

*Dr. Robert Schütz**

Ausgaben für Verwaltung und Spendenwerbung im Gemeinnützigkeitsrecht

I. Einleitung

Derzeit zwingen verschiedene Umstände gemeinnützige Organisationen dazu, sich intensiv mit dem Anteil ihrer Ausgaben für Verwaltung und Spendenwerbung zu beschäftigen.

Die andauernde Niedrigzinsphase und der damit verbundene Rückgang der Zinseinnahmen führen bei gemeinnützigen Stiftungen, die sich überwiegend aus den Erträgen ihres Kapi-

talvermögens finanzieren, dazu, dass sowohl die Finanzämter als auch die jeweilige Stiftungsaufsicht zunehmend die Reduzierung der Verwaltungskosten, insbesondere der Kosten

* Der Autor ist Rechtsanwalt, Steuerberater und Partner bei Esche Schumann Commichau Partnerschaftsgesellschaft mbB, Hamburg.

für die Vermögensverwaltung, fordern. Dies gilt insbesondere dann, wenn die Behörden bestimmte Höchstgrenzen für Verwaltungskosten in Höhe von 20% bzw. 35% für verbindlich erklären.

Auch für Spenden sammelnde gemeinnützige Organisationen ist die Höhe der Ausgaben für Verwaltung von besonderer Bedeutung. Die sogenannte Verwaltungskostenquote ist nicht nur bei der Vergabe von Prüsiegeln durch Organisationen wie etwa das Deutsche Zentralinstitut für soziale Fragen (nachfolgend „DZI“) von Bedeutung. So hat die Stiftung Warrentest Ende 2013 in Zusammenarbeit mit dem DZI 46 Spenden sammelnde Organisationen getestet und dabei die Haushaltsführung der Organisationen nur dann als wirtschaftlich erachtet, wenn die Ausgaben für Verwaltung und Spendenwerbung höchstens 35% der Gesamtausgaben der Organisationen ausmachten. In der Folge kam es bei einzelnen der geprüften Organisationen zu Betriebsprüfungen durch das jeweils zuständige Finanzamt.¹

Angesichts dieser aktuellen Entwicklungen ist es angebracht, die diesbezüglichen gesetzlichen Rahmenbedingungen und die Rechtsprechung des BFH in Erinnerung zu rufen. Dabei sind insbesondere auch die Kriterien für die Abgrenzung von Verwaltungs- und Werbeausgaben einerseits sowie satzungsmäßigen Ausgaben zum Beispiel für Bildungs- und Aufklärungsarbeit andererseits darzustellen. Zudem ist auf die Probleme fester Höchstgrenzen für Verwaltungs- und Werbeausgaben insbesondere in Ausnahmesituationen einzugehen. Schließlich sollen mögliche Lösungsansätze vorgeschlagen werden.

II. Definition von Verwaltungs- und Werbeausgaben

1. Verwaltungsausgaben

Der Begriff der Verwaltungsausgaben ist gesetzlich nicht definiert. Nach betriebswirtschaftlichem Verständnis handelt es sich dabei um Kosten für Verwaltungsleistungen und damit um Ausgaben für den Teil der betrieblichen Organisation, der dem eigentlichen Betriebszweck lediglich mittelbar dient, indem er die Funktion der betrieblichen Organisation und des betrieblichen Ablaufs gewährleistet.² Zu den Verwaltungsausgaben steuerbegünstigter Körperschaften gehören dementsprechend nach allgemeiner Auffassung alle Ausgaben, die nicht unmittelbar zur Erfüllung der satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke getätigt werden, mit diesen aber in einem mittelbaren Zusammenhang stehen, sogenannte „mittelbare Ausgaben“.³

Auch der BFH unterscheidet zwischen der unmittelbaren Förderung der satzungsmäßigen Zwecke einerseits und den mittelbar unterstützenden Maßnahmen andererseits und rechnet zu Letzteren die Kosten für Verwaltung, Mitglieder- oder Spendenwerbung.⁴

