

Die meisten Stiftungen sind wegen Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke von der Körperschaftsteuer befreit. Aufgabe des Finanzamts ist nun die Voraussetzungen für die Gewährung dieser Steuerbegünstigung zu überprüfen. Bis auf einzelne Ausnahmen, die sicher überall vorkommen, sind Stiftungen in der Regel sehr bemüht diesen Anforderungen zu genügen, so dass bereits eine relativ gute Zusammenarbeit zwischen den Stiftungen und dem Finanzamt besteht. Trotzdem kann diese Zusammenarbeit noch verbessert werden bzw. das Verständnis gefördert werden, warum das Finanzamt gewisse Unterlagen anfordert bzw. Rückfragen zur Geschäftsführung von Stiftungen hat.

Neben der Überprüfung von Satzungen neu zu errichtender Stiftungen, die bei rechtsfähigen Stiftungen in Zusammenarbeit mit der Regierung von Oberbayern erfolgt, besteht die Hauptaufgabe des Finanzamts in der Überprüfung der tatsächlichen Geschäftsführung steuerbegünstigter Stiftungen. Denn nur wenn die tatsächliche Geschäftsführung mit der Satzung übereinstimmt, kann die Steuerbegünstigung gewährt werden. Deshalb müssen steuerbegünstigte Stiftungen in der Regel in einem 3-Jahres-Turnus entsprechende Überprüfungsunterlagen beim Finanzamt einreichen. Nur bei neu errichteten Stiftungen wird das Gründungsjahr bzw. wenn die Errichtung im 2. Halbjahr stattfand auch zusammen mit dem Folgejahr erstmals überprüft. In Ausnahmefällen kann von dem 3-Jahres-Turnus abgewichen und der Zeitraum verkürzt werden, wenn z.B. im vorherigen Turnus noch keine abschließende Beurteilung über die Art der Tätigkeit gebildet werden konnte. Wird ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten, dessen Einnahmen die Freigrenze von 35.000 € übersteigen, muss für diesen einheitlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb jährlich eine Körperschaftssteuererklärung durchgeführt werden. Im Rahmen dieser jährlichen Veranlagung findet dann auch die Überprüfung der tatsächlichen Geschäftsführung statt.

Im Rahmen der 3-jährigen Überprüfungen sind dabei regelmäßig folgende Unterlagen einzureichen:

1. eine Körperschaftsteuererklärung für das letzte Jahr des jeweiligen Überprüfungszeitraumes sowie für jedes Jahr des Überprüfungszeitraumes
2. Tätigkeitsberichte
3. Vermögensaufstellungen bzw. Bilanzen
4. Einnahmen-/ Ausgabenrechnungen bzw. GuV-Rechnungen

Die Körperschaftsteuererklärung:

Diese Erklärung ist dabei grundsätzlich im elektronischen Verfahren, d.h. über das sog. Elster-authentifizierte Verfahren bzw. Elster-Portal, zu übermitteln. Leider gab es dabei in der Vergangenheit oft Schwierigkeiten und Missverständnisse bei dieser elektronischen Übermittlung, da zum einen der früher vorgesehene Papiervordruck nicht als eigenständiger Vordruck in die elektronischen Formulare überführt wurde, sondern lediglich als Anlage zum Mantelbogen einer Körperschaftsteuererklärung elektronisch möglich war. Zum anderen gab es mit den Körperschaftsteuerklärungsvordrucken KSt 1A, KSt 1B und KSt 1C für unterschiedliche Rechtsformen auch unterschiedliche Formulare. Vielleicht freut es Sie ja zu hören, dass ab dem Veranlagungszeitraum 2017 hier eine Vereinheitlichung vorgesehen ist. Statt dreier unterschiedlicher Körperschaftsteuerklärungen wird es dann nur noch einen Körperschaftsteuerklärung als eine Art Mantelbogen für alle Rechtsformen geben. In diesem sind die allgemeinen Angaben der Stiftung einzutragen, z.B. Name, Anschrift etc. Als Anlage hierzu ist dann noch die Anlage Gem mit den gemeinnützigkeitsrechtlich spezifischen Angaben anzufügen. Vorteil der elektronischen Übermittlung ist u.a. dass Sie das

Profil der Stiftung nur einmal einzugeben haben und dies dann einfach bei späteren Erklärungsabgaben wieder verwenden können.

