieten. Bei beiden spielt der Zufall eine Rolle, und man muss im Voraus ein Los erwerben. Ein Spiel ist dann ein Glücksspiel i. S. d. § 284 StGB, wenn der Ausgang des Spiels, dh die Entscheidung über Verlust und Gewinn, allein oder zumindest maßgeblich vom Zufall abhängig ist.

Der Vorteil einer Lotterie besteht darin, dass man Preise aus den Erlösen kaufen kann, sodass sie sich selbst finanziert und bis zu 70–75% der Erlöse dem Verein zugutekommen können. Sowohl Tombolas als auch Lotterien erfordern jedoch eine Anmeldung und die Einhaltung bestimmter Vorschriften, die von Bundesland zu Bundesland unterschiedlich sein können. Maßgeblich dafür ist der Glücksspielstaatsvertrag von 2021, den die Bundesländer untereinander abgeschlossen haben.²⁷ Es ist ratsam, sich beim örtlichen Ordnungsamt genau zu informieren.

Es gibt jedoch Ausnahmen von der Anmeldepflicht: Kleine Lotterien und Ausspielungen (= Tombolas) können die Bundesländer²⁸ unter bestimmten Voraussetzungen erlauben, § 18 GlüStV 2021. Sofern die Summe der zu entrichtenden Entgelte einen Betrag von 40 000 Euro

18 Buchna/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 10. Aufl. 2010, S. 506; Geserich, in: Kirchhof/Söhn, EStG, Stand: März 2023, § 10b, Rn. B 450; Seer, in: Kirchhof/Seer, EStG, 22. Aufl. 2023, § 10b unter 3. Teilentgeltlichkeit, Rn. 10.

19 Leichinger, in: Buchna u. a., Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Aufl. 2023, Abschn. E, Rn. 176; Seer, in: Kirchhof/Seer, EStG, 22. Aufl. 2023, § 10b unter 3. Teilentgeltlichkeit, Rn. 10; Hüttemann, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Aufl. 2021, Kap. 8, Rn. 8.64.

20 Grundsätzlich sind Eintrittsgelder nicht teilbar (z. B. BFH, 13.6.1969 – IV R 12/67, BStBl. II 1969, 701), sodass insgesamt kein Spendenabzug zulässig ist (a. A. Kulosa, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Stand: Oktober 2019, § 10b EStG, Rn. 21: Ein Aufteilungsverbot kann es nur geben, wenn die Leistung nicht teilbar ist).

21 BFH, 12.8.1999 – XI R 65/98, BStBl. II 2000, 65, 66, BB 2000, 190 Ls.; Brandl, in: Brandl/Heuermann, Ertragsteuerrecht, Stand: Mai 2023, § 10b EStG, Rn. 145a.

22 Kulosa, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Stand: Oktober 2019, § 10b EStG, Rn. 141.

23 Vgl. AEO zu § 63 Ziff. 3 letzter Satz.

24 BMF, 25.11.2014 – IV C 4 – S 2223/07/0010: 005, BStBl. I 2014, 1584.

25 BMF, 25.11.2014 – IV C 4 – S 2223/07/0010: 005, BStBl. I 2014, 1584 unter 3.

26 BMF, 25.11.2014 – IV C 4 – S 2223/07/0010: 005, BStBl. I 2014, 1584 unter 6. Hohmann/Schreiner, in: Münchener Kommentar zum StGB, 4. Aufl. 2022, § 284 StGB, Rn. 8.

27 Glücksspielstaatsvertrag 2021 (GlüStV 2021) vom 27.10.2020.

28 Z. B. § 12 HGlüG.

nicht überschreitet, der Losverkauf nicht mehr als drei Monate dauert, der Reinertrag für gemeinnützige Zwecke gedacht ist und Reinertrag sowie die Gewinnsummen jeweils mindestens 25 % der Entgelte betragen (z. B. § 11 HGlG), kann die Erlaubnis allgemein erteilt werden. Bei einer Vereinstombola (kleiner fester Teilnehmerkreis – z. B. Vereinsmitglieder oder geladene Gäste) sind in der Regel die Voraussetzungen der einzelnen Landesgesetze erfüllt, sodass die Erlaubnis erteilt werden sollte.²⁹

2. Lotteriesteuer

Es ist neben der ordnungsrechtlichen Vorschriften auch zu berücksichtigen, dass die Lotterie steuerliche Konsequenzen hat und das Rennwett- und Lotteriesgesetz (RennwLottG)³⁰ Anwendung findet. Genehmigte öffentliche Lotterien und Ausspielungen (z. B. Tombolas), deren Teilnahmeentgelte (z. B. Lospreise) 40 000 Euro nicht übersteigen und deren Reinertrag gemeinnützigen Zwecken unmittelbar zufließt, sind von einer Lotteriesteuer in Höhe von 20 % nach dem Rennwett- und Lotteriesgesetz befreit, § 28 Nr. 2 RennwLottG.