Demnach gehören Ausgaben im Zusammenhang mit der Vermögensverwaltung durch eine Bank bzw. einen Vermögensverwalter unzweifelhaft zu den Verwaltungskosten. Bei den Ausgaben im Rahmen des ideellen Bereichs, das heißt im Bereich der Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke, ist jedoch zu klären, welche Ausgaben hier unmittelbar und welche lediglich mittelbar der Förderung der satzungsmäßigen Zwecke dienen. Zutreffenderweise wird hier das Kriterium der Unmittelbarkeit allgemein weit ausgelegt.⁵ Der Förderung der satzungsgemäßen Zwecke dienen daher die Ausgaben für satzungsmäßige Projekte und Kampagnen einschließlich der Zweckbetriebe, das heißt insbesondere sämtliche diesbezügliche Ausgaben für Material, Personal, Mieten, Ab-

schreibungen, Instandhaltungen, Ausstattungen, Bürobedarf, Reisen und Kommunikation. Dementsprechend ist der Kreis der Verwaltungsausgaben im ideellen Bereich eng zu fassen. Zu den Verwaltungskosten gehören hier insbesondere die Ausgaben für die Organisation, das Rechnungswesen sowie die Personal- und Sachverwaltung und die damit zusammenhängenden Ausgaben für Personal, Mieten, Abschreibungen, Instandhaltungen, Ausstattungen, Bürobedarf, Reisen und Kommunikation.

Dieser Abgrenzung von Projektausgaben einerseits und Verwaltungsausgaben andererseits folgt auch das BMF, wenn es im Anwendungserlass zur Abgabenordnung von den Ausgaben für die allgemeine Verwaltung spricht und feststellt, dass die Kosten für einen Geschäftsführer grundsätzlich zu den Verwaltungsausgaben gehören, eine Zuordnung zu der steuerbegünstigten Tätigkeit jedoch dann möglich ist, wenn der Geschäftsführer unmittelbar bei steuerbegünstigten Projekten mitarbeitet. Gleiches soll laut BMF für die Zuordnung von Reisekosten gelten.⁶

Auch das DZI unterscheidet in seinen Richtlinien zu Werbe- und Verwaltungsausgaben Spenden sammelnder Organisationen⁷ die Projektausgaben einerseits und die Verwaltungsausgaben andererseits. Zutreffend weist das DZI in diesem Zusammenhang darauf hin, dass zu den Projektausgaben nicht nur die unmittelbaren Ausgaben für das Projekt, sondern auch die dem Projekt vor- und nachgelagerten Tätigkeiten gehören, das heißt insbesondere die Auswahl der einzelnen Projekte, deren Vorbereitung, Controlling und Evaluation.

2. Ausgaben für Öffentlichkeitsarbeit

Bei der Beurteilung der Ausgaben für die Öffentlichkeitsarbeit gemeinnütziger Organisationen unterscheidet der BFH ebenfalls zwischen der unmittelbaren Förderung der satzungsmäßigen Zwecke einerseits und den mittelbar unterstützenden Maßnahmen, hier der Spendenwerbung, andererseits. Der BFH stellt in seinem Beschluss vom 23.9.1998⁸ ausdrücklich fest, dass Ausgaben für die Öffentlichkeitsarbeit zumindest dann keine Ausgaben für Spendenwerbung darstellen, wenn die Aufklärung über humanitäre Notsituationen zu den satzungsmäßigen Zwecken der gemeinnützigen Körperschaft gehört. Weist die Körperschaft dann in Veranstaltungen oder Werbeschriften auf die Not in Entwicklungsländern hin, stellen die Ausgaben hierfür laut BFH selbst dann anteilig keine Spendenwerbung dar, wenn hierbei um Hilfe durch Geld- und Sachspenden gebeten wird.⁹

1 Auch die Aufsichts- und Dienstleistungsdirektion Rheinland-Pfalz (ADD) hat diese Berichterstattung bei ihrer Prüfung der Vorgaben des Sammlungsgesetzes für Rheinland-Pfalz berücksichtigt.

2 Gericke, DStR 2001, 604, 605.

3 Roth, in: Hüttemann/Richter/Weitemeyer (Hrsg.), Landesstiftungsrecht, 2011, Rn. 18.12; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. 2015, Rn. 5.41.

4 BFH, Urt. v. 18.12.2002 – I R 60/01, BFH/NV 2003, 1025, 1026; BFH, Beschl. v. 23.9.1998 – I B 82/98, BStBl. II 2000, 320, 324.

