

§ 10b

Steuerbegünstigte Zwecke

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch PartFinAusschlG v. 18.7.2017
(BGBl. I 2017, 2730; BStBl. I 2017, 1218)

(1) ¹Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge) zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 der Abgabenordnung können insgesamt bis zu

1. 20 Prozent des Gesamtbetrags der Einkünfte oder
2. 4 Promille der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter

als Sonderausgaben abgezogen werden. ²Voraussetzung für den Abzug ist, dass diese Zuwendungen

1. an eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder an eine öffentliche Dienststelle, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat belegen ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abkommen) Anwendung findet, oder
2. an eine nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder
3. an eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat belegen ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abkommen) Anwendung findet, und die nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes in Verbindung mit § 5 Absatz 2 Nummer 2 zweiter Halbsatz des Körperschaftsteuergesetzes steuerbefreit wäre, wenn sie inländische Einkünfte erzielen würde,

geleistet werden. ³Für nicht im Inland ansässige Zuwendungsempfänger nach Satz 2 ist weitere Voraussetzung, dass durch diese Staaten Amtshilfe und Unterstützung bei der Beitreibung geleistet werden. ⁴Amtshilfe ist der Auskunftsaustausch im Sinne oder entsprechend der Amtshilferichtlinie gemäß § 2 Absatz 2 des EU-Amtshilfegesetzes. ⁵Beitreibung ist die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen im Sinne oder entsprechend der Beitreibungsrichtlinie einschließlich der in diesem Zusammenhang anzuwendenden Durchführungsbestimmungen in den für den jeweiligen Veranlagungszeitraum geltenden Fassungen oder eines entsprechenden Nachfolgerechtsaktes. ⁶Werden die steuerbegünstigten Zwecke des Zuwendungsempfängers im Sinne von Satz 2 Nummer 1 nur im Ausland verwirklicht, ist für den Sonderausgabenabzug Voraussetzung, dass natürliche Personen, die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes haben, gefördert werden oder dass die Tätigkeit dieses Zuwendungsempfängers neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland beitragen kann. ⁷Abziehbar sind

auch Mitgliedsbeiträge an Körperschaften, die Kunst und Kultur gemäß § 52 Absatz 2 Satz 1 Nummer 5 der Abgabenordnung fördern, soweit es sich nicht um Mitgliedsbeiträge nach Satz 8 Nummer 2 handelt, auch wenn den Mitgliedern Vergünstigungen gewährt werden. ⁸Nicht abziehbar sind Mitgliedsbeiträge an Körperschaften, die

1. den Sport (§ 52 Absatz 2 Satz 1 Nummer 21 der Abgabenordnung),
2. kulturelle Betätigungen, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen,
3. die Heimatpflege und Heimatkunde (§ 52 Absatz 2 Satz 1 Nummer 22 der Abgabenordnung) oder
4. Zwecke im Sinne des § 52 Absatz 2 Satz 1 Nummer 23 der Abgabenordnung

fördern. ⁹Abziehbare Zuwendungen, die die Höchstbeträge nach Satz 1 überschreiten oder die den um die Beträge nach § 10 Absatz 3 und 4, § 10c und § 10d verminderten Gesamtbetrag der Einkünfte übersteigen, sind im Rahmen der Höchstbeträge in den folgenden Veranlagungszeiträumen als Sonderausgaben abzuziehen. ¹⁰§ 10d Absatz 4 gilt entsprechend.

(1a) ¹Spenden zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 der Abgabenordnung in das zu erhaltende Vermögen (Vermögensstock) einer Stiftung, welche die Voraussetzungen des Absatzes 1 Satz 2 bis 6 erfüllt, können auf Antrag des Steuerpflichtigen im Veranlagungszeitraum der Zuwendung und in den folgenden neun Veranlagungszeiträumen bis zu einem Gesamtbetrag von 1 Million Euro, bei Ehegatten, die nach den §§ 26, 26b zusammen veranlagt werden, bis zu einem Gesamtbetrag von 2 Millionen Euro, zusätzlich zu den Höchstbeträgen nach Absatz 1 Satz 1 abgezogen werden. ²Nicht abzugsfähig nach Satz 1 sind Spenden in das verbrauchbare Vermögen einer Stiftung. ³Der besondere Abzugsbetrag nach Satz 1 bezieht sich auf den gesamten Zehnjahreszeitraum und kann der Höhe nach innerhalb dieses Zeitraums nur einmal in Anspruch genommen werden. ⁴§ 10d Absatz 4 gilt entsprechend.

(2) ¹Zuwendungen an politische Parteien im Sinne des § 2 des Parteiengesetzes sind, sofern die jeweilige Partei nicht gemäß § 18 Absatz 7 des Parteiengesetzes von der staatliche Teilfinanzierung ausgeschlossen ist, bis zur Höhe von insgesamt 1 650 Euro und im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten bis zur Höhe von insgesamt 3 300 Euro im Kalenderjahr abzugsfähig. ²Sie können nur insoweit als Sonderausgaben abgezogen werden, als für sie nicht eine Steuerermäßigung nach § 34g gewährt worden ist.

(3) ¹Als Zuwendung im Sinne dieser Vorschrift gilt auch die Zuwendung von Wirtschaftsgütern mit Ausnahme von Nutzungen und Leistungen. ²Ist das Wirtschaftsgut unmittelbar vor seiner Zuwendung einem Betriebsvermögen entnommen worden, so bemisst sich die Zuwendungshöhe nach dem Wert, der bei der Entnahme angesetzt wurde. ³Ansonsten bestimmt sich die Höhe der Zuwendung nach dem gemeinen Wert des zugewendeten Wirtschaftsguts, wenn dessen Veräußerung im Zeitpunkt der Zuwendung keinen Besteuerungstatbestand erfüllen würde. ⁴In allen übrigen Fällen dürfen bei der Ermittlung der Zuwendungshöhe die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten nur überschritten wer-

den, soweit eine Gewinnrealisierung stattgefunden hat.⁵ Aufwendungen zugunsten einer Körperschaft, die zum Empfang steuerlich abziehbarer Zuwendungen berechtigt ist, können nur abgezogen werden, wenn ein Anspruch auf die Erstattung der Aufwendungen durch Vertrag oder Satzung eingeräumt und auf die Erstattung verzichtet worden ist.⁶ Der Anspruch darf nicht unter der Bedingung des Verzichts eingeräumt worden sein.

(4)¹ Der Steuerpflichtige darf auf die Richtigkeit der Bestätigung über Spenden und Mitgliedsbeiträge vertrauen, es sei denn, dass er die Bestätigung durch unlautere Mittel oder falsche Angaben erwirkt hat oder dass ihm die Unrichtigkeit der Bestätigung bekannt oder infolge grober Fahrlässigkeit nicht bekannt war.² Wer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Bestätigung ausstellt oder veranlasst, dass Zuwendungen nicht zu den in der Bestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden, haftet für die entgangene Steuer.³ Diese ist mit 30 Prozent des zugewendeten Betrags anzusetzen.⁴ In den Fällen des Satzes 2 zweite Alternative (Veranlasserhaftung) ist vorrangig der Zuwendungsempfänger in Anspruch zu nehmen; die in diesen Fällen für den Zuwendungsempfänger handelnden natürlichen Personen sind nur in Anspruch zu nehmen, wenn die entgangene Steuer nicht nach § 47 der Abgabenordnung erloschen ist und Vollstreckungsmaßnahmen gegen den Zuwendungsempfänger nicht erfolgreich sind.⁵ Die Festsetzungsfrist für Haftungsansprüche nach Satz 2 läuft nicht ab, solange die Festsetzungsfrist für von dem Empfänger der Zuwendung geschuldete Körperschaftsteuer für den Veranlagungszeitraum nicht abgelaufen ist, in dem die unrichtige Bestätigung ausgestellt worden ist oder veranlasst wurde, dass die Zuwendung nicht zu den in der Bestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet worden ist; § 191 Absatz 5 der Abgabenordnung ist nicht anzuwenden.

§ 50 EStDV

Zuwendungsnachweis

idF EStDV 2000 v. 10.5.2000 (BGBl. I 2000, 717; BStBl. I 2000, 595),
zuletzt geändert durch PartFin.AusschlG v. 18.7.2017
(BGBl. I 2017, 2730; BStBl. I 2017, 1218)

(1)¹ Zuwendungen im Sinne der §§ 10b und 34g des Gesetzes dürfen vorbehaltlich des Absatzes 2 nur abgezogen werden, wenn der Zuwendende eine Zuwendungsbestätigung, die der Zuwendungsempfänger unter Berücksichtigung des § 63 Absatz 5 der Abgabenordnung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck ausgestellt hat, oder die in den Absätzen 4 bis 6 bezeichneten Unterlagen erhalten hat.² Dies gilt nicht für Zuwendungen an nicht im Inland ansässige Zuwendungsempfänger nach § 10b Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 und 3 des Gesetzes.

