



Stiftungsengagement in der Corona-Krise: Möglichkeiten und rechtliche Grenzen

Stand: 5. August 2020

Die starke und schnelle Ausbreitung des Corona-Virus weltweit und die Versorgung der Erkrankten und Risikogruppen bedeuten erhebliche Herausforderungen für unser Gesundheits- und Pflegesystem. Hygienevorkehrungen, Ausgangs- und Kontaktbeschränkungen tragen zur Verlangsamung der Ausbreitung bei, haben auch erhebliche wirtschaftliche Folgen. Auch viele gemeinnützige Organisationen im Sozial-, Kultur-, Umwelt- oder Bildungsbereich sind von der Corona-Krise unmittelbar und existenziell betroffen. Insbesondere gemeinnützige Stiftungen möchten einen Beitrag zur Bewältigung dieser Auswirkungen der Corona-Pandemie leisten. Der Bundesverband hat sich daher gemeinsam mit anderen gemeinnützigen Organisationen an das Bundesministerium der Finanzen gewandt und dazu aufgefordert, Regelungen im Einvernehmen mit den Bundesländern zu verabschieben, um den gemeinnützigen Organisationen schnelle und unbürokratische Hilfen zu ermöglichen und gleichzeitig einen rechtssicheren Rahmen für ihr Handeln zu geben.

Der Staat weiß dieses Engagement zu schätzen. Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat daher mit BMF-Schreiben 9. April 2020¹ ergänzt durch BMF-Schreiben vom 26. Mai 2020², Regelungen getroffen, um das gesamtgesellschaftliche Engagement bei der Hilfe für von der Corona-Krise Betroffene zu fördern und zu unterstützen. Damit sollen sowohl das Sammeln von Spenden als auch die Verwendung gemeinnütziger Mittel erleichtert werden.

Das Engagement von gemeinnützigen Stiftungen zur Eindämmung der Auswirkungen der Corona-Pandemie schwebt nicht in einem rechtsfreien Raum. Vielmehr geben zum einen das Stiftungsrecht im weitesten Sinne (z. B. Bürgerliches Gesetzbuch, Landesstiftungsgesetze, Stiftungssatzungen) und zum anderen das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht die rechtlichen Möglichkeiten sowie die Grenzen des zulässigen Engagements vor. Allerdings sind die Anforderungen der beiden Rechtsgebiete nicht immer deckungsgleich. Es ist also durchaus denkbar, dass einer gemeinnützigen Stiftung etwas nach dem Gemeinnützigkeitsrecht erlaubt ist, was aber satzungsmäßig unzulässig ist, und umgekehrt. Wie mit diesem Zielkonflikt umzugehen ist, soll dieses Faktenblatt aufzeigen. Stiftungen, die sich in der Corona-Krise engagieren wollen, ist daher zu raten, in Zweifelsfällen frühzeitig den Kontakt zur zuständigen Stiftungsaufsicht und dem Finanzamt zu suchen.

I. Stiftungsrechtliche Vorgaben für Stiftungsengagement

Neben dem Bürgerlichen Gesetzbuch (z. B. §§ 80 ff. BGB) und den Landesstiftungsgesetzen enthalten insbesondere die Stiftungssatzungen Vorgaben zur Zweckerfüllung und Mittelverwendung. Der Stifter oder die Stifterin hat bei der Errichtung den Zweck der Stiftung definiert. Dieser ist nach derzeitiger Rechtslage nur schwer zu ändern. Nach den Landesstiftungsgesetzen werden Satzungsänderungen zur