5 Roth, in: Hüttemann/Richter/Weitemeyer (Hrsg.), Landesstiftungsrecht, 2011, Rn. 18.12; Gericke, DStR 2001, 604, 605.

6 AEAO Nr. 17 und 20 zu § 55 AO.

7 DZI, Werbe- und Verwaltungsausgaben Spenden sammelnder Organisationen, Stand 2015, S. 3, abzurufen unter http://www.dzi.de/wp-content/pdfs_DZI/Verwaltungskostenkonzept.pdf.

8 BFH, Beschl. v. 23.9.1998 – I B 82/98, BStBl. II 2000, 320, 324.

9 BFH, Beschl. v. 23.9.1998 – I B 82/98, BStBl. II 2000, 320, 324; vgl. auch BFH, Urt. v. 23.9.1999 – XI R 63/98, BStBl. II 2000, 200, 202.

Auch die Finanzverwaltung folgt dieser differenzierten Beurteilung der Ausgaben für Öffentlichkeitsarbeit, indem sie im Anwendungserlass zur Abgabenordnung lediglich die Ausgaben für die allgemeine Verwaltung sowie die Ausgaben für Spendenwerbung bei der Prüfung der Angemessenheit dieser Ausgaben zugrunde legt.¹⁰ Auch in der gemeinnützigkeitsrechtlichen Literatur ist die Zuordnung der Öffentlichkeitsarbeit zu den satzungsgemäßen Zwecken einerseits und der Spendenwerbung andererseits allgemein anerkannt.¹¹

Abweichend von dieser Beurteilung unterscheidet das DZI zwischen der satzungsmäßigen Kampagnen-, Bildungs- und Aufklärungsarbeit einerseits und der Werbung und allgemeinen Öffentlichkeitsarbeit andererseits.¹² Die Kampagnen-, Bildungs- und Aufklärungsarbeit muss dabei nicht nur die Schaffung von öffentlicher Aufmerksamkeit und öffentlichem Bewusstsein bezwecken, die vermittelten Inhalte müssen laut DZI vielmehr über die allgemeine Öffentlichkeitsarbeit hinausgehen. Zur allgemeinen Öffentlichkeitsarbeit zählen dabei insbesondere die Ausgaben für Selbstdarstellung, Imagearbeit, Kurzinformationen über Notlagen und geplante Maßnahmen sowie die Projektberichterstattung. Daher sollen nur in begründeten Ausnahmefällen satzungsgemäße Informationsanteile in der Werbung und der allgemeinen Öffentlichkeitsarbeit anteilig als Kampagnen-, Bildungs- und Aufklärungsarbeit berücksichtigt werden.

Die Feststellung des DZI, dass Informationen über Notlagen, geplante Maßnahmen und Projektberichterstattungen nur in Ausnahmefällen zu der satzungsmäßigen Bildungs- und Aufklärungsarbeit gehören, entspricht nicht der Rechtsprechung des BFH und der allgemein in der gemeinnützigkeitsrechtlichen Literatur vertretenen Auffassung. Diese unterscheiden bei der Öffentlichkeitsarbeit zutreffenderweise lediglich zwischen der satzungsmäßigen Bildungs- und Aufklärungsarbeit einerseits und der Spendenwerbung andererseits. Dabei stellt der BFH ausdrücklich fest, dass bei satzungsgemäßer Information in Veranstaltungen und Werbeschriften die hierdurch entstehenden Ausgaben auch dann anteilig keine Ausgaben für Spendenwerbung sind, wenn hierbei um Hilfe durch Geld- und Sachspenden gebeten wird.¹³ Die Forderung des DZI, dass die hierbei vermittelten Inhalte über die allgemeine Öffentlichkeitsarbeit hinausgehen müssen, ist daher bei der gemeinnützigkeitsrechtlichen Beurteilung des Ausgabeverhaltens durch die Finanzämter nicht zu berücksichtigen. Hierfür spricht insbesondere auch, dass satzungsgemäße Öffentlichkeitsarbeit, die über Notlagen und deren Möglichkeiten zur Abhilfe berichtet, nicht nur in Ausnahmefällen satzungsgemäße Bildungs- und Aufklärungsarbeit darstellt. Allein der Umstand, dass die Organisation mit der Öffentlichkeitsarbeit auch Spenden werben möchte, führt nicht dazu, dass die Öffentlichkeitsarbeit insgesamt den Verwaltungskosten und damit den mittelbaren Ausgaben zuzurechnen ist. Zudem ist nicht ersichtlich, wie die vom DZI geforderten Ausnahmefälle zu definieren und zu begründen sind.

