

Memo

Datum: 11. Januar 2020

An: *Land of Hope*

Von: Deloitte GmbH

Betreff: Abzugsfähigkeit von Zuwendungen eines deutschen Zuwendenden an einen dänischen gemeinnützigen Verein

Sehr geehrte *Land of Hope*,

Sie haben uns gebeten, Ihnen Informationen über die deutschen Steuervorschriften bezüglich der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Zuwendungen von in Deutschland ansässigen Steuerpflichtigen an einen dänischen gemeinnützigen Verein aus deutscher Steuerperspektive zu geben.

Wir danken Ihnen für diesen Auftrag und freuen uns, Ihnen behilflich sein zu können.

Beachten Sie bitte, dass sich unsere Analyse ausschließlich auf die ertragsteuerlichen Konsequenzen aus deutscher Sicht bezieht.

Nachstehend unsere Zusammenfassung des Sachverhalts nach unserem Verständnis sowie der von uns getroffenen Annahmen. Wir weisen darauf hin, dass es für die Analyse von entscheidender Bedeutung ist, dass sowohl der Sachverhalt als auch die Annahmen ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermitteln. Dementsprechend bitten wir Sie, uns eventuelle Missverständnisse rechtzeitig mitzuteilen, damit eventuelle Änderungen der Analyse geprüft werden können.

A. Sachverhalt und Annahmen

- *Land of Hope* ist eine dänische humanitäre Vereinigung mit Sitz in Aarhus, Dänemark.
- Die Zuwendenden von *Land of Hope* sind u. a. natürliche Personen und Gesellschaften mit Sitz in Deutschland.
- Wenn der Zuwendende eine natürliche Person ist, findet hinsichtlich der steuerlichen Abzugsfähigkeit der Zuwendung § 10b Einkommenssteuergesetz („EStG“) Anwendung.
- Wenn der Zuwendende eine Körperschaft ist, sind hinsichtlich der steuerlichen Abzugsfähigkeit der Zuwendung § 9 Körperschaftsteuergesetz („KStG“) und § 9 Nr. 5 Gewerbesteuergesetz („GewStG“) anwendbar.
- Die in diesen Gesetzen festgelegten Voraussetzungen für die steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen sind identisch; wir verweisen der Einfachheit halber auf § 10b EStG.

- *Land of Hope* unterstützt ausschließlich eigene soziale/gemeinnützige Projekte in Nigeria.
- *Land of Hope* fördert keine anderen Organisationen, die nicht die Voraussetzungen für gemeinnützige Organisationen im Sinne von § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG (z. B. die ACAEDF im Jahr 2018) ab 2019 erfüllen.
- Der ausschließliche Zweck von *Land of Hope* ist die Rettung unschuldiger Kinder, die beschuldigt werden, Hexen zu sein, vor Ausgrenzung, Folter und Tod.
- *Land of Hope* generiert keine Einkünfte aus deutschen Quellen.

B. Kurzfassung

Aufgrund der uns zur Verfügung gestellten Unterlagen und Informationen sowie basierend auf den vorstehenden Annahmen gehen wir grundsätzlich davon aus, dass Zuwendungen von in Deutschland ansässigen Zuwendenden durch diese Zuwendenden von der Steuer abgesetzt werden können, solange die jeweiligen Höchstgrenzen des § 10b EStG nicht überschritten werden (siehe C. I. 1.). Der Zweck von *Land of Hope* – die Rettung unschuldiger Kinder und deren Unterstützung durch Betreuung, Schutz sowie Aufklärungs- und Informationskampagnen – dürfte als steuerbegünstigter Zweck im Sinne von § 52 Abgabenordnung („AO“) angesehen werden. Darüber hinaus sollte *Land of Hope* ein steuerbegünstigter Empfänger im Sinne von § 10b Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG sein, da die Gesellschaft in der EU ansässig ist und die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG in Verbindung mit § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG erfüllt, wenn sie Einkünfte aus deutschen Quellen erzielen würde (siehe C. I. 2. und C. I. 3.). Darüber hinaus wäre *Land of Hope* gemäß § 58 Nr. 2 AO kein steuerbegünstigter Empfänger, wenn sie andere Organisationen fördern würde, die nicht die gleichen Voraussetzungen für gemeinnützige Organisationen erfüllen wie *Land of Hope* selbst (siehe C. I. 4.). Eine Voraussetzung für die steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen ist allerdings, dass der Zweck der Gesellschaft das Ansehen der Bundesrepublik Deutschland fördern muss. Ob diese Bedingung erfüllt ist, könnte von den Finanzbehörden kritisch gesehen werden. Unter Berücksichtigung der deutschen Rechtsprechung gehen wir jedoch davon aus, dass diese Bedingung erfüllt ist (siehe C. I. 6.). Darüber hinaus ist gemäß § 10b Abs. 1 EStG Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit von Zuwendungen bei den steuerpflichtigen Einkünften deutscher Zuwendender, dass von den Zuwendenden die entsprechenden Nachweise gegenüber den deutschen Finanzbehörden erbracht werden (siehe C. I. 7.).