(2)¹ Der Zuwendende kann den Zuwendungsempfänger bevollmächtigen, die Zuwendungsbestätigung der für seine Besteuerung nach dem Einkommen zuständigen Finanzbehörde nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung nach Maßgabe des § 93c der Abgabenordnung zu übermitteln.² Der Zuwendende hat dem Zuwendungsempfänger zu diesem Zweck seine Identifikationsnummer (§ 139b der Abgabenordnung) mitzuteilen.³ Die Vollmacht kann nur mit Wirkung für die Zukunft widerrufen werden.⁴ Der Zuwendungsempfänger hat dem Zuwendenden die nach Satz 1 übermittelten Daten elektronisch oder auf dessen Wunsch als Ausdruck zur Verfügung zu stellen; in beiden Fällen ist darauf hinzuweisen, dass die Daten der Finanzbehörde übermittelt worden sind.⁵ § 72a Absatz 4 der Abgabenordnung findet keine Anwendung.

(3) ¹In den Fällen des Absatzes 2 ist für die Anwendung des § 93c Absatz 4 Satz 1 der Abgabenordnung das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung (§ 10 der Abgabenordnung) des Zuwendungsempfängers im Inland befindet. ²Die nach Absatz 2 übermittelten Daten können durch dieses Finanzamt zum Zweck der Anwendung des § 93c Absatz 4 Satz 1 der Abgabenordnung bei den für die Besteuerung der Zuwendenden nach dem Einkommen zuständigen Finanzbehörden aberufen und verwendet werden.

(4) ¹Statt einer Zuwendungsbestätigung genügt der Bareinzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung eines Kreditinstituts, wenn

1. die Zuwendung zur Hilfe in Katastrophenfällen:
 - a) innerhalb eines Zeitraums, den die obersten Finanzbehörden der Länder im Benehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen bestimmen, auf ein für den Katastrophenfall eingerichtetes Sonderkonto einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts, einer inländischen öffentlichen Dienststelle oder eines inländischen amtlich anerkannten Verbandes der freien Wohlfahrtspflege einschließlich seiner Mitgliedsorganisationen eingezahlt worden ist oder
 - b) bis zur Einrichtung des Sonderkontos auf ein anderes Konto der genannten Zuwendungsempfänger geleistet wird; wird die Zuwendung über ein als Treuhandkonto geführtes Konto eines Dritten auf eines der genannten Sonderkonten eingezahlt, genügt der Bareinzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung des Kreditinstituts des Zuwendenden zusammen mit einer Kopie des Barzahlungsbelegs oder der Buchungsbestätigung des Kreditinstituts des Dritten, oder
2. die Zuwendung 200 Euro nicht übersteigt und
 - a) der Empfänger eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine inländische öffentliche Dienststelle ist oder
 - b) der Empfänger eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes ist, wenn der steuerbegünstigte Zweck, für den die Zuwendung verwendet wird, und die Angaben über die Freistellung des Empfängers von der Körperschaftsteuer auf einem von ihm hergestellten Beleg aufgedruckt sind und darauf angegeben ist, ob es sich bei der Zuwendung um eine Spende oder einen Mitgliedsbeitrag handelt oder
 - c) der Empfänger eine politische Partei im Sinne des § 2 des Parteiengesetzes, die nicht gemäß § 18 Absatz 7 des Parteiengesetzes von der staatlichen Teilfinanzierung ausgeschlossen ist, und bei Spenden der Verwendungszweck auf dem vom Empfänger hergestellten Beleg aufgedruckt ist.

²Aus der Buchungsbestätigung müssen der Name und die Kontonummer oder ein sonstiges Identifizierungsmerkmal des Auftraggebers und des Empfängers, der Betrag, der Buchungstag sowie die tatsächliche Durchführung der Zahlung ersichtlich sein. ³In den Fällen des Satzes 1 Nummer 2 Buchstabe b hat der Zuwendende zusätzlich den vom Zuwendungsempfänger hergestellten Beleg aufzubewahren.

(5) Bei Zuwendungen zur Hilfe in Katastrophenfällen innerhalb eines Zeitraums, den die obersten Finanzbehörden der Länder im Benehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen bestimmen, die über ein Konto eines Dritten an eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts, an eine inländische öffentliche Dienststelle oder an eine nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse geleistet werden, genügt das Erhalten einer auf den jeweiligen Zuwendenden ausgestellte Zuwendungsbestätigung des Zuwendungsempfängers, wenn das Konto des Dritten als Treuhandkonto geführt wurde, die Zuwendung von dort an den Zuwendungsempfänger weitergeleitet wurde und diesem eine Liste mit den einzelnen Zuwendungen und ihrem jeweiligen Anteil an der Zuwendungssumme übergeben wurde.

(6) Bei Zahlungen von Mitgliedsbeiträgen an politische Parteien im Sinne des § 2 des Parteiengesetzes genügen statt Zuwendungsbestätigungen Bareinzahlungsbelege, Buchungsbestätigungen oder Beitragsquittungen.

(7) ¹Eine in § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes bezeichnete Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse hat die Vereinnahmung der Zuwendung und ihre zweckentsprechende Verwendung ordnungsgemäß aufzuzeichnen und ein Doppel der Zuwendungsbestätigung aufzubewahren. ²Diese Aufbewahrungspflicht entfällt in den Fällen des Absatzes 2. ³Bei Sachzuwendungen und beim Verzicht auf die Erstattung von Aufwand müssen sich aus den Aufzeichnungen auch die Grundlagen für den vom Empfänger bestätigten Wert der Zuwendung ergeben.

(8) ¹Die in den Absätzen 1, 4, 5 und 6 bezeichneten Unterlagen sind vom Zuwendenden auf Verlangen der Finanzbehörde vorzulegen. ²Soweit der Zuwendende sie nicht bereits auf Verlangen der Finanzbehörde vorgelegt hat, sind sie vom Zuwendenden bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe der Steuerfestsetzung aufzubewahren.

Autor: Dr. Egmont **Kulosa**, Richter am BFH, München

Mitherausgeber: Dr. Uwe **Clausen**, Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht, O & R Oppenhoff & Rädler AG, München

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 10b 1

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 10b	1	V. Geltungsbereich des § 10b	9
II. Rechtentwicklung des § 10b	2	VI. Verhältnis des § 10b zu anderen Vorschriften	10
1. Spendenabzug vor Aufnahme des § 10b in das EStG	2	1. Verhältnis zum Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzug	10
2. Änderungsgesetze zu § 10b	3	2. Verhältnis zu sonstigen Vorschriften	11
3. Reformüberlegungen	4	VII. Zurechnung geleisteter Zuwendungen (Abzugsberechtigung)	13
III. Bedeutung des § 10b	7	VIII. Verfahrensfragen zu § 10b	14
IV. Vereinbarkeit des § 10b mit Verfassungs- und Europarecht	8		

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Sonderausgabenabzug von Zuwendungen zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke 20

	Anm.		Anm.
I. Zuwendungen zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1)	20	1. Grundvoraussetzungen für den Sonderausgabenabzug von Zuwendungen	20
		2. Spenden	21

	Anm.
a) Unentgeltlichkeit	21
aa) Herleitung dieses Erfordernisses	21
bb) Gewährung einer Gegenleistung durch den Empfänger der Zuwendung	22
cc) Gewährung eines nichtwirtschaftlichen Vorteils durch den Zuwendungsempfänger oder einen Dritten	23
b) Freiwilligkeit	24
3. Mitgliedsbeiträge	26
4. Erfordernis einer Wertabgabe (wirtschaftliche Belastung)	27
5. Zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke	30
a) Grundsätzlich keine Bedeutung der subjektiven Beweggründe des Steuerpflichtigen	30
b) Zweckentsprechende Verwendung der Zuwendung	31
6. Steuerbegünstigte Zwecke iSd. §§ 52 bis 54 AO	34
a) Bedeutung der Verweisung in die AO	34
b) Gemeinnützige Zwecke nach § 52 AO	35
c) Mildtätige Zwecke nach § 53 AO	36
d) Kirchliche Zwecke nach § 54 AO	37
II. Höchstbeträge für den Abzug von Zuwendungen (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2)	40
1. 20 % des Gesamtbetrags der Einkünfte	40
2. Vier Promille der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter	41
III. Begünstigte Zuwendungsempfänger (Abs. 1 Sätze 2 bis 6)	45
1. Beschränkung auf bestimmte Empfänger	45
2. Einbeziehung ausländischer Empfänger	46
a) Erweiterung auf Empfänger in anderen EU-/EWR-Staaten	46