3. Zuordnung und Aufteilung von Ausgaben

In der Praxis kommen Spenden sammelnde Organisationen nicht nur aus gemeinnützigkeitsrechtlichen, sondern auch aus Transparenzerwägungen gegenüber der Öffentlichkeit nicht umhin, in ihrer Rechnungslegung die Ausgaben entsprechend ihrer Verwendung für Projekte und Kampagnen einerseits sowie Verwaltung und Spendenwerbung andererseits aufzuteilen. Dies gilt jedenfalls für die wirtschaftlich bedeutenderen Posten. Hinsichtlich des jeweiligen Aufteilungsmaßstabes forderte der BFH in seinem Beschluss vom 23.9.1998,¹⁴ die

Personalkosten dabei entsprechend der aufgewendeten Arbeitszeit zuzuordnen. Dem folgt die Finanzverwaltung, indem sie die anteilige Zuordnung von Geschäftsführergehältern bei der Mitarbeit in steuerbegünstigten Projekten und der damit verbundenen Reisekosten akzeptiert.¹⁵

Insofern gilt es, in der Praxis jeweils sachgerechte Aufteilungsmaßstäbe zu ermitteln und anzuwenden. Bei den Personalkosten ist die jeweils aufgewendete anteilige Arbeitszeit zugrunde zu legen. Sachkosten sind entweder direkt zuzuordnen oder sachgerecht zu schlüsseln. So sind zum Beispiel Raumkosten danach aufzuteilen, ob die darin arbeitenden Mitarbeiter im Rahmen der satzungsmäßigen Projekte und Kampagnen oder in der Verwaltung und Spendenwerbung tätig sind. Sind die Mitarbeiter in beiden Bereichen tätig, so sind die jeweiligen Raumkosten wiederum entsprechend der durchschnittlichen Arbeitszeit abzugrenzen. Auch die Ausgaben für Rundschreiben an bereits bestehende Spender, Mitglieder und auch potentielle Spender sind grundsätzlich entsprechend ihrem Inhalt zu schlüsseln.¹⁶ Soweit die Schreiben über Notlagen, geplante Maßnahmen und Projekte berichten, dienen sie anteilig der satzungsmäßigen Information und Aufklärung, soweit sie Spendenaufrufe und Überweisungsträger enthalten, dienen sie anteilig der Spendenwerbung. In der Praxis werden hierfür zumindest bei wiederkehrenden Formaten die Inhalte mit dem durchschnittlichen Prozentsatz der enthaltenen Inhalte geschlüsselt. Anerkannt werden von der Finanzverwaltung teilweise aber auch vereinfachte Schlüsslungen, je nachdem, ob es sich um Rundschreiben an Mitglieder und Spender ohne Werbematerial (wie zum Beispiel Kugelschreiber oder Kalender, sogenannte Incentives) bzw. um Rundschreiben mit Werbematerial an potentielle Neuspender handelt. Letztlich ist hier jedes sachgerechte Aufteilungsverfahren möglich¹⁷ und mit dem jeweils zuständigen Finanzamt abzustimmen.

III. Zulässige Höhe der Verwaltungs- und Werbeausgaben

Schließlich ist zu klären, wie hoch die Verwaltungs- und Werbeausgaben einer steuerbegünstigten Körperschaft gemeinnützigkeitsrechtlich sein dürfen.

In seinem Beschluss vom 23.9.1998¹⁸ und in seinem Urteil vom 18.12.2002¹⁹ stellt der BFH fest, dass das Gebot der Selbstlosigkeit grundsätzlich gebietet, dass eine steuerbegünstigte Körperschaft ihre Mittel nur für satzungsgemäße Zwecke verwenden darf, § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 AO. Das Merkmal der Selbstlosigkeit entfalle jedoch nicht bereits deshalb, weil Mittel der Körperschaft für Verwaltung und Spenden-

10 AEAO Nr. 17 und 18 zu § 55 AO.

11 *Geserich*, DStR 2001, 604, 605; *Schauhoff*, DStR 2002, 1694, 1697, *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. 2015, Rn. 5.43.

12 DZI, Werbe- und Verwaltungsausgaben Spenden sammelnder Organisationen, Stand 2015, S. 5, abzurufen unter http://www.dzi.de/wp-content/pdfs_DZI/Verwaltungskostenkonzept.pdf.