Eine E-Bilanz bzw. eine Gewinnermittlung EÜR ist nur dann elektronisch zu übermitteln, wenn ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten wird, dessen Einnahmen die Freigrenze von 35.000 € überschreitet und deshalb jährlich eine Körperschaftsteuererklärung einzureichen ist. Diese Gewinnermittlung bezieht sich dann jedoch nur auf diesen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Der Gesamtjahresabschluss ist wie bisher grundsätzlich in Papierform einzureichen. Sofern in der E-Bilanz bereits entsprechende Parameter vorgesehen sind, d.h. auch ein ideeller Bereich mit Spenden und Zuschüssen, kann aber auch unter Umständen der Gesamtjahresabschluss als E-Bilanz eingereicht werden.

Wenn eine Stiftung bereits einmal überprüft wurde und einen Freistellungsbescheid erhalten hat, sind die Erläuterungen darin zu beachten. Denn dort wird darauf hingewiesen, wann und für welche Jahre die nächste Überprüfung stattfinden wird und entsprechende Erklärungen sowie Überprüfungsunterlagen einzureichen sind. Auch wenn Ihnen dies bei einem 3-jährigen Turnus noch weit weg erscheint, sollten Sie sich diesen Abgabetermin in einer geeigneten Weise vormerken, da das Finanzamt nicht immer eine gesonderte Aufforderung zur Erklärungsabgabe versendet. Sollten sich innerhalb dieses 3-jährigen Zeitraumes bis zur nächsten Erklärungsabgabe Veränderungen innerhalb der Stiftung ergeben, z.B. ein neuer Vorstand, eine neue Anschrift, ist dies dem Finanzamt zeitnah schriftlich mitzuteilen, damit die Grundinformation auf dem laufenden gehalten werden kann und der Schriftverkehr auch zutreffend zugestellt werden kann, so dass sich keine Verzögerungen ergeben. Sollten Sie aus irgendwelchen Gründen die angeforderte Steuererklärung nicht fristgemäß einreichen können, ist dies ebenfalls dem Finanzamt mitzuteilen. Ein Fehler wäre es, einfach gar nichts zu tun. Denn dann muss das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen schätzen, was dann unweigerlich zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit führt.

Tätigkeitsberichte:

Tätigkeitsberichte sind deshalb erforderlich, um prüfen zu können, ob die tatsächliche Geschäftsführung auch wirklich darauf gerichtet war die steuerbegünstigten Satzungszwecke zu verwirklichen. Dabei muss es sich nicht unbedingt um einen freiformulierten Tätigkeitsbericht handeln. Vielmehr kann dies auch durch andere geeignete Unterlagen nachgewiesen werden, z.B. durch Veranstaltungsprogramme, oder Protokolle von Stiftungsratssitzungen, wenn darin etwas über die Tätigkeit der Stiftung ausgesagt wird. Verwirklicht Ihre Stiftung die Satzungszwecke selbst durch eigene Maßnahmen kommt es oft vor, dass diese Projekte von den Stiftungen als „Selbsterklärend“ gehalten werden, da die Verantwortlichen ja täglich damit zu tun haben. Leider gilt dies jedoch nicht für die Bearbeiter im Finanzamt. Deshalb müssen diese Projekte anhand der eingereichten Unterlagen so genau beschrieben sein, dass ein fremder Dritter leicht und einwandfrei erkennen kann, dass diese auch geeignet sind dem Satzungszweck zu dienen. Insbesondere muss ersichtlich sein, um welche Art von Tätigkeit es sich dabei handelt und wem diese Tätigkeit zugute kommt. So muss z.B. ausgeschlossen sein, dass die Maßnahmen lediglich den wirtschaftlichen Interessen von Firmen zugute kommen, z.B. wenn Bildungsveranstaltungen nur für bestimmte Firmen stattfinden und auch der Inhalt auf diese Betriebe abgestimmt sind. Dabei gilt auch, je allgemeiner bekannt ein Zweck oder ein Projekt ist, desto weniger ausführlich müssen die Projekte beschrieben werden. Umgekehrt gilt dann natürlich, dass weniger bekannte Projekte ausführlicher beschrieben werden müssen.