	Anm.
b) Vereinbarkeit des Ausschlusses von Empfängern in Drittstaaten mit Europarecht	47
3. Empfängerkreis (Abs. 1 Satz 2)	50
a) Juristische Personen des öffentlichen Rechts sowie öffentliche Dienststellen in EU-/EWR-Staaten (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1)	50
b) Körperschaften, die nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreit sind (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2)	51
c) Körperschaften aus anderen EU-/EWR-Staaten, die nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreit wären (Abs. 1 Satz 2 Nr. 3)	52
aa) Inhalt der Regelung	52
bb) Maßgeblichkeit des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts	53
cc) Nachweisfragen	54
4. Ansässigkeit des ausländischen Zuwendungsempfängers in einem Staat, der Amtshilfe und Unterstützung bei der Beitreibung leistet (Abs. 1 Sätze 3 bis 5)	55
5. Erfordernis eines Inlandsbezugs, wenn öffentliche Zuwendungsempfänger ihre Zwecke nur im Ausland verwirklichen (Abs. 1 Satz 6)	56
IV. Sonderregelungen für Mitgliedsbeiträge (Abs. 1 Sätze 7 und 8)	60
1. Mitgliedsbeiträge an Körperschaften, die Kunst und Kultur fördern (Abs. 1 Satz 7)	60
2. Kein Abzug von Mitgliedsbeiträgen für Betätigungen mit besonderer Nähe zum Freizeitbereich (Abs. 1 Satz 8)	61
V. Vortrag nicht ausgenutzter Zuwendungen in die Folgejahre (Abs. 1 Sätze 9 und 10)	65
1. Voraussetzungen für den Vortrag von Zuwendungen	65

	Anm.		Anm.
2. Technik des Vortrags von Zuwendungen	66		
VI. Zuwendungsnachweis (§ 50 EStDV)	80		
1. Zuwendungsbestätigung des Empfängers nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck (§ 50 Abs. 1 EStDV)	80		
a) Bedeutung der Zuwendungsbestätigung für den Sonderausgabenabzug . .	80		
b) In den amtlichen Vordrucken enthaltene formelle Anforderungen . . .	81		
c) Besonderheiten der Zuwendungsbestätigung für Sachzuwendungen . .	82		
2. Zuwendungsbestätigung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz (§ 50 Abs. 2 und 3 EStDV)	83		
		3. Erleichterungen für den Zuwendungsnachweis (§ 50 Abs. 4 bis 6 EStDV)	85
		a) Bareinzahlungsbeleg oder Buchungsbestätigung eines Kreditinstituts (§ 50 Abs. 4 und 5 EStDV)	85
		b) Nachweis von Mitgliedsbeiträgen an politische Parteien (§ 50 Abs. 6 EStDV)	86
		4. Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten der Zuwendungsempfänger (§ 50 Abs. 7 EStDV)	87
		5. Vorlagepflichten des Zuwendenden (§ 50 Abs. 8 EStDV)	88

**C. Erläuterungen zu Abs. 1a:
Zusätzlicher Höchstbetrag für Zuwendungen in den Vermögensstock einer Stiftung 100**

	Anm.		Anm.
I. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 1a	100	II. Voraussetzungen für den zusätzlichen Abzug	101
		III. Rechtsfolgen	102

**D. Erläuterungen zu Abs. 2:
Zuwendungen an politische Parteien . . 110**

	Anm.		Anm.
I. Parteispenden im Wechselspiel zwischen Parteiendemokratie und BVerfG 110	110	2. Verfassungsrechtliche Grundsätze für den Abzug von Parteispenden	111
1. Entwicklung des Parteispendenrechts durch Gesetzgeber und BVerfG	110	II. Voraussetzungen für den Abzug von Zuwendungen an politische Parteien	115
		III. Rechtsfolgen	116

**E. Erläuterungen zu Abs. 3:
Sachzuwendungen, Aufwandspenden . . 120**

	Anm.		Anm.
I. Regelungsinhalt des Abs. 3	120		
II. Sachzuwendungen (Abs. 3 Sätze 1 bis 4)	121		
1. Begünstigung von Sachzuwendungen dem Grunde nach (Abs. 3 Satz 1)	121		
a) Begünstigung der Zuwendung von Wirtschaftsgütern	121	d) Bei steuerverstrickten Wirtschaftsgütern des Privatvermögens Überschreiten der fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten nur bei Gewinnrealisierung (Abs. 3 Satz 4)	128
b) Keine Begünstigung der Zuwendung von Nutzungen und Leistungen	122		
2. Bewertung von Sachzuwendungen (Abs. 3 Sätze 2 bis 4)	125		
a) Problematik der Bewertung von Sachzuwendungen	125		
b) Entnahme des Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen unmittelbar vor der Zuwendung (Abs. 3 Satz 2)	126		
c) Ansatz des gemeinen Werts, wenn die Veräußerung des Wirtschaftsguts nicht steuerbar wäre (Abs. 3 Satz 3)	127		
		III. Aufwandspenden (Abs. 3 Sätze 5 und 6)	133
		1. Zusätzliche Voraussetzungen für den Abzug von Aufwandspenden	133
		2. Aufwendungen zugunsten einer Körperschaft, die zum Empfang steuerlich abzichtbarer Zuwendungen berechtigt ist	134
		3. Anspruch des Steuerpflichtigen auf Erstattung der Aufwendungen durch Vertrag oder Satzung	135
		4. Keine Einräumung des Anspruchs unter der Bedingung des Verzichts (Abs. 3 Satz 6)	136
		5. Verzicht des Steuerpflichtigen auf die Erstattung	137

**F. Erläuterungen zu Abs. 4:
Rechtsfolgen unrichtiger
Zuwendungsbestätigungen 140**

	Anm.		Anm.
I. Vertrauensschutz und Haftung beim Abzug von Zuwendungen	140		
II. Vertrauensschutz zugunsten des Zuwendenden (Abs. 4 Satz 1)	141		
1. Grundsatz: Zuwendungsbestätigung bewirkt Vertrauensschutz (Abs. 4 Satz 1 Halbs. 1)	141		
2. Ausnahme: Entfallen des Vertrauensschutzes (Abs. 4 Satz 1 Halbs. 2)	142		
		a) Voraussetzungen für den Entfall des Vertrauensschutzes und Rechtsfolgen	142
		b) Erwirken der Bestätigung durch unlautere Mittel oder falsche Angaben	143
		c) Kenntnis oder grob fahrlässige Unkenntnis der Unrichtigkeit der Bestätigung	144
		III. Haftung des Ausstellers der Zuwendungsbestätigung (Abs. 4 Sätze 2 bis 5)	147

	Anm.		Anm.
1. Voraussetzungen für die Haftung	147	4. Höhe des Haftungsbetrags (Abs. 4 Satz 3)	151
2. Haftungstatbestände (Abs. 4 Satz 2)	148	5. Bei Veranlasserhaftung vorrangige Inanspruchnahme der Körperschaft (Abs. 4 Satz 4)	152
a) Ausstellerhaftung	148	6. Festsetzungsfrist (Abs. 4 Satz 5)	153
b) Veranlasserhaftung	149		
3. Person des Haftungsschuldners	150		