¹ BMF, Schreiben vom 9.04.2020, IV C 4 - S 2223/19/10003 :003 DOK 2020/0308754

² BMF, Schreiben vom 26.05.2020, IV C 4 -S 0174/19/10002 :008 DOK 2020/0464239



Zweckerweiterung oder -änderung von den zuständigen Stiftungsaufsichtsbehörden nur genehmigt, wenn sich die tatsächlichen Verhältnisse so wesentlich geändert haben, dass eine solche wesentliche Satzungsänderung notwendig ist. Um dem Stifterwillen bei Errichtung der Stiftung möglichst zielgenau Rechnung zu tragen, die Stiftung in ihrem Handeln aber auch nicht zu sehr einzugrenzen, ist es üblich – und nach dem Gemeinnützigkeitsrecht zwingend – den Zweck allgemein zu fassen (z. B. Förderung der Bildung) und ihn durch bestimmte Zweckverwirklichungsmaßnahmen (z. B. Vergabe von Stipendien) zu konkretisieren. Allerdings stellen diese Maßnahmen regelmäßig keinen geschlossenen Aufgabenkatalog dar, sondern können durch weitere nicht verschriftlichte konkrete Einzelmaßnahmen ergänzt werden, die sich allerdings ebenfalls im Rahmen des allgemein formulierten Zwecks halten müssen.

Die Stiftung selbst unterliegt der Kontrolle durch die Stiftungsaufsicht. Es handelt sich hier um eine reine Rechtsaufsicht. Das bedeutet, dem Stiftungsvorstand steht bei „unternehmerischen Entscheidungen“ wie der Wahl der geeigneten einzelnen Zweckverwirklichungsmaßnahme ein Ermessensspielraum zu, der inhaltlich keiner richterlichen Kontrolle unterliegt. Die Reichweite des Ermessensspielraums kann dabei durch das Stiftungsgeschäft, die Satzung und den dort perpetuierten Stifterwillen beschränkt sein. Darüber hinaus bildet der abstrakt formulierte Stiftungszweck die Grenze des möglichen Handelns.

Fallbeispiel 1

Die Satzung der „Stiftung Denkmal“ enthält folgende Regelung: Zweck der Stiftung ist die Förderung des Denkmalschutzes in Bayern. Der Zweck wird insbesondere verwirklicht durch die Instandsetzung von alten Fachwerkhäusern. Der Stiftungsvorstand plant, zusätzlich auch eine alte Windmühle zu sanieren. Zugleich ist er tief betroffen von der Situation, dass Krankenhäuser in Zeiten der Corona-Pandemie über nicht genug Schutzausrüstung und Desinfektionsmittel zum Schutz ihres Krankenhauspersonals bei der Versorgung der Kranken verfügen. Er möchte daher Erträge aus dem Stiftungsvermögen für den Erwerb von Desinfektionsmitteln verwenden und diese an ein Krankenhaus in Berlin weitergeben.

Stiftungsrechtliche Bewertung: Die Sanierung der Windmühle liegt im Rahmen der Erfüllung des Stiftungszwecks. Ob es sich um eine sinnvolle Maßnahme handelt, unterliegt nicht der Kontrolle durch die Stiftungsaufsicht, sondern im Ermessen des Vorstandes. Dagegen ist der Erwerb von Desinfektionsmitteln und die Weitergabe an ein Krankenhaus nicht mehr vom Stiftungszweck Denkmalschutz erfasst, da es sich hier um die Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens und der öffentlichen Gesundheitspflege handelt. Zusätzlich ist der Raum, in dem die Stiftung agieren soll, nach der Stiftungssatzung auf Bayern begrenzt. Aktivitäten in Berlin sind damit nicht von der Satzung gedeckt. Es handelt sich um Verstöße gegen die Satzung, gegen die die Stiftungsaufsicht mit aufsichtsrechtlichen Mitteln eingreifen kann.

Die meisten Stiftungen haben die Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens und der öffentlichen Gesundheitspflege, so wie er in § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 AO benannt ist, nicht als eigenen Zweck in der Satzung verankert. Trotzdem können sie auch über andere Zwecke einen Beitrag zur Eindämmung der Auswirkungen der Corona-Pandemie leisten.

Fallbeispiel 2

Die Satzung der „Stiftung Sport in Düsseldorf“ enthält folgende Regelung: Zweck der Stiftung ist die Förderung des Sports in der Region Düsseldorf. Der Zweck wird insbesondere verwirklicht durch die Organisation von sportlichen Veranstaltungen, etwa auf dem Gebiet des Jugend- und Breitensports. Der Vorstand der Stiftung möchte sich in der Corona-Krise engagieren und betroffene Sportvereine unterstützen, die Sportveranstaltungen aufgrund der Kontaktbeschränkungen absagen mussten und denen hierbei etwa Vorbereitungskosten entstanden sind.