Werden die steuerbegünstigten Zwecke im Rahmen einer sog. Förderstiftung durch Weitergabe der Stiftungsmittel an andere inländische gemeinnützige Körperschaften oder juristische Personen des öffentlichen Rechts verwirklicht, genügt es in der Regel, wenn die Steuerbegünstigung der Empfänger nachgewiesen wird. Hierzu können z.B. Zuwendungsbestätigungen oder Kopien der Freistellungsbescheide der Empfänger eingereicht werden.

Wichtig ist, dass ersichtlich wird, dass die Empfänger die Mittel auch für die steuerbegünstigten Satzungszwecke der Stiftung verwendet haben. Problematisch wäre z.B. ein Fall, wenn die Stiftung satzungsmäßig die Bildung fördert, der Empfänger aber wegen Förderung der Brauchtumspflege anerkannt ist. Eine solche Förderung wäre nur im Rahmen einer teilweisen Mittelweitergabe i.S.d. § 58 Nr. 2 AO möglich. Ist der Empfänger wegen Förderung mehrerer Zwecke anerkannt, sollte zumindest einer dieser Zwecke mit denen der Stiftung übereinstimmen.

Die steuerbegünstigten Zwecke können auch im Ausland verwirklicht werden. Die Stiftung unterliegt dann jedoch einer noch erhöhten Nachweispflicht darüber, dass die Stiftungsmittel im Ausland satzungsgemäß verwendet wurden. Werden die Zwecke im Ausland von der Stiftung selbst verwirklicht, müssen die jeweiligen Projekte noch ausführlicher erläutert werden. Werden die Mittel an ausländische Empfänger weiter gegeben, ist dies zulässig, wenn es sich bei den Empfängern entweder um sog. Hilfspersonen der Stiftung handelt oder die Förderung im Rahmen einer Förderstiftung erfolgt. Worin liegt nun der Unterschied? Im Gegensatz zur Tätigkeit als Förderstiftung muss es sich bei einer Hilfsperson nicht um eine Körperschaft oder um eine juristische Person des öffentlichen Rechts handeln, sondern es kann z.B. auch eine natürliche Person sein. Während aber bei einer Förderstiftung die Mittel pauschal an die Empfängerkörperschaft gegeben werden können, muss die Hilfsperson sozusagen im Auftrag für die Stiftung tätig werden, d.h. es ist nur eine zweckgebundene Mittelweitergabe für bestimmte Projekte möglich. Hierzu sollten entsprechende vertragliche Vereinbarungen mit der Hilfsperson geschlossen werden. Bei einer Mittelweitergabe als Förderstiftung muss nachgewiesen werden, dass der Empfänger auch eine Körperschaft i.S.d. Deutschen Körperschaftsteuerrechts ist, insbesondere sollte eine deutsche Übersetzung der Satzung des Empfängers eingeholt werden. Sowohl bei der Verwirklichung über Hilfspersonen als auch als Förderstiftung gilt jedoch, dass die Stiftung die satzungsgemäße Mittelverwendung durch die ausländischen Empfänger auch überwachen muss. Hierzu sind insbesondere Rechenschaftsberichte der ausländischen Empfänger zeitnah von diesen anzufordern. Diese sind vorzuhalten und ggf. im Rahmen von Überprüfungen durch das Finanzamt in deutscher Übersetzung einzureichen. Auf jeden Fall ist es nicht ausreichend, wenn diese Berichte erst angefordert werden, wenn die Stiftung durch das Finanzamt hierzu aufgefordert wird.