G. ABC der steuerbegünstigten Zuwendungen	180
------------------------------------------------------------	-----

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 10b

Schrifttum (zu Auslandsspenden s. vor Anm. 45; zur Haftung s. vor Anm. 140): LANG, Steuermindernde Parteienfinanzierung, StuW 1984, 15; KRÖGER, Steuerrecht und Nächstenliebe, DStZ 1986, 419; DRASDO, Die steuerliche Beurteilung von Geld- und Sachspenden zugunsten der caritativen Hilfsorganisationen als Ausgaben iSd. § 10b EStG, DStR 1987, 327; SCHLEDER, Sachspenden im Steuerrecht, DB 1988, 1132; THIEL/EVERSBURG, Das Vereinsförderungsgesetz und seine Auswirkungen auf das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, DB 1990, 290, 344, 395; GMACH, Neuere Rechtsprechung zum Recht der steuerbegünstigten Zwecke, FR 1995, 85; HÜTTEMANN, Das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen, DB 2000, 1584; THIEL, Die Neuordnung des Spendenrechts, DB 2000, 392; GESERICHT, Das Spendenrecht, DStJG 26 (2003), 245; HEY, Partein-sponsoring im Steuerrecht – Lassen sich die Abzugsgrenzen zu § 10b Abs. 2 EStG umgehen?, DB 2005, 1403; LEHMANN, Bilanzielle Behandlung von Zuwendungen (Spenden) an gemeinnützige Einrichtungen, DB 2006, 1281; FRITZ, Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements – Steuerliche Änderungen für gemeinnützige Körperschaften und deren Förderer, BB 2007, 2546; HÜTTEMANN, Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements und seine Auswirkungen auf das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, DB 2007, 2053; RICHTER/EICHLER, Änderungen des Spendenrechts aufgrund des Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements, FR 2007, 1037; SCHAUHOFF/KIRCHHAIN, Das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements, DStR 2007, 1985; TIEDTKE/SZCZESNY, Zur steuerlichen Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an einen Golfclub, FR 2007, 765; NACKE, Das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements, DStZ 2008, 445; SEER, Entnahme zum Buchwert bei unentgeltlicher Übertragung von Wirtschaftsgütern auf eine gemeinnützige GmbH oder Stiftung, GmbHR 2008, 785; NOLTE, Das Spendenabzugsrecht, NWB 2009, 2236; HILLE/MÜHLBRANDT, Steuerliche Privilegierung von Maßnahmen zu Gunsten von Katastrophenopfern in Japan, BB 2011, 1246; HÜTTEMANN, Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen und Anerkennung als gemeinnützige Körperschaft, FR 2012, 241; SCHATZ, Instrumente staatlicher Spendenförderung, Heidelberg 2012; SCHAUHOFF/KIRCHHAIN, Steuer- und zivilrechtliche Neuerungen für gemeinnützige Körperschaften und deren Förderer, FR 2013, 301; EMSER, Änderungen der Voraussetzungen für eine steuerliche Anerkennung sog. „Aufwandspenden“ durch das BMF-Schreiben v. 25.11.2014, DStR 2015, 1960; D. FISCHER, Aktuelles Spendenrecht, NWB 2015, 3414; MÜLLER/TOLKSDORF, Falsche Zuwendungsbestätigungen durch gemeinnützige Körperschaften?! – Die (Vermögensstock-)Spende eines Wertpapierdepots ist tot!, DStR 2015, 2116; KAHSNITZ, Spendenabzug bei Betriebsübertragungen gegen bedingte Versorgungszusagen, DStR 2016, 2137; WALLENHORST, Gestaltungsalternativen für Vermögensstockspenden von Wertpapieren unter der Abgeltungssteuer, DStR 2016, 111; FEIERABEND, Steuerliche Anerkennung von sog. Aufwands- und Rückspenden als Sonderausgaben, NWB 2017, 2826; RAUSCH/MEIRICH, Spenden durch Verzicht auf einen vertraglichen Anspruch, DStR 2017, 2769; HÜTTEMANN, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, Köln, 4. Aufl. 2018; BOTT, BB-Rechtsprechungsreport Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, BB 2019, 220.

1

I. Grundinformation zu § 10b

§ 10b ist eine typische Sozialzwecknorm. Sie soll Stpfl. stl. entlasten, die gesellschaftspolitisch erwünschte Zwecke freiwillig finanziell fördern, und bietet dadurch einen erheblichen Anreiz zu den begünstigten Zuwendungen. Die Hauptwirkung liegt in der mittelbaren Begünstigung der Zuwendungsempfänger, da sich deren Mittelaufkommen durch die stl. Abziehbarkeit der Zuwendungen erhöht.

Abs. 1 enthält den Grundtatbestand und die – von der Höhe des Gesamtbetrags der Einkünfte abhängigen – Höchstbeträge für den Abzug von „Zuwendungen“, die begrifflich in „Spenden“ und „Mitgliedsbeiträge“ zu unterscheiden

sind. Die Regelung ist mittlerweile stark durch die europarechtl. Vorgaben beeinflusst. Abs. 1a sieht erweiterte Abzugsmöglichkeiten für Spenden in den Vermögensstock von Stiftungen vor. Abs. 2 erfasst – allerdings gegenüber § 34g nachrangig – Zuwendungen an politische Parteien; insoweit sind die Höchstbeträge aufgrund verfassungsrechtl. Vorgaben nicht einkommensabhängig und relativ niedrig. Abs. 3 trifft Sonderregelungen für den Abzug von Sach- und Aufwandspenden. Abs. 4 hebt die Bedeutung der Zuwendungsbestätigung hervor, die einerseits Grundlage für den Vertrauensschutz des Stpfl. ist, andererseits aber zur Haftung des Ausstellers führen kann.

II. Rechtsentwicklung des § 10b

1. Spendenabzug vor Aufnahme des § 10b in das EStG

2

EStG 1920 v. 29.3.1920 (RGBl. I 1920, 359): Nach § 13 Abs. 1 Nr. 7 sind „Beiträge an kulturfördernde, mildtätige, gemeinnützige und politische Vereinigungen“ bis zur Höhe von 10 % des Einkommens vom Gesamtbetrag der Einkünfte abziehbar.

EStG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 189): Dieses Gesetz enthält keinen Spendenabzug mehr. Zur Begr. heißt es, die bisherige Begünstigung sei nur Stpfl. mit hohem Einkommen zugutegekommen, der Tarif sei gesenkt worden und die Überprüfung der Angaben der Stpfl. habe die Verwaltung zu sehr belastet (Begr. zum EStG 1925, 49, abgedruckt bei STRUTZ, EStG 1925, § 17 Rz. 2).

Gesetz zur Verminderung der Arbeitslosigkeit v. 1.6.1933 (RGBl. I 1933, 323; RStBl. 1933, 361): In Abschn. III § 6 wird (außerhalb des EStG) ein bis zum 31.3.1934 befristeter Abzug von „Spenden zur Förderung der nationalen Arbeit“ eingeführt.

EStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): Auch diese Neufassung des EStG enthält keinen Spendenabzugstatbestand.

MRG Nr. 64 (StNeuordnungsG) v. 22.6.1948 (StuZBl. BritZ 1948, 123): In § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e wird ein neuer SA-Tatbestand für „Ausgaben zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger, kirchlicher, religiöser und wissenschaftlicher Zwecke“ geschaffen. Eine Abzugsbegrenzung ergibt sich aus den allg. für bestimmte SA geltenden Höchstbeträgen nach § 10 Abs. 2 Nr. 3. Zeitgenössische Quellen vermuteten, dass die Einf. des Spendenabzugs durch das US-amerikanische StRecht beeinflusst war (so SCHROPP, DStZ 1948, 74 [77]); tatsächlich war – wie das EStG 1920 zeigt – ein solcher Abzug aber auch dem deutschen Recht nicht fremd (so die eingehende Analyse von GESERICH in KSM, § 10b Rz. A 173 [12/2008]).

2. StNeuordnungsG v. 20.4.1949 (StuZBl. BritZ 1949, 135): Für den Abzug von Ausgaben zur Förderung besonders anerkannter wissenschaftlicher oder mildtätiger Einrichtungen wird ein besonderer Höchstbetrag von 5 % des Gesamtbetrags der Einkünfte eingeführt; auch die Höchstbeträge für die übrigen Spenden werden einkommensabhängig ausgestaltet und dadurch für Stpfl. mit höherem Einkommen deutlich angehoben (§ 10 Abs. 2 Nr. 3 Buchst. b, c).

Gesetz zur Änderung des EStG und des KStG v. 29.4.1950 (BGBl. 1950, 95): Der Höchstbetrag für wissenschaftliche und mildtätige Spenden wird auf 10 % des Gesamtbetrags der Einkünfte angehoben, alternativ wird der Höchstbetrag von 2 Promille der Summe aus Umsätzen, Löhnen und Gehältern eingeführt.

3 2. Änderungsgesetze zu § 10b

Est- und KSt-ÄndG 1951 v. 27.6.1951 (BGBl. I 1951, 411; BStBl. I 1951, 223): Die Regelungen über den Spendenabzug werden aus § 10 in den neu geschaffenen § 10b überführt. Dieser bestand aus lediglich zwei Sätzen, die allerdings (als § 10b Abs. 1 Sätze 1 und 2) im Wesentlichen unverändert bis 2007 fortgalten. Satz 1 enthielt den Grundhöchstbetrag (5 % des Gesamtbetrags der Einkünfte oder 2 Promille der Summe aus Umsätzen, Löhnen und Gehältern), Satz 2 einen zusätzlichen Höchstbetrag von 5 % für wissenschaftliche Zwecke.

StNeuordnungsg v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575): Die Begünstigung wird auf Ausgaben zur Förderung staatspolitischer Zwecke ausgedehnt. Das BVerfG v. 24.6.1958 (2 BvF 1/57, BVerfGE 8, 51) hat diese Änderung allerdings für nichtig erklärt, soweit danach auch Zuwendungen an politische Parteien abgezogen werden konnten, weil die Regelungstechnik solche Parteien, die kapitalkräftige Kreise ansprechen, stärker begünstigt. Der Gesetzestext bleibt gleichwohl unverändert.

ParteienG v. 24.7.1967 (BGBl. I 1967, 773; BStBl. I 1967, 360): Abs. 2 mit einer Begünstigung von Beiträgen und Spenden an politische Parteien bis zu einem Höchstbetrag von 600/1 200 DM wird angefügt.

StÄndG 1969 v. 18.8.1969 (BGBl. I 1969, 1211; BStBl. I 1969, 477): In Abs. 1 Sätze 3 bis 5 werden Regelungen über Sachspenden angefügt (heute Abs. 3 Sätze 1 bis 3).