13 BFH, Beschl. v. 23.9.1998 – I B 82/98, BStBl. II 2000, 320, 324.

14 BFH, Beschl. v. 23.9.1998 – I B 82/98, BStBl. II 2000, 320, 324.

15 AEAO Nr. 20 zu § 55 AO.

16 Zur anteiligen Zuordnung von gemischt-veranlassten Aufwendungen bei gemeinnützigen Körperschaften vgl. zuletzt auch BFH, Urt. v. 15.1.2015 – I R 48/13, DStR 2015, 821.

17 *Schauhoff*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, § 9 Rn. 19.

18 BFH, Beschl. v. 23.9.1998 – I B 82/98, BStBl. II 2000, 320, 324.

19 BFH, Urt. v. 18.12.2002 – I R 60/01, BFH/NV 2003, 1025, 1026.

werbung verwendet werden, wenn derartige Ausgaben zur Begründung und Erhaltung der Funktionsfähigkeit und damit auch zur Verfolgung der satzungsgemäßen Zwecke erforderlich sind. Ein Verstoß gegen das Selbstlosigkeitsgebot könne jedoch dann vorliegen, wenn eine Spenden sammelnde Organisation ihre Mittel nicht überwiegend für ihre satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke, sondern zur Deckung ihrer Verwaltungskosten und der Spendenwerbung verwendet. Der BFH führt aus, dass das Gesetz keine absoluten oder prozentualen Obergrenzen für die Ausgaben für Verwaltung und Spendenwerbung kennt. Entscheidend sei vielmehr, ob bei Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls das Ausgabeverhalten der Körperschaft angemessen ist. Angemessen sei ein Ausgabeverhalten, wenn es wirtschaftlich sinnvoll ist und dazu beiträgt, dass ein möglichst hoher Anteil der Mittel unmittelbar und effektiv den satzungsmäßigen Zwecken zugutekommt.²⁰

Zu berücksichtigen ist dabei auch, ob sich die Körperschaften noch in der Aufbauphase befinden. In seinem Beschluss vom 23.9.1998²¹ erteilte der BFH einem in 1995 gegründeten Verein die Auflage, ab dem Jahr 1999 höchstens 50% seiner Einnahmen aus Geldspenden für die Kosten der Verwaltung und die Spendenwerbung zu verwenden. Hierzu habe der Verein dem Finanzamt neben den eingenommenen Geldspenden die Höhe der Ausgaben für die satzungsmäßigen Zwecke, die Verwaltung, die Spendenwerbung und die übrige Öffentlichkeitsarbeit sowie deren Zuordnungskriterien mitzuteilen. Eine Kostenquote von über 50% für Verwaltung und Spendenwerbung in den ersten vier Jahren war aus Sicht des BFH gemeinnützigkeitsrechtlich unschädlich. In seinem Urteil vom 18.12.2002²² hat der BFH darüber hinaus festgestellt, dass sich zumindest während der Aufbauphase die Existenz einer Provisionsvereinbarung zugunsten einer beauftragten Werbeagentur allein nicht zur Unangemessenheit der Mittelverwendung (Provisionszahlungen) führt. Vielmehr weist der BFH darauf hin, dass der Öffentlichkeitsarbeit der steuerbegünstigten Organisation eine gewichtige Bedeutung bei der Verfolgung des satzungsmäßigen Zwecks zukommt, da sie ihre ideellen Ziele einer möglichst breiten Öffentlichkeit bekannt machen muss. Mit der Auslagerung der Öffentlichkeitsarbeit verstößt eine Körperschaft dabei regelmäßig auch nicht gegen das Gebot der unmittelbaren Verfolgung gemeinnütziger Zwecke, wenn sie diese aus fachlichen oder personellen Gründen nicht selbst erbringen kann.

Die Finanzverwaltung übernimmt diese vom BFH aufgestellten Grundsätze, legt diese im Detail jedoch einschränkend aus. So soll es für die Beurteilung der Angemessenheit der Verwaltungskosten auf die Umstände des jeweiligen Einzelfalls ankommen. Eine für die Steuerbegünstigung schädliche Mittelverwendung soll daher auch schon dann vorliegen können, wenn der prozentuale Anteil der Ausgaben für Verwaltung und Spendenwerbung deutlich weniger als 50% sämtlicher Einnahmen ausmacht.²³ Auch die Dauer der Gründungs- oder Aufbauphase soll laut Finanzverwaltung von den Verhältnissen des Einzelfalls abhängen. Die vom BFH vorgesehene vierjährige Aufbauphase versteht die Finanzverwaltung dabei als Obergrenze, sodass ihrer Auffassung nach in der Regel von einer kürzeren Aufbauphase auszugehen ist.²⁴ Schließlich weist die Finanzverwaltung darauf hin, dass die Steuerbegünstigung auch dann zu versagen ist, wenn der prozentuale Anteil der Verwaltungsausgaben einschließlich der Spendenwerbung nicht zu beanstanden, dafür aber eine einzelne Verwaltungsausgabe, zum Beispiel das Gehalt des Geschäftsführers, unangemessen hoch ist.²⁵