C. Steuerliche Analyse aus deutscher Perspektive

I. Voraussetzungen für die steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen

Grundsätzlich sind Zuwendungen von in Deutschland ansässigen Körperschaften sowie natürlichen Personen an eine ausländische Gesellschaft bei den steuerpflichtigen Einkünften des Zuwendenden gemäß § 10b Abs. 1 EStG abzugsfähig, wenn die nachstehenden Voraussetzungen (kumulativ) erfüllt sind:

1. Begrenzung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Zuwendungen aus den Einkünften des Zuwendenden

Zuwendungen deutscher Zuwendender sind, vorbehaltlich der nachstehend genannten weiteren Voraussetzungen, nur dann bei deren Einkünften abzugsfähig, wenn die Summe der Zuwendungen die Höchstgrenzen aus § 10b EStG nicht übersteigt. Die Höchstgrenze beträgt gemäß § 2 Abs. 3 EStG entweder 20 Prozent der gesamten Einkünfte oder 4 Promille der Summe der kalenderjährlichen Einnahmen und Ausgaben für Löhne und Gehälter.

2. Ansässigkeit innerhalb der EU oder des EWR

Die ausländische Gesellschaft ist mit einer Körperschaft im Sinne des deutschen Körperschaftsteuerrechts vergleichbar und muss innerhalb der EU oder des EWR ansässig sein (§ 10b Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG).

3. Gemeinnützigkeit der ausländischen Gesellschaft gemäß § 52–55 Abgabenordnung (AO)

Die ausländische Gesellschaft müsste gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 in Verbindung mit § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG steuerbefreit sein, wenn sie Einkünfte aus deutscher Quelle erzielen würde. Die Gesellschaft muss nach ihrer Satzung sowie nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken im Sinne von §§ 52–54 AO dienen. Die zusätzliche Führung eines gewinnorientierten Gewerbebetriebs vereitelt die Steuerfreistellung nicht, solange es sich dabei nur um einen Nebenzweck handelt.¹

Grundsätzlich ist eine Gesellschaft gemeinnützig, wenn ihre Tätigkeit darauf ausgerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigen oder sittlichen Gebiet selbstlos zu fördern. Als Förderung der Allgemeinheit sind insbesondere die Förderung der Jugendhilfe sowie der Hilfe für politisch, rassistisch oder religiös Verfolgte anzuerkennen (§ 52 Abs. 2 Nr. 4 und 10 AO).

Darüber hinaus verfolgt eine Gesellschaft mildtätige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit auf die selbstlose Unterstützung von Personen ausgerichtet ist, die infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustands hilfsbedürftig sind (§ 53 Nr. 1 AO).

Die Gesellschaft ist selbstlos tätig, wenn sie – neben anderen Voraussetzungen – mit ihrer Tätigkeit keine eigenwirtschaftlichen Zwecke verfolgt und die Mittelverwendung auf den in der Satzung genannten Zweck beschränkt ist. Darüber hinaus muss die Gesellschaft die erhaltenen Zuwendungen gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO innerhalb der folgenden zwei Kalender- oder Wirtschaftsjahre entsprechend ihrer Satzung verwenden. Ferner muss in der Satzung auch vorgesehen sein, dass das Vermögen nach Auflösung der Gesellschaft für die entsprechenden gemeinnützigen Zwecke zu verwenden ist (§ 61 AO in Verbindung mit § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO).²