Gesetz zur Änderung und Vereinfachung des EStG v. 18.8.1980 (BGBl. I 1980, 1537; BStBl. I 1980, 581): Der erhöhte Höchstbetrag des Abs. 1 Satz 2 wird auf besonders förderungswürdige kulturelle Zwecke ausgedehnt; die für Parteispenden geltenden Höchstbeträge des Abs. 2 werden auf 1 800/3 600 DM verdreifacht.

Gesetz zur Änderung des ParteienG v. 22.12.1983 (BGBl. I 1983, 1577; BStBl. I 1984, 7): Der Abzug von Parteispenden wird neu geregelt. In § 34g wird eine progressionsunabhängige StErmäßigung für Parteispenden eingeführt. Übersteigende Beträge können – durch eine in Abs. 2 aufgenommene Umdefinition des Begriffs „staatspolitische Zwecke“ entgegen der Rspr. des BVerfG – nach Abs. 1 abgezogen werden. Dies hat zur Folge, dass der Abzug von Parteispenden nicht mehr auf die absoluten Höchstbeträge des Abs. 2 beschränkt ist, sondern in Abhängigkeit von der Höhe des Gesamtbetrags der Einkünfte vorgenommen werden kann. Das BVerfG v. 14.7.1986 (2 BvE 2/84, 2 BvR 442/84, BVerfGE 73, 40) hat dies erneut für verfassungswidrig erklärt und für die Zeit bis zu einer gesetzlichen Neuregelung einen einkommensunabhängigen Höchstbetrag von 100 000 DM angeordnet.

5. Gesetz zur Änderung des ParteienG v. 22.12.1988 (BGBl. I 1988, 2615; BStBl. I 1989, 40): § 10b wird neu gefasst. Die Vorschriften über Sachspenden werden aus Abs. 1 in Abs. 3 überführt. Die Begünstigung staatspolitischer Zwecke wird gestrichen. Die gleichzeitige Anhebung der Höchstbeträge für Parteispenden (Abs. 2) auf 60 000/120 000 DM erklärte das BVerfG v. 9.4.1992 (2 BvE 2/89, BVerfGE 85, 264) mit einer Übergangsfrist bis zum 31.12.1993 für verfassungswidrig, weil der durchschnittliche Stpfl. diesen Höchstbetrag nicht annähernd ausschöpfen kann und erneut vor allem Parteien mit Großspendern begünstigt werden.

VereinsförderungsG v. 18.12.1989 (BGBl. I 1989, 2212; BStBl. I 1989, 499): Spenden für mildtätige Zwecke werden in den Anwendungsbereich des erhöh-

ten Höchstbetrags einbezogen. Für den Abzug von Aufwandspenden werden die besonderen Voraussetzungen nach Abs. 3 Sätze 4 und 5 eingeführt. Die Regelung über den Vertrauensschutz bei und die Haftung für Spendenbescheinigungen (Abs. 4) wird angefügt.

Kultur- und StiftungsförderungsG v. 13.12.1990 (BGBl. I 1990, 2775; BStBl. I 1991, 51): Großspenden für wissenschaftliche oder kulturelle Zwecke, die die Höchstbeträge übersteigen, können zwei Jahre zurück- und fünf Jahre vorgetragen werden (Abs. 1 Sätze 3 und 4).

6. Gesetz zur Änderung des ParteienG v. 28.1.1994 (BGBl. I 1994, 142; BStBl. I 1994, 207): Entsprechend der Entsch. des BVerfG zum 5. Parteien-GÄndG werden die Höchstbeträge für Parteispenden auf 3000/6000 DM abgesenkt.

JSStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Die Großspendenregelung (Abs. 1 Satz 3) wird auf Spenden zur Förderung mildtätiger Zwecke ausgedehnt.

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Der Rücktrag von Großspenden wird auf den unmittelbar vorangegangenen VZ beschränkt.

VO zur Änderung der EStDV v. 10.12.1999 (BGBl. I 1999, 2413; BStBl. I 1999, 1132): Diese VO nimmt zwar keine Änderungen an § 10b vor, fasst jedoch die – in der Praxis äußerst wichtigen – Vorschriften der §§ 48–50 EStDV sowie die Anl. 1 zur EStDV neu. Damit werden erstmals diejenigen Grundsätze des Spendenrechts, die bisher – in rechtsstaatlich bedenklicher Weise – lediglich in Verwaltungsvorschriften enthalten waren, in eine Rechtsnorm aufgenommen. Inhaltlich bringt diese VO die Abschaffung des Durchlaufspenden- und Listenverfahrens mit sich.

Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen v. 14.7.2000 (BGBl. I 2000, 1034; BStBl. I 2000, 1192): Für Zuwendungen an Stiftungen werden in Abs. 1 Satz 3 und Abs. 1a zusätzliche Höchstbeträge geschaffen.

StEuglG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): Die DM-Beträge werden auf € umgestellt.

StÄndG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4): Ein redaktionell fehlerhafter Änderungsbefehl des StEuglG, der sich auf § 10b Abs. 1 bezog, wird korrigiert.

8. Gesetz zur Änderung des ParteienG v. 28.6.2002 (BGBl. I 2002, 2268; BStBl. I 2002, 666): Die Höchstbeträge für den Parteispendenabzug werden auf 1650/3300 € angehoben.

Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements v. 10.10.2007 (BGBl. I 2007, 2332; BStBl. I 2007, 815): Abs. 1 erhält – unter Aufnahme der bisher in §§ 48, 49 EStDV enthaltenen Regelungen – eine neue Systematik. Unter anderem werden die Höchstbeträge vereinheitlicht und auf 20 % des Gesamtbetrags der Einkünfte deutlich angehoben; ferner wird der Oberbegriff der „Zuwendungen“ eingeführt. Zuwendungen, die die Höchstbeträge übersteigen, sind nunmehr zeitlich unbegrenzt vortragsfähig. Auch die Abs. 1a und 3 werden neu gefasst; in Abs. 4 wird der Haftungssatz auf 30 % abgesenkt.

JSStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Die Regelung über den Zuwendungsvortrag (Abs. 1 Satz 3) wird auf Fälle erweitert, in denen sich die Abzugsmöglichkeit wegen eines zu geringen Einkommens nicht auswirkt.

JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Regelung des Abzugs von Mitgliedsbeiträgen an Kunst- und Kulturfördervereine (Abs. 1 Satz 2); Änderungen bei der Bewertung von Sachzuwendungen (Abs. 3 Sätze 3 und 4); Ergänzung der Regelungen über die Haftung für fehlerhafte Zuwendungsbestätigungen (Abs. 4 Sätze 4 und 5).

EU-UmsG v. 8.4.2010 (BGBl. I 2010, 386; BStBl. I 2010, 334): Im Hinblick auf die europarechtl. erforderliche Begünstigung von Auslandszuwendungen werden in Abs. 1 die Sätze 2 bis 6 eingefügt sowie Abs. 1a Satz 1 und Abs. 4 Satz 4 neu gefasst.

JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): Redaktionelle Änderungen in Abs. 1 Sätze 7 und 8.

BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171): Sprachliche Vereinfachung des Verweises auf die EU-Beitreibungs-Richtlinie in Abs. 1 Satz 5.

EhrenamtsStärkG v. 21.3.2013 (BGBl. I 2013, 556; BStBl. I 2013, 339): Änderungen bei Spenden an Stiftungen (Abs. 1a); Präzisierung des Bewertungsmaßstabs bei Sachspenden aus dem BV (Abs. 2 Satz 2); Reduzierung des Haftungsmaßstabs für die Mittelfehlverwendung (Abs. 4 Satz 2). Zum Inkrafttreten s. ausführl. Anm. 149.

AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802): Sprachliche Vereinfachung des Verweises auf die EU-Amtshilfe-Richtlinie in Abs. 1 Satz 4.

VerfModG v. 18.7.2016 (BGBl. I 2016, 1679; BStBl. I 2016, 694): Vollständige Neufassung der Regelungen über die Zuwendungsbestätigung (§ 50 EStDV), vor allem im Hinblick auf die Möglichkeit einer elektronischen Übermittlung dieses Nachweises.

PartFinAusschlG v. 18.7.2017 (BGBl. I 2017, 2730; BStBl. I 2017, 1218): Durch eine Änderung in Abs. 2 Satz 1 werden Parteienspenden vom SA-Abzug ausgenommen, wenn die jeweilige Partei von der staatlichen Teilfinanzierung ausgeschlossen ist.

4 3. Reformüberlegungen

Umfangreiche und von weiten Teilen der Wissenschaft bis heute vertretene, allerdings größtenteils vom Gesetzgeber nicht aufgenommene Reformvorschläge finden sich im Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts v. 24.3.1988 (BMF-Schriftenreihe, Heft 40).