Stiftungsrechtliche Bewertung: Erklärtes Ziel der Stiftung ist die Förderung des Sports. Die teilweise Mittelweiterleitung an andere gemeinnützige Organisationen ist grundsätzlich zulässig. Da die in der Satzung genannten Zweckverwirklichungsmaßnahmen nur Beispiele darstellen, können auch andere Maßnahmen gewählt werden. Insofern ist die Unterstützung anderer gemeinnütziger durch die Corona-Krise betroffener Organisationen grundsätzlich vom Zweck der Stiftung gedeckt.

Mögliche Zwecke, die für ein Engagement in der Corona-Krise in Betracht kommen, sind:

- Förderung von Wissenschaft und Forschung
z. B. durch Erforschung des Corona-Virus, von Impfstoffen gegen Virus, Corona-Tests und Corona-Antikörpertests
- Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens und der öffentlichen Gesundheitspflege
z. B. durch die Beschaffung von benötigter Schutzkleidung und Desinfektionsmittel für Krankenhäuser und Arztpraxen
- Förderung der Jugend- und Altenpflege
z. B. durch Organisation von Einkaufsdiensten oder psycho-soziale Betreuung für ältere Menschen, die als Risikogruppe zu Hause bleiben
- Förderung von Kunst und Kultur
z. B. durch Unterstützung von Organisationen, die aufgrund von behördlichen Schließungen oder Anweisungen Konzerte, Festivals oder Ausstellungen absagen mussten
- Förderung von Erziehung, Volks- und Berufsbildung
z. B. durch Bereitstellen von Bildungs- und Fortbildungsangeboten für Kinder, Jugendliche und Erwachsene über digitale Medien für die Zeit von Schulschließungen und sonstigen Ausgangsbeschränkungen
- Flüchtlingshilfe
z. B. durch digitale Corona-Informationsangebote in verschiedenen Sprachen
- Förderung der Kriminalprävention
z. B. durch digitale Beratungs- und Informationsangebote für Betroffene von durch häusliche Quarantäne zunehmender häuslicher Gewalt
- Förderung des Sports
z. B. durch Unterstützung von betroffenen Organisationen, die Sportveranstaltungen oder –projekte in der Corona-Krise absagen mussten
- Förderung des bürgerschaftlichen Engagements zugunsten gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke
z. B. durch Unterstützung des ehrenamtlichen Einsatzes in der Corona-Krise, z. B. ehrenamtliche Nachbarschaftshelfer
- Mildtätige Unterstützung Hilfebedürftiger
z. B. durch wirtschaftliche Unterstützung von Menschen, die durch Kurzarbeit oder Arbeitsplatzverlust in eine wirtschaftliche Notsituation geraten

Diese Aufzählung ist nicht abschließend. Die Vielzahl der Beispiele zeigt aber, dass sich Stiftungen je nach Satzungszweck vielfältig engagieren können. Zugleich wird deutlich, dass es zahlreiche Überschneidungen bei der Verwirklichung der Zwecke gibt und eine eindeutige Zuordnung manchmal nicht möglich ist. So wird etwa die Organisation von Hilfen bei Einkäufen und Besorgungen für Risikogruppen die Förderung der Altenpflege darstellen und gleichzeitig auch die mildtätige Unterstützung von Hilfebedürftigen sein.



II. Gemeinnützigkeitsrechtliche Vorgaben für die Unterstützung im Rahmen der Corona-Pandemie

Das Steuerrecht stellt für die Tätigkeiten gemeinnütziger Stiftungen ebenfalls Regelungen auf. Es definiert die steuerbegünstigten (gemeinnützigen, kirchlichen, mildtätigen) Zwecke und gibt einen engen Rahmen vor, um in den Genuss der Steuervergünstigung zu kommen (z. B. durch das Gebot der Unmittelbarkeit, das Gebot der Ausschließlichkeit oder Vorgaben zur Mittelverwendung).