4. Keine Weitergabe von Mitteln an andere gemeinnützige Organisationen außerhalb der EU oder des EWR gemäß § 58 Nr. 2 AO

Grundsätzlich wäre die ausländische Gesellschaft auch dann steuerbefreit, wenn sie Teile ihrer Mittel (bis zu 50 %) an andere gemeinnützige Organisationen abgibt, die ebenfalls die Voraussetzungen für deutsche gemeinnützige Organisationen oder ausländische gemeinnützige Organisationen im Sinne von § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG erfüllen (siehe Punkt 2 und 3 oben). Sobald die ausländische Gesellschaft ihre Mittel an Organisationen weiterleiten würde, die diese Voraussetzungen nicht erfüllen (wie z. B. die ACAEDF, da sie nicht in der EU oder im EWR ansässig ist), wird die Steuerbegünstigung ausgeschlossen (§ 58 Nr. 2 AO).³

5. Gegenseitige Amtshilfe zwischen dem Ansässigkeitsstaat der ausländischen Gesellschaft und Deutschland

Der Ansässigkeitsstaat des Empfängers hat gemäß § 10b Abs. 1 Satz 3–4 AO [sic] in Verbindung mit § 2 Abs. 2 EU-Amtshilfegesetz Amtshilfe bei der Erhebung und beim Austausch von Steuerinformationen zu leisten. Da es sich bei den beteiligten Ländern um Deutschland und Dänemark handelt, sollte diese Voraussetzung erfüllt sein.

6. Verwendung von Zuwendungen

Handelt es sich bei dem Zuwendungsempfänger um eine ausländische Gesellschaft, so ist es erforderlich, dass in Deutschland ansässige natürliche Personen unterstützt werden oder dass die Tätigkeit der ausländischen Gesellschaft zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland beiträgt (§ 51 Abs. 2 AO).⁴

Im Gegensatz zu im Ausland ansässigen gemeinnützigen Gesellschaften wird bei in Deutschland ansässigen Körperschaften als Zuwendungsempfänger stets die Förderung des Ansehens der Bundesrepublik Deutschland angenommen.⁵ Nach der aktuellen Rechtsprechung und Literatur gibt es keinen rechtfertigenden Grund für eine Ungleichbehandlung von Zuwendungen an eine inländische gemeinnützige Organisation, die im Ausland gemeinnützige Zwecke erfüllt, und von Direktzuwendungen an diese im Ausland ansässigen gemeinnützigen

¹ Blümich, KStG § 5 Rz. 156

² Blümich, EStG § 10b Rz. 50

³ OFD Frankfurt, 05.09.2013, S 0170 A-50-St 53; Klein, AO, § 58, Rz. 3

⁴ OFD Frankfurt, 05.09.2013, S 0170 A-50-St 53; BeckOK, AO, § 51, Rz. 293

⁵ BeckOK, AO, § 51 Rz. 276

Organisationen, die die vorgenannten Voraussetzungen erfüllen.⁶ Folglich müssen die Direktzuwendungen an eine im Ausland ansässige gemeinnützige Organisation nur mittelbar zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland beitragen. Insgesamt darf nicht ausgeschlossen werden, dass der ausländische Zuwendungsempfänger das Ansehen Deutschlands fördert.⁷

Es ist jedoch nicht auszuschließen, dass die zuständigen Finanzämter der jeweiligen Zuwendenden anderer Auffassung sind. Wir empfehlen daher, die Zuwendenden darauf hinzuweisen, dass außergerichtliche oder gerichtliche Verfahren notwendig sein können, um die steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen in Deutschland zu gewährleisten.

7. Nachweiserfordernis

Damit Zuwendende, die in Deutschland ansässig sind, Zuwendungen von ihren steuerpflichtigen Einkünften abziehen können, müssen sie hinreichende Nachweise dafür erbringen, dass der ausländische Zuwendungsempfänger die vorgenannten Voraussetzungen erfüllt. So muss insbesondere nachgewiesen werden, dass die Zuwendungen tatsächlich für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden.⁸

Zum Nachweis der Gemeinnützigkeit der ausländischen Gesellschaft genügt die Vorlage der Satzung beim Finanzamt des Zuwendenden. Beachten Sie bitte, dass die Satzung mit der deutschen Satzung gemäß § 60 AO in Verbindung mit Anlage 1 zur Abgabenordnung (AO) vergleichbar sein muss.⁹ Insbesondere muss in der Satzung auch vorgesehen sein, dass das Vermögen nach Auflösung der Gesellschaft für die entsprechenden gemeinnützigen Zwecke zu verwenden ist (§ 61 AO in Verbindung mit § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO).¹⁰ Unserer Ansicht nach ist es fraglich, ob diese Bedingungen erfüllt sind, da nicht festgelegt ist, dass die Mittel an eine andere Organisation innerhalb der EU / des EWR übertragen werden müssten.