In der Folgezeit haben selbst die radikal-marktwirtschaftlichen Steuerreformwürfe der 15. Legislaturperiode, die allesamt einen „mutigen Subventionsabbau“ versprochen, am Spendenabzug festgehalten (vgl. „Konzept 21“ der CDU/CSU v. 23.3.2004, BTDrucks. 15/2745, 7; § 23 Nr. 7, 8 des Reformentwurfs der FDP v. 15.2.2006, BTDrucks. 16/679; § 38 des Kölner Entwurfs eines EStG, LANG ua., 2003).

Der im Jahr 2011 veröffentlichte Entwurf eines „Bundessteuergesetzbuchs“ von KIRCHHOF sieht zwar keinen Spendenabzug mehr vor, wohl aber einen staatlichen Zuschuss an den Zuwendungsempfänger iHv. 1/3 der geleisteten Zuwendung (§ 33 des Entwurfs eines BStGB; ebenso der Reformvorschlag von SCHATZ, Instrumente staatlicher Spendenförderung, 2012, 153).

5–6 Einstweilen frei.

III. Bedeutung des § 10b

Die amtliche Überschrift des § 10b („Steuerbegünstigte Zwecke“) ist irreführend, denn die Definition derjenigen Zwecke, die stbegünstigt sind, ist nicht Gegenstand des § 10b, sondern der §§ 52–54 AO. § 10b regelt lediglich die estl. Rechtsfolgen für den Fall, dass ein Stpfl. eine Zuwendung für einen in der AO als stbegünstigt definierten Zweck leistet.

Zweck der Vorschrift ist die Schaffung eines Anreizes zur Gewährung entsprechender Zuwendungen. Die Vorschrift hat daher Lenkungsfunktion (BTDrucks. 1/317, 17; BFH v. 11.11.1966 – VI R 45/66, BStBl. II 1967, 116; Förderung der „Opferbereitschaft der Bürger“; BFH v. 22.9.1993 – X R 107/91, BStBl. II 1993, 874, unter 2.b; BFH v. 24.11.1993 – X R 5/91, BStBl. II 1994, 683, unter III.2; BFH v. 2.8.2006 – XI R 6/03, BStBl. II 2007, 8, unter II.1.a: Anregung zu „privatem uneigennützigem Handeln“), da sie für bestimmte Aufwendungen, die an sich der – stl. unbeachtlichen – privaten Lebensführung zuzurechnen sind, eine estl. Begünstigung gewährt. Über diese Begünstigung des Zuwendenden soll mittelbar der von der empfangenden Körperschaft verfolgte Gemeinwohlzweck gefördert werden. Indirekt wird dadurch auch die öffentliche Hand entlastet, da sie viele der in §§ 52–54 AO genannten Aufgaben selbst wahrnehmen müsste, wenn dies nicht durch private spendenfinanzierte Organisationen geschehen würde (Sachverständigengutachten, BMF-Schriftenreihe Heft 40 [1988], 92 f.). Auch entspricht die private Wahrnehmung gemeinnütziger Aufgaben den gesellschaftlichen Leitbildern der Subsidiarität (BRANDL in BLÜMICH, § 10b Rz. 3 [12/2018]; GMACH, FR 1995, 85) und des bürgerschaftlichen Engagements (BTDrucks. 8/3688, 19: „Anreiz für private Initiativen“). Hinsichtlich der Zuwendungen an politische Parteien kann § 10b allerdings nur eine abgeschwächte Lenkungswirkung entfalten, da größere Zuwendungen hier nicht begünstigt sind.

Demgegenüber bezweckt die Norm nicht, eine etwa geminderte Leistungsfähigkeit zu berücksichtigen (aA VOGEL, StW 1977, 97 [108 f.]; differenzierend GESERICH in KSM, § 10b Rz. A 251 ff. [12/2008]: altruistische Zuwendungen mindern die Leistungsfähigkeit, Zuwendungen an Freizeitvereine und politische Parteien nicht), denn „Zuwendungen“ iSd. § 10b erfolgen definitionsgemäß „freiwillig“ (s. Anm. 24), mindern also nicht die Leistungsfähigkeit, sondern zeigen sie gerade an. Die Abzugsmöglichkeit ist daher verfassungsrechtl. zwar zulässig, aber nicht zwingend geboten (glA KIRCHHOF in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 10b Rz. 1). Aus diesem Grund ist auch die Begrenzung auf Höchstbeträge verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden (glA FG Düss. v. 28.2.1969 – VII 139/67 E, EFG 1969, 300, rkr.).

Sport-, Freizeit- und andere Hobbyvereine können ebenfalls stbegünstigte Zuwendungen empfangen. Da diese Zahlungen idR der Ausübung des eigenen Hobbys dienen, ist ein Gemeinwohlzweck kaum erkennbar. Die Regelung hat insoweit keinen Lenkungszweck, sondern dient der politisch gewollten Förderung bestimmter Freizeitgestaltungen. In der Wissenschaft wird dies nahezu einhellig abgelehnt (Sachverständigengutachten, BMF-Schriftenreihe Heft 40 [1988], 125 ff.; LANG, StW 1987, 221 [233]; LANG, DStZ 1988, 18; TIPKE, StW 1989, 165; BIRK, StW 1989, 212 [217 f.]; GRAF, DStZ 1990, 239; GMACH, FR 1995, 85; GMACH, FR 1996, 308; KIRCHHOF in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 10b Rz. 1; GESERICH in KSM, § 10b Rz. A 78, A 252 [12/2008]). Eine Abschaffung dieses wenig sinnvollen Randaspekts der Begünstigung ist für die Politik aber stets undenkbar gewesen (vgl. FinAussch., BTDrucks. 11/5582, 24 f.), weil die Einbeziehung der Hobbyvereine erhebliche Breitenwirkung in die Wählerschaft hinein entfaltet.

Auswirkungen auf die öffentlichen Haushalte: Die Steuermindereinnahmen aufgrund des Abzugs von Zuwendungen bei der ESt werden für 2018 auf

1,72 Mrd. € geschätzt (26. Subventionsbericht der BReg., Anl. 3 Nr. 7, BTDrucks. 18/13456, 93).

8 IV. Vereinbarkeit des § 10b mit Verfassungs- und Europarecht

Verfassungsmäßigkeit: Die Verfassungsmäßigkeit der Begünstigung von Zuwendungen an „echte“ gemeinnützige Organisationen ist unbestritten. Problematisch ist eher die Ausdehnung des Gemeinnützigkeitsbegriffs des § 52 AO auf große Teile üblicher Freizeitaktivitäten (s. auch Anm. 7), die dadurch im Vergleich zu ähnlichen privaten Aktivitäten staatlicherseits stark begünstigt werden. Hinsichtlich der Zuwendungen an politische Parteien musste das BVerfG dem Gesetzgeber mehrfach Vorgaben machen, um die besondere Begünstigung von Großspendern auszuschließen. Die heutige Regelung mit ihren relativ geringen Höchstbeträgen in Abs. 2 und § 34g erfüllt nach allgemeiner Ansicht aber die verfassungsrechtl. Anforderungen (s. näher Anm. 111).

Vereinbarkeit mit Europarecht: Die größten Bedenken sind durch die im Jahr 2010 vorgenommene Ausdehnung der Begünstigung auf Zuwendungsempfänger in anderen EU-/EWR-Staaten (s. Anm. 46) ausgeräumt. In Randbereichen ist die Regelung aber uE weiterhin mit den europarechtl. Vorgaben nicht vereinbar (zum Ausschluss von Empfängern in Drittstaaten s. Anm. 47, zur zwingenden Voraussetzung der Amtshilfeleistung s. Anm. 55, zur Voraussetzung der Steigerung des Ansehens Deutschlands s. Anm. 56, zum Ausschluss eines vereinfachten Zuwendungsnachweises s. Anm. 80 aE, zum Ausschluss ausländ. Parteien s. Anm. 115).

9

V. Geltungsbereich des § 10b

Persönlicher Geltungsbereich: § 10b gilt unmittelbar nur für EStpfl. Allerdings enthalten § 9 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2, 3 KStG für die KSt sowie § 9 Nr. 5 GewStG für die GewSt Regelungen, die mit § 10b Abs. 1, 3 und 4 nahezu wortgleich sind. Hingegen sind Zuwendungen an politische Parteien im KStG und GewStG aus verfassungsrechtl. Gründen vom Abzug ausgeschlossen (BVerfG v. 9.4.1992 – 2 BvE 2/89, BVerfGE 85, 264, unter B.III.2.a; s. auch § 9 KStG Anm. 49). § 10b gilt – anders als der Grundtatbestand der SA (§ 10) – auch für beschränkt Stpfl., da seine Anwendung in § 50 Abs. 1 nicht ausgeschlossen wird.