Wird eine öffentliche Tombola genehmigt und der Reinertrag³¹ den gemeinnützigen Zwecken unmittelbar zufließt, gilt darüber hinaus das Zweckbetriebsprivileg gem. § 68 Nr. 6 AO – auch wenn sie im Rahmen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs veranstaltet wird.³² Die Lotteriesteuer entfällt hierdurch nicht.³³ Veranstaltet eine steuerbegünstigte Körperschaft die Ausspielung/Lotterie unter Ausschluss der Öffentlichkeit, z. B. anlässlich einer geselligen Veranstaltung, fällt diese nicht unter das RennwLottG.³⁴ Gewinne und Umsätze der Tombola gehören dann zu den Gewinnen und Umsätzen der geselligen Veranstaltung und teilen deren Schicksal als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb.³⁵

Ist eine Tombola als Zweckbetrieb zu qualifizieren, sind die Zuwendungen von Geld- und Sachpreisen als Spenden steuerlich abzugsfähig.³⁶ Es gilt allerdings einiges zu beachten, insbesondere bei den Sachpreisen. Wenn die Preise beispielsweise von Sponsoren bereitgestellt wurden, darf man über den Preis hinaus nicht für die Unternehmen werben, da sonst keine Sachspendenquittung ausgestellt werden kann. Der Wert der Sachspende muss genau ermittelt und dokumentiert werden, um eine solche Spendenquittung ausstellen zu können. Es ist jedoch zulässig, auf den Losen Hinweise auf Sponsoren anzubringen.

Eine weitere Befreiung von der Lotteriesteuer besteht dann, wenn der Gesamtpreis aller Lose einer öffentlichen und erlaubten Lotterie/Ausspielung 1 000 Euro nicht übersteigt und keine Bargeldgewinne vergeben werden, § 28 Nr. 1 RennwLottG.

3. Anmeldung beim Finanzamt

Gemäß § 29 Abs. 1 RennwLottDV müssen Lotterien grundsätzlich beim zuständigen Finanzamt angezeigt werden. Lotterien und Ausspielungen, die einem gemeinnützigen Zweck zukommen, müssen jedoch erst ab einem Gesamtpreis der Lose von über 5 000 Euro angezeigt werden. Bei allen anderen Lotterien und Ausspielungen ab einem überstiegenen Gesamtpreis der Lose von 1 000 Euro, § 29 Abs. 2 RennwLottDV. Steuerpflichtig ist jeweils der Veranstalter, also derjenige, der die Ausspielung plant und durchführt.

4. Verhältnis Umsatzsteuer zu Lotteriesteuer

Die Erhebung von Lotteriesteuer und Umsatzsteuer würde zu einer unangemessenen Doppelbesteuerung führen, daher sind das RennwLottG und das UStG aufeinander abgestimmt. Umsätze, die unter

das RennwLottG fallen, sind grundsätzlich von der Umsatzsteuer befreit. Mit der Befreiung von der Lotteriesteuer entfällt jedoch die Umsatzsteuerbefreiung gem. § 4 Nr. 9 lit. b) UStG.³⁷ Der Freibetrag für die Umsatzsteuer liegt bei 17 500 Euro. Das bedeutet, dass eine oder zwei lukrative Tombolas zu einer Umsatzsteuerpflicht von 7 % führen können und dass diese beachtet werden muss. Der ermäßigte Steuersatz gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG kann auf Zweckbetriebe angewendet werden, wenn der Zweckbetrieb nicht in erster Linie darauf ausgerichtet ist, zusätzliche Einnahmen durch Umsätze zu erzielen, die im direkten Wettbewerb mit steuerpflichtigen Leistungen anderer Unternehmer stehen, oder wenn die Körperschaft mit diesen Leistungen ihrer in den §§ 66–68 AO bezeichneten Zweckbetriebe ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke selbst verwirklicht. Dadurch, dass nach § 68 Nr. 6 AO, als gesetzlicher Zweckbetrieb, anwendbar ist, sollte hier der Umsatzsteuersatz von 7 % anwendbar sein.³⁸

IV. Versteigerungen

Weiteres Mittel der Einnahmenerzielung kann auch eine Versteigerung sein. Eine gemeinnützige Einrichtung erhält eine Sache durch eine Sachspende und möchte diese veräußern. Um einen hohen Kaufpreis zu erzielen, veranstaltet sie eine Versteigerung. Ein durch die Stiftung in den Vorjahren geförderter Wissenschaftler stellt der Stiftung ein Gemälde zur Versteigerung zu Verfügung. Die Versteigerung soll mindestens 50 000 Euro Einnahmen für die Stiftung generieren.