Zum Nachweis, dass die tatsächliche Geschäftsführung steuerbegünstigte Zwecke verfolgt und die Zuwendungen ausschließlich für diese Zwecke verwendet werden, könnten dem Finanzamt folgende Unterlagen der ausländischen gemeinnützigen Gesellschaft als Nachweis vorgelegt werden:

- Bilanz, aus der insbesondere die Bildung und Entwicklung von Rücklagen hervorgeht,
- Kassenbericht des Vereins sowie Gewinn- und Verlustrechnung,
- Vorstandsprotokolle,
- Verträge, die im Zusammenhang mit der Verwendung von Zuwendungen und zugehörigen Transaktionen geschlossen wurden,
- Unterlagen über die Verwendung von Zuwendungen im Ausland und Belege des Zahlungsempfängers,
- Detaillierte Beschreibung der im Ausland durchgeführten Aktivitäten,
- Jegliche Materialien zu Projekten (wie z. B. Broschüren oder Pressemitteilungen),
- Gutachten eines Wirtschaftsprüfers bei großen oder laufenden Projekten,
- Zuwendungsbescheide ausländischer Behörden, wenn die Projekte zusätzlich durch öffentliche Zuschüsse gefördert werden, - Bestätigung einer deutschen Auslandsvertretung darüber, dass die Durchführung der geförderten Projekte erfolgen wird.

⁶ BFH, Urt. v. 22.03.2018 - X R 5_16; BeckOK, AO, § 51 Rz. 276

⁷ FG Köln, Urt. v. 20.01.2016 - 9 K 3177/14

⁸ BMF v. 16.05.2011 IV C 4 - S 2223/07/0005 :008; OFD Frankfurt, 05.09.2013, S 0170 A - 50 - St 53; BeckOK, EStG, § 10b, Rz. 59

⁹ Schwarz/Pahlke, AO § 5a Allgemeines, Rz. 13

¹⁰ Blümich, EStG § 10b Rz. 50

Beachten Sie bitte, dass nicht alle der vorgenannten Nachweise bei den deutschen Finanzbehörden eingereicht werden müssen. Es genügt vielmehr, hinreichende Nachweise dafür zu erbringen, dass die Bedingungen erfüllt sind.¹¹

Darüber hinaus muss die ausländische gemeinnützige Organisation den Zuwendenden eine Bestätigung über die erhaltenen Zuwendungen ausstellen. Die entsprechende Bestätigung muss keine formalen gesetzlichen Anforderungen¹² erfüllen, aber folgende Aussagen enthalten:

- Die Gesellschaft hat die Zuwendungen aus deutscher Quelle erhalten,
- Die Zuwendungen werden für gemeinnützige und mildtätige Zwecke verwendet,
- Die Zuwendungen werden ausschließlich für satzungsgemäße Zwecke verwendet.¹³

Insofern empfehlen wir *Land of Hope*, sich an der Vorlage zu orientieren, die das deutsche Finanzamt für Zuwendungen an deutsche gemeinnützige Organisationen herausgegeben hat, und ein entsprechendes Formular zur Verfügung zu stellen, in dem auch der zugewendete Betrag, das Datum und die Adresse des Zuwendenden angegeben werden (siehe beigefügtes deutsches Formular für eine Zuwendungsbestätigung des Finanzamtes). Beiliegend finden Sie einen Auszug aus einer Beispiel-Auskunft für die Zuwendenden.