### 3. Vermögensaufstellungen oder Bilanzen

Aufgrund ihrer Rechtsform sind Stiftungen im Gegensatz zu Kapitalgesellschaften grundsätzlich nicht zur Bilanzierung verpflichtet. Manchmal erfolgt die Anfrage, warum denn solche Vermögensaufstellungen vorzulegen sind, da doch nach § 63 Abs. 1 AO nur die ordnungsgemäße Aufzeichnung der Einnahmen und Ausgaben gefordert wird. Die Vermögensaufstellungen dienen in erster Linie der Überprüfung, ob die Stiftung dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung nachgekommen ist. Eine solche zeitnahe Mittelverwendung ist gegeben, wenn die Mittel, die in einem Jahr zugeflossen sind, spätestens in den beiden darauffolgenden Kalenderjahren für die Satzungszwecke verwendet werden. Als grober Anhaltspunkt kann somit gelten, dass ein sog. Mittelvortrag nicht beanstandet wird, wenn dieser nicht höher ist, als die in den beiden letzten Jahren zugeflossenen Mittel. Dies sind insbesondere die Einnahmen aus Spenden, Zuschüssen sowie die Überschüsse aus der Vermögensverwaltung oder Gewinne aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben oder Zweckbetrieben. Es gibt aber auch Ausnahmen von diesem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung. Bei Stiftungen sind dies hauptsächlich das ursprüngliche Grundstockvermögen, sowie Zustiftungen oder Zuwendungen von Todes wegen. Außerdem können neu errichtete Stiftungen im Jahr ihrer Errichtung und in den folgenden 3 Kalenderjahren die Überschüsse aus der Vermögensverwaltung sowie die Gewinne aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und Zweckbetrieben entweder ganz oder teilweise dem Vermögen zuführen. Wird das zulässige Vermögen umgeschichtet unterliegen auch die Erlöse hieraus einschließlich etwaiger Gewinne nicht der zeitnahen Verwendungspflicht. Im Umkehrschluss gilt dann aber auch, dass entsprechende Verluste nicht die zeitnahen

Mittel mindern dürfen. Hierzu kann eine entsprechende Umschichtungs- oder Wertberichtigungsrücklage gebildet werden. Außerdem können zeitnah zu verwendende Mittel entweder einer zweckgebundenen oder einer freien Rücklage zugeführt werden. Bei einer Zweckrücklage muss im Rahmen von Überprüfungen insbesondere in einer Anlage zur Erklärung dargelegt werden, für welche konkreten Satzungsprojekte diese Mittel angesammelt werden und innerhalb welchen Zeitraumes diese Mittel verwendet werden sollen. Dabei müssen diese Projekte anhand der Mittel, die der Stiftung zur Verwirklichung stehen auch verwirklicht sein, so ist es z.B. wenig glaubhaft, wenn eine Stiftung, die jährlich über Einnahmen von ca. 10.000 € verfügen kann ein Krankenhaus mit einer Investitionssumme von 1.000.000 € bauen will. Einer freie Rücklage können bis zu ein Drittel des Überschusses der Vermögensverwaltung und bis zu 10 % der sonstigen zeitnahen Mittel zugeführt werden. Bei dieser 10%-Grenze ist zu beachten, dass hierunter zwar Spenden, Zuschüsse und Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und Zweckbetrieben nicht aber nochmals der Überschuss der Vermögensverwaltung gehört. Außerdem ist zu beachten, dass es sich hierbei um eine rechnerische Obergrenze handelt. Dies bedeutet, dass die Mittel im Zeitpunkt der Rücklagenbildung auch vorhanden sein müssen, z.B. eine Stiftung verfügt über einen Mittelvortrag von 10.000 € und erzielt einen Überschuss der Vermögensverwaltung von 9.000 €, gibt auch im gleichen Jahr noch 18.000 € für satzungsgemäße Projekte aus, so können zwar rechnerisch 3.000 € der freien Rücklage zugeführt werden. Zum Jahresende stehen jedoch nur noch 1.000 € für die Rücklagenbildung zur Verfügung. Den nicht ausgeschöpften Betrag kann die Stiftung jedoch im Folgejahr zusätzlich zur rechnerischen Höchstgrenze dieses Folgejahres nachholen.