Die vom BFH angeführten Grundsätze zur Höhe von Ausgaben für die Verwaltung und Spendenwerbung sind eine gute Grundlage für die sachgerechte Beurteilung entsprechender Ausgaben im Einzelfall. Der BFH weist zutreffend auf die erforderliche Rechtfertigung der Steuervergünstigung für Spenden gemäß § 10b EStG hin, mit welcher die steuerbegünstigten Zwecke gefördert werden sollen. Mit der Steuerbefreiung wäre es nicht vereinbar, wenn eine steuerbegünstigte Körperschaft Spenden dauerhaft weitgehend nicht für die satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke, sondern für die eigene Verwaltung und Spendenwerbung einsetzt. Der BFH weist jedoch auch zu Recht darauf hin, dass absolute oder prozentuale Obergrenzen für entsprechende Ausgaben weder im Gesetz enthalten noch sachgerecht sind. Entscheidend ist vielmehr, ob das Ausgabeverhalten bei Berücksichtigung der Umstände im Einzelfall angemessen ist. Angemessen ist das Ausgabeverhalten dann, wenn es wirtschaftlich sinnvoll ist und dazu beiträgt, dass ein möglichst hoher Anteil den satzungsmäßigen Projekten und Kampagnen zugutekommt.

Gegen absolute oder prozentuale Obergrenzen für entsprechende Kosten spricht zunächst, dass diese im Einzelfall häufig wenig aussagekräftig sind. Neben der oben dargestellten Schwierigkeit der Abgrenzung von Ausgaben für satzungsmäßige Zwecke einerseits und Verwaltungsausgaben andererseits werden die entsprechenden Ausgaben für Verwaltung nicht selten ins Verhältnis zu sämtlichen Ausgaben (und nicht zu sämtlichen Einnahmen) der steuerbegünstigten Körperschaft im jeweiligen Jahr gesetzt.²⁶ Dies führt allerdings dazu, dass Spenden sammelnde Organisationen dazu verleitet werden, zum Jahresende voreilig Geld für gemeinnützige Projekte auszugeben, um eine möglichst niedrige Quote für Verwaltungsausgaben einschließlich Spendenwerbung ausweisen zu können. Um einem entsprechenden Verhalten entgegenzuwirken, ist dem BFH und der Finanzverwaltung zuzustimmen, dass die Ausgaben für Verwaltung und Spendenwerbung vielmehr mit sämtlichen Einnahmen, das heißt nicht nur mit Spenden und Mitgliedsbeiträgen, sondern auch mit Zuschüssen, Erbschaften sowie Einnahmen aus der Vermögensverwaltung und den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben ins Verhältnis zu setzen sind. Jedoch sind auch die so ermittelten Prozentsätze kein absolutes Kriterium für die Angemessenheit der Ausgaben. Werden zum Beispiel in der Vorweihnachtszeit verstärkt Schreiben mit Spendenaufufen versandt, so entstehen zwar die Kosten noch im jeweiligen Jahr, die hierauf eingehenden Spenden werden jedoch zumindest teilweise erst im Folgejahr bei der Spenden sammelnden Organisation eingehen. Insofern wird das jeweilige Verhältnis der Verwaltungskosten häufig auch von Zufällen bzw. besonderen Ereignissen beeinflusst.