1. Allgemeine Regelungen zur gemeinnützigen Mittelverwendung

Gemeinnützigen Stiftungen ist es grundsätzlich nur gestattet, ihre Mittel für ihre satzungsmäßigen Zwecke zu verwenden (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 AO). Maßnahmen zur Eindämmung der Auswirkungen der Corona-Pandemie müssen also von den Zweckbestimmungen der Satzung einer jeden Stiftung abgedeckt sein, um nicht gegen das Gemeinnützigkeitsrecht zu verstoßen. Ein solcher Verstoß kann im äußersten Fall den Verlust der Gemeinnützigkeit zur Folge haben und haftungsrechtliche Konsequenzen für die Stiftungsorgane nach sich ziehen. Folgende steuerbegünstigte Zwecke gemäß §§ 52 ff. AO kommen für ein Engagement in der Corona-Krise in Betracht (nicht abschließend):

- Förderung von Wissenschaft und Forschung (§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO)
- Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens und der öffentlichen Gesundheitspflege (§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 AO)
- Förderung der Jugendhilfe (§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 AO)
- Förderung der Altenhilfe (§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 AO)
- Förderung der Kunst und Kultur (§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 5 AO)
- Förderung der Bildung (§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 AO)
- Förderung der Hilfe für politisch, rassistisch oder religiös Verfolgte, für Flüchtlinge, Vertriebene, Aussiedler, Spätaussiedler, Kriegsoffer, Kriegshinterbliebene, Kriegsbeschädigte und Kriegsgefangene, Zivilbeschädigte und Behinderte sowie Hilfe für Opfer von Straftaten (§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 10 AO)
- Förderung der Kriminalprävention (§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 20 AO)
- Förderung des bürgerschaftlichen Engagements zugunsten gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke (§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 25 AO)
- Mildtätige Unterstützung Hilfebedürftiger (§ 53 AO).

Sofern die Satzung einer gemeinnützigen Stiftung diese steuerbegünstigten Zwecke beinhaltet, sind entsprechende Maßnahmen zur Eindämmung der Auswirkungen der Corona-Pandemie aus gemeinnützigkeitsrechtlicher Sicht unproblematisch möglich.

Sachverhalt wie Fallbeispiel 1

Gemeinnützigkeitsrechtliche Bewertung: Mit der Sanierung der Windmühle erfüllt die „Stiftung Denkmal“ ihre satzungsgemäßen Zwecke im Sinne des §§ 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 1, 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 6 AO. Dagegen ist der Erwerb von Desinfektionsmitteln und Weitergabe an ein Krankenhaus nicht mehr vom Satzungszweck Denkmalschutz erfasst. Es handelt sich um einen Verstoß gegen das Gemeinnützigkeitsrecht. (Zu möglichen Ausnahmen siehe sogleich.)

Sachverhalt wie Fallbeispiel 2

Gemeinnützigkeitsrechtliche Bewertung: Die teilweise Weiterleitung von Mitteln ist nach § 58 Nr. 2 AO steuerlich unschädlich, auch wenn die Satzung der Stiftung dies nicht vorsieht. Die Unterstützung von

betroffenen anderen gemeinnützigen Einrichtungen ist damit gemeinnützigkeitsrechtlich zulässig.

2. Steuerliche Ausnahmeregelungen im Zusammenhang mit der Corona-Krise

Wie bereits eingangs erwähnt, hat das BMF den Spielraum von gemeinnützigen Organisationen zur Förderung und Unterstützung des gesamtgesellschaftlichen Engagements bei der Hilfe der von der Corona-Krise Betroffenen erweitert. Um die schnelle und unkomplizierte Hilfe zu unterstützen, hat es mit Schreiben vom 9. April 2020 steuerliche Maßnahmen beschlossen, die das Engagement von gemeinnützigen Organisationen in der Corona-Krise erleichtern sollen. Diese Maßnahmen gelten vom 1. März 2020 bis längstens zum 31. Dezember 2020.