Geltung für Zuwendungen in das Ausland: Seit 2010 (mit Rückwirkung auf noch offene Altverfahren) sind auch Zuwendungen an Empfänger mit Sitz in anderen EU-/EWR-Staaten begünstigt (s. Anm. 46), nicht hingegen Zuwendungen an Empfänger in Drittstaaten. Davon unberührt bleibt, dass ein begünstigter Empfänger seine Zwecke selbstverständlich weltweit verfolgen kann (vgl. auch § 51 Abs. 2 AO sowie Anm. 34, 46), was auch schon vor 2010 der Fall war (vgl. OFD Frankfurt v. 11.12.1996 – S 0177 A - 2 - St II 12, FR 1997, 194).

VI. Verhältnis des § 10b zu anderen Vorschriften

10 1. Verhältnis zum Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzug

Als SA-Tatbestand ist § 10b im Verhältnis zu BA/WK nachrangig. Dies ergibt sich bereits aus der Systematik der Einkommensermittlung (s. näher § 10

Anm. 45 mwN), kann aber auch aus dem Einleitungssatz des § 10 Abs. 1 abgeleitet werden. Der BA-/WK-Abzug ist für den Stpfl. idR günstiger, weil dort keine Beschränkung auf Höchstbeträge sowie bestimmte qualifizierte Empfänger vorgesehen und kein formalisiertes Nachweisverfahren zu beachten ist.

Abgrenzung: Während für die Frage, ob der Begriff der „Zuwendungen zur Förderung stbegünstigter Zwecke“ erfüllt ist, die Beweggründe und Motive des Stpfl. grds. unerheblich sind (s. Anm. 30), sind diese für die Abgrenzung zwischen Zuwendungen einerseits und BA/WK andererseits von entscheidender Bedeutung (BFH v. 2.2.2011 – IV B 110/09, BFH/NV 2011, 792). So setzt die Würdigung eines Geld- oder Sachtransfers als „Spende“ eine deutlich überwiegende und im Vordergrund stehende Spendenmotivation voraus (BFH v. 25.11.1987 – I R 126/85, BStBl. II 1988, 220, unter III.2.c; BFH v. 12.9.1990 – I R 65/86, BStBl. II 1991, 258, unter II.3.b), zu der insbes. das Wissen um das Fehlen einer konkreten Gegenleistung gehört. Ansonsten handelt es sich um BA.

Beispiele für Betriebsausgaben: „Spende“ eines Gewerbetreibenden an eine gemeinnützige Forschungseinrichtung, sofern er sich betriebliche Vorteile aus den Forschungsergebnissen verspricht; Mitgliedsbeitrag eines Landwirts an einen gemeinnützigen Züchterverband.

Sponsoring wirft in der heutigen betrieblichen Praxis die meisten Abgrenzungsprobleme auf. Dabei verfolgt ein Unternehmen mit seiner – beim Empfänger stbegünstigten Zwecken dienenden – Zuwendung zugleich auch eigene Ziele der Werbung und öffentlichkeitswirksamen positiven Außendarstellung. Entscheidend für den BA-Abzug ist daher nach der (uE zutreffenden) Auffassung der FinVerw., dass es zu einer solchen Außendarstellung kommt. In diesem Fall ist es grds. unerheblich, ob die Geld- oder Sachleistungen des Sponsors und die erstrebten Vorteile für das Unternehmen gleichwertig sind (BMF v. 18.2.1998 – IV B 2 - S 2144 - 40/98, BStBl. I 1998, 212); allerdings kann eine private Motivation dem BA-Abzug entgegenstehen. Die Rspr. engt den BA-Abzug hier deutlich stärker ein (zB BFH v. 9.8.1989 – I R 4/84, BStBl. II 1990, 237; Zahlung einer Sparkasse an ihren Gewährträger mit dem Verwendungszweck der Verschönerung des öffentlichen Raums ist auch dann nicht BA, sondern Spende, wenn die Aufl. besteht, das angeschaffte Objekt dauerhaft mit dem Namen der Sparkasse zu kennzeichnen). Sie wird aber wegen der großzügigeren Position der FinVerw. kaum mit derartigen Fragen befasst. Ausführlich zum Sponsoring sowie zur Abgrenzung zum SA-Abzug s. § 4 Anm. 967 ff.

Zuwendung, nachdem die Anschaffungs-/Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts als Betriebsausgaben/Werbungskosten abgezogen wurden: Ist ein WG zunächst für Zwecke der Einkunftserzielung genutzt worden, so dass sich seine AK/HK (entweder sofort oder im Wege der AfA) als BA/WK ausgewirkt haben, und wird es später einem stbegünstigten Empfänger iSd. § 10b zugewendet, kann es bei WG des BV nicht zu einem doppelten stl. Abzug kommen, denn der Zuwendung geht eine Entnahme voraus; der angesetzte Entnahmewert (zzgl. USt) ist aber wiederum für die Bewertung der Sachzuwendung maßgebend (§ 10b Abs. 3 Satz 2). Wurde das WG hingegen zur Erzielung von Überschusseinkünften eingesetzt, wirkt sich ungeachtet dessen, dass die AK/HK bereits als WK abziehbar waren, der aktuelle gemeine Wert des WG (§ 10b Abs. 3 Satz 3) nochmals im Wege des Spendenabzugs aus.

Parteispenden sind nach § 4 Abs. 6 vom BA-Abzug ausgeschlossen (s. ausführl. § 4 Anm. 2000 ff.). Aber auch vor Inkrafttreten dieser Regelung waren Parteispenden, die lediglich zur Erhaltung und Förderung der allgemeinen politischen und wirtschaftlichen Rahmenbedingungen geleistet wurden, selbst dann

keine BA, wenn für die Zuwendung ein betrieblicher Nebenzweck bestand (BFH v. 25.11.1987 – I R 126/85, BStBl. II 1988, 220, unter III.2.c; abschwächend BGH v. 28.1.1987 – 3 StR 373/86, BGHSt 34, 272, unter B.I.2.c). Wegen dieser strikten Begrenzung kann auch das Sponsoring von Parteien nur unter sehr engen Voraussetzungen zum BA-Abzug führen (s. Anm. 111).

11 2. Verhältnis zu sonstigen Vorschriften

Verhältnis zu § 10 Abs. 1 Nr. 4: Kirchensteuerzahlungen können der Höhe nach unbeschränkt als SA abgezogen werden (s. § 10 Anm. 130 ff.). Sie unterscheiden sich von den (freiwilligen) Zuwendungen iSd. § 10b dadurch, dass KiSt auf einer gesetzlichen Verpflichtung beruhen. Freiwillige Beiträge an Religionsgemeinschaften fallen hingegen unter § 10b (zur Billigkeitsregelung nach R 10.7 EStR 2012 s. § 10 Anm. 136).

Verhältnis zu § 10c: Für SA nach § 10 Abs. 1 Nr. 4, 5, 7, 9, Abs. 1a und § 10b wird ein Pauschbetrag von 36 € (bei zusammenveranlagten Ehegatten: 72 €) abgezogen, wenn keine höheren Aufwendungen nachgewiesen werden.

Verhältnis zu § 34g: Für Zuwendungen an politische Parteien und unabhängige Wählervereinigungen enthält § 34g eine Tarifiermäßigung, die im Verhältnis zu § 10b Abs. 2 – der in Bezug auf politische Parteien tatbestandlich dieselben Zuwendungen erfasst – vorrangig ist (s. Anm. 116).

Verhältnis zu § 9 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2, 3 KStG: Die genannten Normen, die mit § 10b Abs. 1, 3, 4 EStG im Wesentlichen wortgleich sind, gewähren KStSubjekten einen eigenständigen Zuwendungsabzug. Die zu § 10b entwickelten Grundsätze können auf den kstl. Zuwendungsabzug übertragen werden (BFH v. 5.4.2006 – I R 20/05, BStBl. II 2007, 450, unter II.1). Im Einzelfall können Spenden auch als vGA zu beurteilen sein (s. ausführl. § 9 KStG Anm. 38), zB bei Spenden von Sparkassen an ihren Gewährträger (BFH v. 8.4.1992 – I R 126/90, BStBl. II 1992, 849) oder Spenden einer GmbH an Einrichtungen, denen ihr beherrschender Gesellschafter nahesteht (BFH v. 19.12.2007 – I R 83/06, BFH/NV 2008, 988; krit. hierzu JANSSEN, DSZ 2010, 170; FG Köln v. 21.3.2018 – 10 K 2146/16, EFG 2018, 1676, Az. BFH I R 16/18). Nach der Fiktionstheorie wäre dann der Gesellschafter als Zuwendender anzusehen; ihm stünde der Spendenabzug zu, sofern eine auf ihn lautende Zuwendungsbestätigung ausgestellt wird (uE zutr. D. FISCHER, NWB 2015, 3414 [3418]).