II. Prüfung der Erfüllung der Voraussetzungen für die steuerliche Abzugsfähigkeit durch *Land of Hope*

Nach der bereitgestellten Satzung und dem Verhaltenskodex sollte *Land of Hope* prinzipiell die Voraussetzungen für eine Einstufung als gemeinnützige Organisation im Sinne der Abgabenordnung erfüllen, da die Gesellschaft die Hilfe für afrikanische Kinder fördert, die Opfer rassistischer oder religiöser Verfolgung sind und der Hilfe bedürfen. Unserer Auffassung nach ist es jedoch fraglich, ob aus der Satzung eindeutig hervorgeht, dass das Vermögen nach der Auflösung der Gesellschaft für die entsprechenden gemeinnützigen Zwecke verwendet werden muss. Gemäß der Satzung sind die Mittel zur Förderung afrikanischer Kinder zu verwenden, die Opfer rassistischer oder religiöser Verfolgung sind und der Hilfe bedürfen. Insoweit können die Mittel auch anderen Organisationen zugewendet werden, die diesen Zweck fördern. Folglich könnten die Mittel an Organisationen außerhalb der EU / des EWR weitergeleitet werden, was dem Status der Steuerbegünstigung in Deutschland abträglich wäre.

Da zwischen Deutschland und Dänemark ein Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe bei der Erhebung und dem Austausch von Steuerinformationen geschlossen wurde, sollte die in C. I. 3. genannte Bedingung erfüllt sein.¹⁴

Gemäß den bereitgestellten Informationen fördert *Land of Hope* nur Projekte in Afrika, insbesondere in Nigeria. Somit gehen wir davon aus, dass *Land of Hope* keine in Deutschland ansässigen natürlichen Personen fördert. Die Zuwendungen müssen folglich zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland beitragen, um auf der Ebene des Zuwendenden steuerlich abzugsfähig zu sein. Da keine Anhaltspunkte bestehen, nach denen die Möglichkeit ausgeschlossen wäre, dass *Land of Hope* zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland beiträgt, sollte man davon ausgehen können, dass die Zuwendungen zumindest mittelbar das Ansehen der Bundesrepublik Deutschland fördern.

Zusammenfassend sollten Zuwendungen von in Deutschland ansässigen Körperschaften und natürlichen Personen an eine ausländische Gesellschaft bzw. *Land of Hope* gemäß den entsprechenden Paragraphen des EStG, KStG und GewStG von deren steuerpflichtigem Einkommen abzugsfähig sein, wenn *Land of Hope* die Satzung ändert und keine Nicht-EU- / Nicht-EWR-Organisationen fördert und wenn die erforderlichen Nachweise von den

¹¹ BMF v. 16.05.2011 IV C 4 - S 2223/07/0005 :008; OFD Frankfurt, 05.09.2013, S 0170 A - 50 - St 53; FG Düsseldorf, Urt. v. 14.01.2013 - 11 K 2439/10 E

¹² § 50 Abs. 1 Satz 2 EStDV (Einkommensteuer-Durchführungsverordnung)

¹³ Blümich, EStG § 10b Rz. 50; BeckOK, EStG, § 10b Rz. 205 f.

¹⁴ Siehe Übereinkommen zwischen Deutschland und Dänemark über die gegenseitige Amtshilfe

Zuwendenden bei den deutschen Finanzbehörden eingereicht werden, wie in C. I. 7 dargelegt. Es könnte in Erwägung gezogen werden, das deutsche Finanzamt bereits im Vorfeld zu fragen, ob es dieser Analyse zustimmt.

Das vorliegende Memorandum wurde ausschließlich für Deloitte Dänemark, die uns als Unterauftragnehmer beauftragt hat, sowie gemäß den erhaltenen Anweisungen erstellt.

Es steht der Deloitte Dänemark frei, sich das Memorandum zu eigen zu machen und anzupassen und es in ihren für ihren Mandanten erstellten fachlichen Äußerungen zu verwenden.

Für jede Offenlegung gegenüber Dritten – außer gemäß dem vorstehenden Satz – ist unsere vorherige ausdrückliche schriftliche Zustimmung erforderlich, es sei denn, Deloitte Dänemark ist nach zwingendem Recht zur Offenlegung verpflichtet.

Keine Person außer Deloitte Dänemark ist berechtigt, sich auf das Memorandum zu berufen oder Rechte aus diesem abzuleiten, es sei denn, es wurde ausdrücklich schriftlich etwas anderes vereinbart.

Das Memorandum beruht auf der Rechtslage zum Zeitpunkt seiner Herausgabe und wurde auf der Grundlage der zur Verfügung gestellten Informationen erstellt; wir haben diese Informationen nicht im Hinblick auf ihre Richtigkeit und Vollständigkeit überprüft.