a) Vereinfachter Zuwendungsnachweis

Für Sonderkonten, die von inländischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts, inländischen Dienststellen oder von den amtlich anerkannten Verbänden der freien Wohlfahrtspflege einschließlich ihrer Mitgliedsorganisationen zur Förderung der Eindämmung der Ausbreitung der Corona-Pandemie bzw. für die Hilfe der von der Corona-Krise Betroffenen eingerichtet wurden, gilt ab sofort ein erleichtertes Nachweisverfahren. Spender können ihre Zuwendung mithilfe eines Einzahlungsbelegs, eines Kontoauszuges oder eines Ausdrucks beim Onlinebanking nachweisen. Die Spendensumme ist nicht begrenzt.

b) Gemeinnützigkeitsrechtliche Ausnahme vom Gebot der satzungsmäßigen Zweckverwirklichung

• Spendenaktionen von gemeinnützigen Körperschaften für Corona-Hilfe

Einer gemeinnützigen Körperschaft ist es grundsätzlich nicht erlaubt, Mittel für steuerbegünstigte Zwecke zu verwenden, die sie nach ihrer Satzung nicht fördert (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 AO). Hier soll jetzt die vom BMF erlassene Ausnahmeregelung greifen: **Alle gemeinnützigen Organisationen dürfen unabhängig von ihren eigentlichen Satzungszwecken Spenden im Rahmen von Sonderaktionen für die Hilfe von in der Corona-Krise Betroffenen sammeln und ohne entsprechende Satzungsänderung für den angegebenen Zweck verwenden.**

Gleichermaßen soll es auch unschädlich sein, wenn eine regional gebundene steuerbegünstigte Körperschaft die erhaltenen Mittel über die regionale Bindung hinaus verwendet.

Fallbeispiel 1 (fortgeführt)

Die „Stiftung Denkmal“ organisiert durch ehrenamtlich Engagierte im Rahmen einer Sonderaktion einen Spendenaufruf für Hilfen von durch die Corona-Krise betroffene Krankenhäuser und Arztpraxen, die aufgrund der Knappheit von Desinfektionsmitteln und Schutzkleidung dringend entsprechende Sachspenden benötigen. Mit den eingenommenen Spenden in Höhe von 200.000 Euro erwirbt sie Desinfektionsmittel aus dem Ausland und verteilt diese an verschiedene Krankenhäuser und Arztpraxen. **Gemeinnützigkeitsrechtliche Bewertung:** Nach dem aktuellen BMF-Schreiben ist die Verwendung der Spenden für den Erwerb der Desinfektionsmittel möglich, ohne die Steuerbegünstigung der Stiftung zu gefährden. Außerdem ist es unschädlich, dass die Stiftung ihre Aktivitäten in ganz Deutschland und nicht auf Bayern beschränkt entfaltet.

Neben einer eigenen, operativen Tätigkeit für die Corona-Hilfe ist es darüber hinaus auch ausreichend, wenn **Spenden entweder an eine andere steuerbegünstigte Körperschaft, die zum Beispiel gemeinnützige oder mildtätige Zwecke verfolgt, oder an eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts bzw. eine inländische öffentliche Dienststelle zur Förderung der Hilfe für von der**



Corona-Krise Betroffene weitergeleitet werden. Die gemeinnützige Einrichtung, die die Spenden im Rahmen der Sonderaktion gesammelt hat, muss entsprechende Zuwendungen, die sie für die Hilfe für Corona-Betroffene erhält und verwendet, bescheinigen. Auf die Sonderaktion ist in der Zuwendungsbestätigung hinzuweisen.

Fallbeispiel 1 (fortgeführt)

Die „Stiftung Denkmal“ erwirbt die Desinfektionsmittel nicht selbst, sondern übergibt die Spenden dem Deutschen Roten Kreuz, das ihrerseits damit die Desinfektionsmittel erwirbt und an die Krankenhäuser und Arztpraxen verteilt.

Gemeinnützigkeitsrechtliche Bewertung: Nach dem aktuellen BMF-Schreiben ist die Weitergabe der Spenden für Corona-Hilfen an das Deutsche Rote Kreuz möglich, ohne die Steuerbegünstigung der Stiftung zu gefährden.