Um nun leicht und einwandfrei prüfen zu können, welche Mittel noch zeitnah zu verwenden sind bzw. welche Mittel dem zulässigen Vermögen zugeordnet werden können, genügt es nicht, wenn einfach das Gesamtvermögen genannt wird. Vielmehr muss in den Vermögensaufstellungen das zulässige Vermögen, etwaige Rücklagen und der Mittelvortrag jeweils gesondert ausgewiesen werden.

Neben der Überprüfung der zeitnahen Verwendungspflicht kann für das Finanzamt auch die Art der Vermögensanlage interessant sein. Gemeinnützigkeitsrechtlich gibt es zwar keine konkreten Vorgaben, wie eine gemeinnützige Stiftung ihr Vermögen anzulegen hat. Vielmehr sind gemeinnützige Körperschaften frei in der Wahl der Vermögensanlage. In erster Linie ist das Vermögen aber rentierlich anzulegen. Auch wenn es wie zur Zeit nur relativ eine geringe Verzinsung gibt, wäre es gemeinnützigkeitsrechtlich problematisch, wenn ganz auf Erträge verzichtet würde. Dabei muss jedoch nicht die höchstmögliche Rendite erwirtschaftet werden. Denn oft ist eine höhere Rendite auch mit einem höheren Verlustrisiko behaftet. Kommt es zu Vermögensverlusten muss deshalb ggf. gegenüber dem Finanzamt auch Rechenschaft darüber abgelegt werden, worauf diese Verluste beruhen. Hat sich der Stiftung wie ein „normaler“ Verhalten hat dies in der Regel keine schädlichen Auswirkungen auf die Gemeinnützigkeit der Stiftung. Ist der Stiftungsvorstand jedoch bewusst eine derart risikoreiche Vermögensanlage eingegangen, bei der auch mit dem Verlust der Vermögensanlage zu rechnen war, kann dies auch zum Verlust der Gemeinnützigkeit führen. Ist der Vermögensverlust evtl. auf eine „schlechte“ Beratung durch einen Vermögensverwalter zurück zu führen, muss der Stiftungsvorstand ggf. prüfen, ob gegen diesen Vermögensverwalter rechtliche Schritte zur Wiedererlangung des Vermögens eingeleitet werden. Dabei muss der Vorstand wohl auch wirtschaftliche Überlegungen treffen, d.h. es müssen die Kosten für einen evtl. Rechtsstreit mit den Erfolgsaussichten zur Wiedererlangung des Vermögens abgeschätzt werden.

Das Vermögen kann evtl. auch in Form eines Darlehens an eine Firma gegeben werden. Aber auch hier gelten erhöhte Anforderungen an die Vermögensanlage. Selbstverständlich darf durch die Darlehensgewährung der Darlehensnehmer nicht begünstigt werden. Dies bedeutet, dass grundsätzlich eine angemessene Verzinsung erfolgen muss. Dabei darf nicht nur als Vergleich eine „normale“ Vermögensanlage herangezogen werden. Vielmehr muss

die Laufzeit und die Sicherheit des Darlehens mit in die Zinsberechnung berücksichtigt werden.