Bei einer Versteigerung handelt es sich auch um einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.³⁹ Sofern eine Versteigerung einmalig erfolgt, könnte es für das Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs am Tatbestandsmerkmal der Nachhaltigkeit fehlen. Nachhaltig ist eine Tätigkeit, wenn sie von der Absicht getragen ist, sie zu wiederholen und daraus eine ständige Erwerbsquelle zu machen, und wenn sie sich objektiv – i. d. R. durch Wiederholung – als nachhaltig darstellt.⁴⁰ Dies dürfte bei einer Versteigerung nicht der Fall sein. Aber sofern sich solche Aktionen wiederholen, sollte ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gegeben sein. Dann ist auch die Hingabe des Gegenstands keine Spende, weil diese dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zugutekommt. Sollte dies – wie im o. g. Fall – nur einmalig vorkommen, ist vertretbar, dass daraus kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb resultiert.⁴¹ Dann kann der Spender

29 Brox, in: Buchna u. a., Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Aufl. 2023, Abschn. D, Rn. 216.

30 Gesetz v. 30.6.2021, BGBl. I 2001, 2065.

31 Faber, in: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Stand: Januar 2023, Rennwett- und Lotteriesteuer, Rn. 3.

32 FinMin Bayern, 8.3.1994 – 33 – S 0187 – 21 – 16 686, DB 1994, 914; Krüger, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO, Stand: Juni 2022, § 68 AO, Rn. 7.

33 Krüger, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO, Stand: Juni 2022, § 68 AO, Rn. 7; Hüttemann, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Aufl. 2021, Kap. 6, Rn. 6.298; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Stand: Mai 2021, § 68, Rn. 36.

34 Brox, in: Buchna u. a., Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Aufl. 2023, Abschn. D, Rn. 217; Hüttemann, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Aufl. 2021, Kap. 6, Rn. 6.299.

35 Brox, in: Buchna u. a., Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Aufl. 2023, Abschn. D, Rn. 217; Krüger, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO, Stand: September 2019, § 64 AO, Rn. 10; FG München, 8.3.1999 – 7 K 3032/96, juris, Rn. 28.

36 Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Stand: Mai 2021, § 68 AO, Rn. 12; Hüttemann, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Aufl. 2021, Kap. 6, Rn. 6.298.

37 Erdbrügger, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Aufl. 2023, § 14, Rn. 79; Erdbrügger, in: Wäger, UStG, 2. Aufl. 2022, § 4 Nr. 9 lit. b), Rn. 1.

38 Erdbrügger, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Aufl. 2023, § 13, Rn. 15.

39 Vgl. zur weiten Ausl. d. Begr. BFH, 20.3.2014 – V R 4/13, BFHE 245, 397.

40 Gersch, in: Klein 16. Aufl. 2022, AO, § 14, Rn. 8; BFH, 8.8.1979 – I R 186/78, BStBl. II 1980, 106.

41 BFH, 8.8.1979 – I R 186/78, BStBl. II 1980, 106; BFH, 9.12.1986 – VIII R 317/82, BStBl. II 1988, 244, BB 1987, 600; BFH, 23.10.1987 – III R 275/83, BStBl. II 1988, 293, BB 1988, 960; BFH, 12.7.1991 – III R 47/88, BStBl. II 1992, 143, BB 1992, 618.

eine Sachspende geltend machen und die gemeinnützige Empfängerin erzielt einen steuerfreien Veräußerungserlös.

Eine andere Möglichkeit ist, dass die gemeinnützige Einrichtung nur den Erlös von dem Eigentümer des versteigerten Gegenstands als Spende erhält. Sie sollte nicht als Verkäufer auftreten. Daher könnte die gemeinnützige Einrichtung eine Plattform zur Versteigerung zur Verfügung stellen. Der Vertrag kommt dann zwischen dem Käufer und dem Verkäufer zustande. Der Kaufpreis kann dann an die gemeinnützige Einrichtung gespendet werden. Aufgrund der Freiwilligkeit kann dies aber nicht in Form einer Verpflichtung erfolgen. Dem Verkäufer muss freigestellt sein, ob er den Erlös spendet. Damit hat die gemeinnützige Einrichtung auch das wirtschaftliche Risiko, dass der Verkäufer das Geld auch behalten kann.⁴²

V. Fazit: Checkliste Spendengala (mit Tombola, Lotterie oder Versteigerung)

Trotz der Fallstricke sind Spendengalas, Tombolas und Versteigerungen ein lohnendes Instrument zur Einnahmengenerierung für gemeinnützige Organisationen. Damit die Freude an den Einnahmen nicht getrübt wird, empfiehlt es sich, die folgende Checkliste zu beachten!