- **Mildtätige Unterstützung von Corona-Betroffenen**

Um zu gewährleisten, dass die Mittel tatsächlich für die Unterstützung von Corona-Betroffenen verwendet werden, lässt das Finanzministerium Ausnahmen von der Nachweispflicht zu. Grundsätzlich muss eine steuerbegünstigte Körperschaft bei mildtätiger Unterstützung die (wirtschaftliche) Hilfsbedürftigkeit des Empfängers nach § 53 AO selbst prüfen und dokumentieren. Dabei geht die Finanzverwaltung von einer körperlichen Bedürftigkeit aus, wenn Menschen zu einer Corona-Risikogruppe z. B. aufgrund ihres Alters oder Vorerkrankungen gehören. Ebenso wird die wirtschaftliche Hilfebedürftigkeit angenommen, wenn Lebensmittel oder Einkaufsgutscheine an Obdachlose gegeben werden.

Fallbeispiel 3

Eine Bürgerstiftung organisiert mit Ehrenamtlichen Einkaufshilfen und Hilfen bei sonstigen notwendigen Besorgungen für Menschen in häuslicher Quarantäne, die aufgrund ihres Alters oder von Vorerkrankungen zum besonders gefährdeten Personenkreis gehören

Gemeinnützigkeitsrechtliche Bewertung: Nach dem aktuellen BMF-Schreiben wird die körperliche Hilfebedürftigkeit dieser Risikopersonen unterstellt.

Finanzielle Hilfen an von der Corona-Krise betroffene Unternehmen und Selbstständige sind weiterhin nicht gemeinnützig oder mildtätig.

- **Verwendung eigener Fördermittel**

Neben der Verwendung oder Weiterleitung der eingeforderten Spendenmittel (s. o.) ist es ausnahmsweise auch unschädlich für die Steuerbegünstigung der Körperschaft, wenn sie sonstige bei ihr vorhandene Mittel, die keiner anderweitigen Bindungswirkung unterliegen, ohne Änderung der Satzung zur unmittelbaren Unterstützung für von der Corona-Krise Betroffene einsetzt.

Welche Mittel hier konkret für die Verwendung zur Verfügung stehen, wird in dem Schreiben des Ministeriums nicht weiter erläutert. Aus dem Textzusammenhang dürfte es sich aber um alle Mittel handeln, die nicht aufgrund einer ausdrücklichen Zweckbestimmung, wie z. B. zweckgebundene Spenden oder Projektrücklagen (vgl. § 62 Abs. 1 Nr. 1, 2, 4 AO), gebunden sind (vgl. aber dazu sogleich unter III.).

Fallbeispiel 1 (fortgeführt)

Die „Stiftung Denkmal“ will die Desinfektionsmittel aus Zinserträgen aus dem Stiftungsvermögen und Mitteln der freien Rücklage (§ 62 Abs. 1 Nr. 3 AO) finanzieren.

Gemeinnützigkeitsrechtliche Bewertung: Nach dem BMF-Schreiben sind derartige Aktivitäten möglich,

ohne die Steuerbegünstigung der Stiftung zu gefährden.

Bei der Unterstützung von Corona-Betroffenen stellt sich für Gemeinnützige häufig die Frage, inwieweit **Dankeschön-Aktionen** etwa für die vielen Helferinnen und Helfer während der Corona-Pandemie (wie Ärzte, Pfleger, Supermarkt-Angestellte usw.) mit dem Gemeinnützigkeitsrecht vereinbar sind. Ausweislich einer nicht offiziellen Antwort des BMF auf diese Frage sind Aktionen von steuerbegünstigten Organisationen, die mit dem Ziel durchgeführt werden, den Helferinnen und Helfern kleinere oder mittlere Präsente zu überreichen, gemeinnützigkeitsrechtlich ausgeschlossen, da nach § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO keine Person durch Ausgaben begünstigt werden darf, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind. Eine Ausnahme könne aber dann vorliegen, wenn die Dankeschön-Präsente die Größenordnung einer „Annehmlichkeit“ im Sinne des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO) Nr. 11 zu § 55 AO nicht überschreiten. Hinsichtlich der Größenordnung einer solchen Annehmlichkeit äußert sich das BMF hingegen nicht. Gegebenenfalls bietet sich hier ein Vergleich mit dem Lohnsteuerrecht an. Die Finanzverwaltung führt in den Lohnsteuer-Richtlinien (R 19.6 LStR) aus, dass Aufmerksamkeiten des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer dann als „Annehmlichkeiten“ anzusehen sind, wenn ihr Wert 60 Euro nicht übersteigt. Wir empfehlen in diesen Fällen dennoch die vorherige Abstimmung mit dem zuständigen Finanzamt, um sicherzustellen, dass die jeweilige Dankeschön-Aktion gemeinnützigkeitsrechtlich nicht beanstandet wird.