#### Einnahmen-/ Ausgabenrechnung bzw. Gewinn- und Verlustrechnung

Anhand der Einnahmen-/ Ausgabenrechnung bzw. GuV muss das Finanzamt die Einnahmen den einzelnen Finanzierungsbereichen der Stiftung zuordnen können. Dies sind der sog. ideelle Bereich, die steuerfreie Vermögensverwaltung, der steuerfreie Zweckbetrieb oder der steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb. Am besten wäre es natürlich, wenn die Stiftungen in ihrer Rechnungslegung die Einnahmen und Ausgaben diesen 4 Bereichen zuordnen würden. Aber gerade kleinere bis mittlere Stiftungen dürften in der Regel ohnehin nur über einen ideellen Bereich und die Vermögensverwaltung verfügen. Oft wird deshalb keine Trennung vorgenommen. Umso wichtiger ist es deshalb die Art der Einnahmen, z.B. Spenden, Zuschüsse (= ideell) oder Zinsen und Dividenden anzugeben. Auch evtl. Kursgewinne sollten entsprechend bezeichnet werden, damit ersichtlich wird, dass diese nicht der zeitnahen Verwendungspflicht unterliegen und ggf. dem Vermögen zugeführt werden können. Schlecht ist es, wenn z.B. sonstige Einnahmen oder Ausgaben ohne nähere Erläuterungen in beträchtlichem Umfang ausgewiesen werden. Dies führt regelmäßig zu Rückfragen durch das Finanzamt. Damit soll ausgeschlossen werden, dass hierin auch Einnahmen „versteckt“ werden, die ggf. einer wirtschaftlichen Tätigkeit zugrunde liegen und dann der Körperschaft- und Umsatzsteuer unterliegen. Problematisch kann auch der „Begriff“ Sponsoringeinnahmen sein. Denn je nach der abgeschlossenen Sponsoringvereinbarung können die Einnahmen als sonstige Einnahmen dem ideellen Bereichs zuzuordnen sein, z.B. wenn die Stiftung in Veranstaltungen lediglich auf den Sponsor hinweist oder dessen Logo auf Veranstaltungsprogrammen abdruckt. Es können auch Einnahmen der Vermögensverwaltung vorliegen, wenn z.B. die Stiftung dem Sponsor ihr Namensrecht überlässt. Aber es können auch Einnahmen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs vorliegen, wenn z.B. an den Werbeleistungen des Sponsors aktiv mitgewirkt wird. Dies könnte z.B. schon bei einer Verlinkung der Internetseiten der Stiftung mit denen des Sponsors vorliegen.

Auf der Ausgabenseite muss insbesondere die satzungsgemäße Mittelverwendung ersichtlich werden. Manchmal werden z.B. Ausgaben lediglich als „Projektausgaben“ ausgewiesen. Auch wenn diese Projekte in den Tätigkeitsberichten näher beschrieben werden, ist es für das Finanzamt interessant zu wissen, um welche Art von Ausgaben es sich handelt, um prüfen zu können, ob diese Ausgaben auch für die Erfüllung des Zwecks auch tatsächlich notwendig waren bzw. sofern z.B. Honorare gezahlt werden, die Angemessenheit dieser Ausgaben prüfen zu können. Auch die Verwaltungskosten sollten gesondert ausgewiesen werden. Denn die Verwaltungskosten müssen sich im Verhältnis zu den für die Zweckverwirklichung zur Verfügung stehenden Mitteln in einem angemessenen Verhältnis stehen. Bei neu gegründeten Stiftungen, die sich noch in einer Anlaufphase befinden, um z.B. eine funktionierende Verwaltung aufzubauen, können diese Verwaltungskosten auch schon mal höher sein. Nach dieser Anlaufphase gilt ein Grenzwert von maximal 50 % der zur Verfügung stehenden Mittel noch als angemessen. In der Regel dürften sich die Verwaltungskosten jedoch in einem deutlich niedrigerem Verhältnis bewegen. Was fällt nun unter den Begriff „zur Verfügung stehende Mittel“? In der Regel handelt es sich um die Einnahmen des ideellen Bereichs, z.B. Spenden und Zuschüsse, den Überschuss der Vermögensverwaltung sowie die Gewinne von steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und Zweckbetrieben. Somit sind „Verwaltungskosten“, die z.B. im Rahmen der Vermögensverwaltung anfallen, z.B. Vermögensverwaltungsgebühren, Depotgebühren, bereits bei Ermittlung des Überschusses zu berücksichtigen und mindern sozusagen dort bereits den Vergleichsmaßstab. Zu den Verwaltungskosten gehören z.B. neben den Kosten für Büroräume auch die Vergütung der Organmitglieder einer Stiftung. Nur wenn die Vergütung für Tätigkeiten gezahlt wird, die in unmittelbarem Zusammenhang mit einer Projektarbeit anfallen, handelt es sich insoweit nicht um Verwaltungskosten. Wird eine Vorstandsvergütung gezahlt, um den Vorstand für seine vermögensverwaltende Tätigkeit zu entlohnen, sind diese