- Keine Verknüpfung zwischen Eintritt und Spende herstellen, sondern getrennte Darstellung in der Einladung (Achtung: sorgfältige Wortwahl);
- Keine Mindestspende, keine freiwilligen Teilnahmegebühren;
- Wenn möglich: getrennte Konten für Spenden und Eintrittsgelder einrichten;
- Bei Benefizveranstaltungen stets auf ein positives Ergebnis achten und Dauerverluste vermeiden. Letztere sonst ggf. privat ausgleichen;
- Einnahmen aus Eintrittsgeldern werden versteuert. Daher an die Freigrenze des § 64 AO und die Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG denken;

- Sorgfältig prüfen, für welche Zuwendungen eine Zuwendungsbestätigung erteilt werden darf und für welche nicht;
- Prüfen, ob eine behördliche Erlaubnis für die Ausführung der jeweiligen Veranstaltung vorliegt. Entsprechende Grenzwerte berücksichtigen! Die jeweils zuständige Behörde ergibt sich aus dem jeweiligen Landesgesetz (z.B. in Zuständigkeitsregelungen der Landesglücksspielgesetze);
- Anzeige der Veranstaltung mit Tombola oder Lotterie beim Finanzamt nach RennwLottDV;
- Lotteriesteuer oder Anwendung der Steuerbefreiung von der Lotteriesteuer prüfen (RennwLottG);
- Umsatzsteuer berücksichtigen (je nach Anwendung RennwLottG)!;
- Versteigerung von gespendeten Sachwerten: Liegt ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor? Alternative überlegen: Spender bleibt Eigentümer des Versteigerungsgegenstandes und spendet den Versteigerungserlös (abzüglich Kosten für die Versteigerung, sofern vorhanden) an die gemeinnützige Einrichtung.

Dipl.-Volksw. **Dr. Katja Bär** ist Gründerin und Geschäftsführerin des Multi Family Office FOB sowie Vorstand der Hans und Ilse Breuer-Stiftung in Frankfurt a.M.



Dr. Tanja Schienke-Ohletz, RAin/StBin, ist Partnerin der Kanzlei Flick Gocke Schaumburg am Standort Frankfurt a.M. Ihre Tätigkeitsschwerpunkte bilden neben der Unternehmensnachfolge sowie der Erbschaft- und Schenkungsteuer auch Stiftungen und NPO. Sie ist regelmäßig Referentin im Rahmen der seit 2013 jährlich vom BB veranstalteten Fachkonferenz Stiftungen.



⁴² Gersch, in: Klein, AO, 16. Aufl. 2022, § 14, Rn. 11.

Dipl.-Finw. Harald Bott, MR

BB-Rechtsprechungsreport Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht 2023 – Teil II

Mit dem vorliegenden zweiten Teil wird der in BB 2023, 2775 ff. begonnene Rechtsprechungsreport zum Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht fortgesetzt.

IV. Steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe

1. Keine Anwendung des § 8b Abs. 3 S. 1 KStG auf Veräußerungsgewinn nach § 21 UmwStG 2002 (BFH, 1.6.2022 – I R 44/19)¹⁰⁰

Der von einer von der KSt befreiten Stiftung realisierte Veräußerungsgewinn i.S.d. § 21 Abs. 1 S. 1 i.V.m. Abs. 3 Nr. 2 UmwStG 2002, der

bei der Ermittlung des Einkommens des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nach § 8b Abs. 2 KStG außer Ansatz bleibt, löst keine Hinzu-rechnung nach § 8b Abs. 3 S. 1 KStG aus.

Fall

Die Klägerin, eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der Körperschaftsteuer befreite Stiftung, wurde 1998 gegründet. Der Stiftungsgrundstock bestand aus sog. einbringungsgeborenen Anteilen an einer Kapitalgesellschaft i.S.d. § 21 Abs. 1 S. 1 UmwStG i.d.F. vom 15.10.2002

¹⁰⁰ BFH, 1.6.2022 – I R 44/19, BFH/NV 2022, 1323, BB 2022, 2738 m. BB-Komm. Abele.