- **Überlassung von Personal, Räumlichkeiten, Sachmitteln und anderen Leistungen**

Gemeinnützigkeitsrechtlich ist es nach dem aktuellen BMF-Schreiben auch nicht zu beanstanden, wenn eine gemeinnützige Stiftung Personal, Räumlichkeiten, Sachmittel oder andere Leistungen z. B. an Krankenhäuser, Alten- und Pflegeheime entgeltlich zur Bewältigung der Auswirkungen der Corona-Krise überlässt und diese Tätigkeiten unabhängig von ihrem eigenen Satzungszweck als Zweckbetrieb im Sinne des § 65 AO behandelt.

Fallbeispiel 4

Die „Stiftung Integration in Düsseldorf“ stellt ihre Räumlichkeiten zur Verfügung, in denen das örtliche Krankenhaus eine mobile Fiebermessstation und Anlaufstelle für Corona-Verdachtsfälle einrichtet, wo bei Bedarf Corona-Tests durchgeführt werden können. Die mobile Corona-Anlaufstelle wird von Angestellten der Stiftung unterstützt.

Gemeinnützigkeitsrechtliche Bewertung: Nach dem aktuellen BMF-Schreiben stellt die entgeltliche Überlassung von Personal und Räumlichkeiten unabhängig vom eigenen Stiftungszweck einen nicht steuerpflichtigen Zweckbetrieb dar.

c) Gemeinnützigkeitsrechtliche Ausnahme vom Gebot der Selbstlosigkeit

- **Verbot des Verlustausgleichs**

Grundsätzlich ist es gemeinnützigkeitsrechtlich nicht zulässig, Mittel des ideellen Bereichs, Gewinne aus Zweckbetrieben, Erträge aus der Vermögensverwaltung etwa für den Verlustausgleich eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes zu verwenden (AEAO zu § 55 Nr. 4 S. 1). Ausnahmsweise wird ein solcher schädlicher Verlustausgleich nicht angenommen, wenn dem ideellen Bereich in den sechs vorangegangenen Jahren Gewinne des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes in mindestens gleicher Höhe zugeführt worden sind (AEAO zu § 55 Nr. 4 S. 4).

Nach dem aktuellen BMF-Schreiben ist der Ausgleich von Verlusten im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder in der Vermögensverwaltung, die bis zum 31.12.2020 aufgrund der Auswirkungen der Corona-Krise entstehen, mit Mitteln des ideellen Bereichs, Erträgen aus der Vermögensverwaltung, Gewinnen aus Zweckbetrieben oder wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben gemeinnützigkeitsrechtlich unschädlich.

- **Angemessenheit der Verwaltungskosten**

Grundsätzlich dürfen die Ausgaben einer gemeinnützigen Stiftung für die allgemeine Verwaltung einen angemessenen Rahmen nicht übersteigen (AEAO zu § 55 Nr. 18).

Nach dem BMF-Schreiben vom 9. April 2020 kann eine gemeinnützige Stiftung eine Aufstockung des Kurzarbeitergelds gegenüber ihren Beschäftigten bis zu einer Höhe von 80% des bisherigen Gehalts vornehmen, ohne dass die Marktüblichkeit und Angemessenheit dieser Zahlungen von der Finanzverwaltung geprüft wird. In dem ergänzenden BMF-Schreiben vom 26. Mai 2020 wird das "bisherige Gehalt" definiert. Daneben nimmt das BMF dazu Stellung, dass eine Aufstockung des Kurzarbeitergeldes auf mehr als 80% bei entsprechender Begründung zur Marktüblichkeit und Angemessenheit gemeinnützigkeitsrechtlich zulässig sein kann. Mit dem Corona-Steuerhilfegesetz werden Zuschüsse des Arbeitgebers zum Kurzarbeitergeld bis 80 % ab Verkündung des Gesetzes bis zum 31. Dezember 2020 steuerfrei gestellt, § 3 Nr. 28a EStG.³