Dass ein prozentuales Verhältnis der Einnahmen und Ausgaben im Einzelfall kein geeignetes Kriterium für die Angemessenheit der Ausgaben ist, verdeutlicht auch der derzeit vielfach zu beobachtende Rückgang der Einnahmen von Stiftungen mit Kapitalvermögen aufgrund der andauernden

20 BFH, Beschl. v. 23.9.1998 – IB 82/98, BStBl. II 2000, 320, 324 f.

21 BFH, Beschl. v. 23.9.1998 – IB 82/98, BStBl. II 2000, 320, 324.

22 BFH, Urt. v. 18.12.2002 – I R 60/01, BFH/NV 2003, 1025, 1026.

23 AEAO Nr. 17 zu § 55 AO.

24 AEAO Nr. 18 zu § 55 AO.

25 AEAO Nr. 19 zu § 55 AO.

26 So zum Beispiel DZI, Werbe- und Verwaltungsausgaben Spenden sammelnder Organisationen, Stand 2015, S. 3, abzurufen unter http://www.dzi.de/wp-content/pdfs_DZI/Verwaltungskostenkonzept.pdf.

Niedrigzinsphase. Durch die deutliche Reduzierung der Einnahmen steigt hier der prozentuale Anteil der Ausgaben für die Vermögensverwaltung signifikant. Trotzdem ist die professionelle Verwaltung des Vermögens durch geeignete Vermögensverwalter bzw. fachlich geschulte Mitarbeiter regelmäßig wirtschaftlich geboten und daher auch angemessen. Insofern sind in der aktuellen Niedrigzinsphase und damit in einer wirtschaftlichen Extremlage auch anteilige Ausgaben für die Vermögensverwaltung von über 50% der Einnahmen im Einzelfall gegebenenfalls wirtschaftlich sinnvoll und angemessen. Gerade steuerbegünstigte Stiftungen sollten nicht durch prozentuale Höchstgrenzen der Ausgaben für die Verwaltung gezwungen werden, in aus Sicht des Vorstands bzw. der satzungsmäßigen Anlagegrundsätze der Stiftung riskantere Vermögensanlagen zu investieren.

Aber auch bei den Spenden sammelnden Organisationen sind entsprechende absolute prozentuale Obergrenzen für die Ausgaben der Verwaltung und Spendenwerbung im Einzelfall kein angemessenes Kriterium. So kann für eine Spenden sammelnde Organisation nicht nur innerhalb der ersten vier Jahre nach Gründung der Organisation eine Aufbauphase wirtschaftlich sinnvoll und geboten sein. Sofern eine Organisation zum Beispiel durch Erweiterung bestehender bzw. Schaffung neuer gemeinnütziger Projekte deutlich höhere Ausgaben für ihre satzungsmäßigen Zwecke zu tragen hat, ist eine weitere Aufbauphase in Gestalt höherer Ausgaben für Spendenwerbung wirtschaftlich sinnvoll und damit gemeinnützigkeitsrechtlich angemessen, da sie der Finanzierung dieser weiteren Ausgaben dient. Insofern sollten bei entspre-

chender Entwicklung und Wachstum der jeweiligen Organisation auch weitere Aufbauphasen gemeinnützigkeitsrechtlich anerkannt werden.

IV. Fazit

Die Rechtsprechung des BFH hat sachgerechte Grundsätze betreffend die gemeinnützigkeitsrechtlich zulässige Höhe von Verwaltungs- und Werbeausgaben sowie deren Abgrenzung von den satzungsmäßigen Projekt- und Kampagnenausgaben festgelegt. Die darin zum Ausdruck gebrachte Kostengrenze von 50% der Einnahmen für Verwaltung und Spendenwerbung ist dabei jedoch lediglich eine grundsätzliche Obergrenze. Entscheidend ist vielmehr, dass das Ausgabeverhalten der gemeinnützigen Organisation im Einzelfall angemessen und wirtschaftlich sinnvoll ist. Ziel des Ausgabeverhaltens muss es sein, einerseits möglichst viele Mittel den satzungsmäßigen Zwecken zugutekommen zu lassen, andererseits aber auch hinreichende Einnahmen zu erzielen, um die Projekte zum Beispiel durch eine möglichst große Zahl an dauerhaften Spendern langfristig finanzieren zu können. Diese Betrachtung ermöglicht es gemeinnützigen Organisationen, nicht nur im Zusammenhang mit einer ersten Aufbauphase nach der Gründung, sondern auch bei einem deutlichen Ausbau der Projekte oder bei einem vorübergehenden Einbruch der Einnahmen zum Beispiel während einer Niedrigzinsphase auch darüber hinausgehende Ausgaben für Verwaltung und Spendenwerbung zu tätigen, ohne dass dies gemeinnützigkeitsschädlich wäre.