Ausgaben ggf. der Vermögensverwaltung zuzurechnen. Insoweit mindert sich dann auch die Höchstgrenze für Zuführungen zur freien Rücklage. Auch wenn sich die Verwaltungskosten in einem angemessenen Rahmen halten sollten, kann ein Verstoß gegen das Gebot der Selbstlosigkeit vorliegen, wenn eine einzelne Verwaltungsausgabe für die geleistete Tätigkeit nicht mehr als angemessen angesehen werden kann. Angemessenheit ist hier leider kein fest definierter Begriff und kommt immer auf den Einzelfall an. Problematisch sind hierbei nach meinen Erfahrungen in der Vergangenheit Ausgaben für Spendenwerbung gewesen, wenn z.B. unabhängig von der tatsächlich erbrachten Leistung dem Spendenwerber ein prozentualer Anteil an den Spendeneinnahmen als Entgelt versprochen werden. Auch überhöhte Vergütungen können zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit führen, wenn der wirtschaftliche Nutzen für die Stiftung nicht ersichtlich wird oder ein fremder Dritter für gleichartige Tätigkeiten niedrigere Vergütungen erheben würde. So kann z.B. ein Stiftungsvorstand, der auch Steuerberater oder Rechtsanwalt ist nicht ohne weiteres seine Vorstandstätigkeit nach der Steuerberater- oder Rechtsanwaltsgebührenordnung abrechnen, wenn er für die Stiftung nicht als Steuerberater oder Rechtsanwalt tätig wird, sondern z.B. als Vermögensverwalter. Zur Zeit ist meines Wissens beim BFH jedoch zu diesem Thema ein Verfahren anhängig, das hierzu vielleicht etwas erhellendes beiträgt.

Unterhält eine gemeinnützige Stiftung einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb können in der Regel nur solche Ausgaben als Betriebsausgaben berücksichtigt werden, die ohne diesen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nicht oder nicht in dieser Höhe angefallen wären. Werden Wirtschaftsgüter sowohl im ideellen Bereich als auch im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb genutzt müssen die Abschreibungen ggf. nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten aufgeteilt werden. Ähnliches gilt auch für Personalkosten. Zu beachten ist aber, dass ein solcher wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb lediglich der Mittelbeschaffung dienen sollte. Deshalb darf hieraus grundsätzlich kein Verlust erzielt werden, der durch Mittel des ideellen Bereichs (z.B. Spenden) oder dem Überschuss der Vermögensverwaltung ausgeglichen werden darf. Plant somit eine Stiftung die Aufnahme eines solchen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sollten deshalb auch konkrete Kalkulationen durchgeführt werden, um solche Verluste zu vermeiden. Bei bestimmten steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, bei denen eine Kostenzuordnung entweder gar nicht oder nur unter sehr schwer möglich ist bzw. um eine Überbesteuerung zu vermeiden, kann der Gewinn auch pauschaliert ermittelt werden, z.B. bei Werbeeinnahmen, die im Zusammenhang mit der steuerbegünstigten Tätigkeit ausgeübt wird. Aber auch bei einer solchen pauschalen Gewinnermittlung ist ggf. eine Kostenzuordnung erforderlich, damit geprüft werden kann, dass tatsächlich kein Verlust entstanden ist.