Ebenso wird auch eine Weiterzahlung der Ehrenamts- und Übungsleiterpauschalen nicht überprüft, auch wenn eine Ausübung der ehrenamtlichen Tätigkeit aufgrund der Corona-Krise zumindest zeitweise nicht mehr möglich ist.

III. Auseinanderfallen von zivilrechtlichen und gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorgaben

Die soeben beschriebenen gemeinnützigkeitsrechtlichen Ausnahmen stehen im Konflikt zu den stiftungsrechtlichen Vorgaben. Der Stifter hat in der Satzung bestimmt, welche Zwecke verwirklicht werden sollen. Eine freie Verwendung der Stiftungsmittel (freie Rücklage, Erträge) ohne entsprechende Anhaltspunkte in der Satzung steht dazu im Widerspruch und dürfte in den wenigsten Fällen vom stiftungsrechtlichen Satzungszweck gedeckt sein, auch wenn dies aus Sicht des Gemeinnützigkeitsrechts und insbesondere unter Verweis auf das Schreiben des BMF zulässig wäre.

Fallbeispiel 1 (fortgeführt)

Stiftungsrechtliche Bewertung: Aus stiftungsrechtlicher Sicht ist die Verwendung der Mittel (allgemeine Spenden, Spendenaufruf Sonderaktion, Erträge aus der Vermögensverwaltung, Mittel der freien Rücklage) für den Erwerb der Desinfektionsmittel unzulässig. Die Stiftung hat ihre eigenen in der Satzung festgelegten Zwecke zu erfüllen und kann ohne Satzungsgrundlage keine satzungsfremden Zwecke fördern. Das bedeutet, dass die Stiftung aus stiftungsrechtlichen Gründen weder die Desinfektionsmittel selbst erwerben noch dem Deutschen Roten Kreuz die Mittel zur Verfügung stellen darf. Ein Engagement im Rahmen der Corona-Hilfe ist weder in Bayern noch übrigen Teilen Deutschlands möglich. Entsprechende Aktivitäten können von der Stiftungsaufsicht im Rahmen der Rechtsaufsicht bemängelt werden und stiftungsaufsichtsrechtliche Maßnahmen nach sich ziehen.

IV. Wie sollen sich gemeinnützige Stiftungen verhalten?

³ Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Corona-Steuerhilfegesetz), Verkündung im Bundesgesetzblatt steht noch aus.

Viele gemeinnützige Stiftungen, die sich in der Corona-Krise engagieren möchten, können dies bereits jetzt aufgrund ihrer Satzung und der dort verankerten Stiftungszwecke tun. Der jeweilige Satzungszweck (z. B. Jugend- und Altenhilfe, Bildung, Mildtätigkeit) ermöglicht es Stiftungen, in vielfältiger Art und Weise helfend tätig zu werden.

Daher sollte sich der erste Blick auf die Prüfung der eigenen Satzung richten. Nur anhand dieser kann ausgelotet werden, wie viel Raum die Satzung unter Beachtung des Stifterwillens für ein Engagement in der Corona-Krise gibt.

Schwierig dürfte es für Stiftungen werden, deren Satzung die Förderung sozialer Zwecke im weitesten Sinn nicht umfasst. Bei einer Stiftung, deren Zweck der Denkmalschutz ist, dürften mit Blick auf das Stiftungsrecht und die Stiftungsaufsicht tatsächlich Probleme auftreten, wenn sie im Sinne des Schreibens des BMF aktiv wird und eigene Fördermittel für die Hilfe von Corona-Betroffenen verwendet. Möchte sie dennoch an solchen Aktivitäten festhalten, ist eine Abstimmung mit der Stiftungsaufsicht bis hin zu einer Satzungsänderung unerlässlich.