Verhältnis zu § 9 Nr. 5 GewStG: Auch hier wird für Zwecke der GewSt ein eigenständiger Zuwendungsabzug (unter Übernahme der in § 10b Abs. 1, 3, 4 enthaltenen Rechtsfolgen) angeordnet.

12 Einstweilen frei.

13 VII. Zurechnung geleisteter Zuwendungen (Abzugsberechtigung)

Ausführlich zur Abzugsberechtigung bei SA s. § 10 Anm. 35 ff. Danach ist die wirtschaftliche Belastung des jeweiligen Stpfl. erforderlich. Näher zum Erfordernis einer „Wertabgabe“ s. Anm. 27.

Drittaufwand: Nach der für die SA iSd. § 10 von der Rspr. entwickelten Dogmatik ist der Abzug von Drittaufwand ausgeschlossen (s. § 10 Anm. 36 mwN), denn der Stpfl. muss die stbegünstigten Aufwendungen als deren zivilrechtl.

oder öffentlich-rechtl. Schuldner selbst leisten. Dieser Gedanke ist auf § 10b indes nur teilweise übertragbar; dabei ist zwischen Spenden und Mitgliedsbeiträgen zu differenzieren:

► *Spenden* stellen definitionsgemäß „freiwillige“ Aufwendungen dar (s. Anm. 24); einen „Schuldner“ gibt es hier nicht. Der dargestellten Rspr., die die Abzugsmöglichkeiten einschränkt, fehlt im Spendenbereich daher bereits ihre Grundvoraussetzung; ein Abzug von „Drittaufwand“ ist uE hier möglich. Wenn also Großeltern mit niedrigerem StSatz im Namen ihres gut verdienenden Enkelkinds eine Zuwendung „für einen guten Zweck“ tätigen, ist dem Enkelkind der Abzug nach § 10b zu gewähren.

Einen praxisrelevanten Grenzfall bildet die Bitte, anlässlich eines Ereignisses aus dem persönlichen Lebensbereich (zB Geburtstag, Trauerfall) anstelle von Sachgeschenken an den Einladenden (bzw. Trauerkränzen) lieber Spenden für einen von dem Einladenden (oder Verstorbenen) bestimmten Zweck zu leisten. Dabei ist uE wie folgt zu differenzieren: Schenken die Gäste dem Einladenden Geld, das dieser im Anschluss gesammelt einem nach § 10b begünstigten Empfänger übergibt, ist er selbst abzugsberechtigt. Der Empfängerorganisation wird es hier idR schon an den erforderlichen Informationen fehlen, um Zuwendungsbestätigungen für die zahlreichen Einzelbeträge auszustellen. Leisten hingegen die Gäste ihre Zuwendung unmittelbar an den Zuwendungsempfänger (zB Banküberweisung mit dem Vermerk „Geburtstag X“ oder „Trauerfall Y“), sind sie selbst als Zuwendende und damit als abzugsberechtigt anzusehen. Zwar hat auch hier der Einladende den Anlass für die Zuwendung gesetzt; sie ist aber niemals in seinen Machtbereich gelangt.

► *Mitgliedsbeiträge* werden hingegen aufgrund einer – wenn auch zuvor freiwillig eingegangenen – rechtl. Verpflichtung geleistet. Hier existiert daher ein „Schuldner“ der Beiträge; ein SA-Abzug ist nur möglich, wenn dieser Schuldner selbst den Mitgliedsbeitrag entrichtet.

Zuwendungsvortrag und Gesamtrechtsnachfolge: Hat der Erblasser einen Zuwendungsvortrag (Abs. 1 Satz 9) noch nicht ausgeschöpft, geht dieser nicht auf den Erben über (s. ausführl. Anm. 66); die Zuwendung kann nur von demjenigen estl. geltend gemacht werden, der sie tatsächlich geleistet hat.

Erbeinsetzung einer steuerbegünstigten Körperschaft: Wird eine stbegünstigte Körperschaft als Erbe eingesetzt, kann hierdurch nicht der SA-Abzug nach § 10b erlangt werden, weil die Zuwendung nicht mehr vor dem Tod des Erblassers abfließt (BFH v. 16.2.2011 – X R 46/09, BStBl. II 2011, 685).

Zuwendungen in Erfüllung von Vermächtnissen und Auflagen: Siehe Anm. 24.

VIII. Verfahrensfragen zu § 10b

14

Zum fehlenden Antragererfordernis, zur Feststellungslast und zur Bedeutung des § 10b im Vorauszahlungs- und LStErmäßigungsverfahren s. § 10 Anm. 25.

Nachweisfragen: Die Gewährung des SA-Abzugs setzt bei inländ. Zuwendungsempfängern die Vorlage einer formalisierten Zuwendungsbestätigung voraus (§ 50 EStDV; Einzelheiten s. Anm. 80 ff.). Zum Nachweis der Voraussetzungen des § 10b bei ausländ. Zuwendungsempfängern s. ausführl. Anm. 54.

Mitunternehmerschaft: „Echte“ Spenden können bei der Gewinnfeststellung nicht als BA abgezogen werden (s. Anm. 10). Sie sind daher – im Jahr der tatsächlichen Zahlung, nicht bereits bei einer handelsrechtl. gewinnmindernden

Passivierung – als Entnahmen zu behandeln; der Abzug nach § 10b steht den einzelnen Mitunternehmern nach Maßgabe ihrer Beteiligung am Gewinn zu (ORTH, DStR 1995, 1240). Die Anteile am Spendenabzug sind nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO (mit den Einkünften „in Zusammenhang stehende andere Besteuerungsgrundlagen“) einheitlich und gesondert festzustellen. Aufgrund dieser seit 1995 anwendbaren Gesetzesergänzung ist die ältere Rspr., wonach erst im Veranlagungsverfahren der einzelnen Gesellschafter über den Abzug zu entscheiden war, überholt.

15–19 Einstweilen frei.

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Sonderausgabenabzug von Zuwendungen zur
Förderung steuerbegünstigter Zwecke**

**I. Zuwendungen zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke
(Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1)**

20 1. Grundvoraussetzungen für den Sonderausgabenabzug von Zuwendungen

Nach der Legaldefinition des § 10b Abs. 1 Satz 1 umfasst der Begriff der „Zuwendungen“ sowohl Spenden als auch Mitgliedsbeiträge. Während für Spenden die Unentgeltlichkeit und Freiwilligkeit charakteristisch ist (s. Anm. 21 f.), beruhen Mitgliedsbeiträge auf einer – wenn auch ursprünglich freiwillig eingegangenen – rechtl. Verpflichtung (s. Anm. 26). Die Annahme einer Zuwendung iSd. § 10b setzt ferner eine Wertabgabe des Stpfl. voraus (s. Anm. 27). Die Berücksichtigung von Zuwendungen nach § 10b ist im Verhältnis zum BA-/WK-Abzug nachrangig; der Vorgang muss sich also außerhalb der Einkunftserzielung abspielen (zu den Abgrenzungskriterien s. Anm. 10).

Der Abzug nach § 10b erfordert neben dem Vorhandensein einer Zuwendung noch deren Leistung „zur Förderung“ (s. Anm. 30) stbegünstigter Zwecke iSd. §§ 52–54 AO (s. Anm. 34 ff.) an einen bestimmten Empfängerkreis (s. Anm. 45 ff.) sowie die Vorlage einer formalisierten Zuwendungsbestätigung (s. Anm. 80 ff.). Der Höhe nach ist der estl. Abzug auf Höchstbeträge begrenzt (s. Anm. 40).

2. Spenden

a) Unentgeltlichkeit

21 aa) Herleitung dieses Erfordernisses

Charakteristisch für den Begriff der „Spende“ ist – neben der Freiwilligkeit des Handelns des Stpfl. (s. Anm. 24) – die Unentgeltlichkeit der Zuwendung.

Das Erfordernis der Unentgeltlichkeit ist sowohl aus dem Wortsinn der Begriffe „Zuwendung“ und „Spende“ als auch aus der gesetzlichen Voraussetzung abzuleiten, dass die Zuwendung „zur Förderung“ bestimmter Zwecke geleistet werden muss (BFH v. 19.12.1990 – X R 40/86, BStBl. II 1991, 234).

I. Förderung stbegünstigter Zwecke (S. 1 Halbs. 1) Anm. 21–22 § 10b

Die Unentgeltlichkeit fehlt zum einen dann, wenn der „Spender“ eine Gegenleistung des Empfängers erhält (s. Anm. 22), wobei Leistung und Gegenleistung nicht ausgewogen sein müssen. Ein Spendenabzug ist darüber hinaus aber bereits dann ausgeschlossen, wenn die Zuwendung an den Empfänger unmittelbar und ursächlich mit einem vom Zuwendungsempfänger oder einem Dritten gewährten Vorteil zusammenhängt, der nicht notwendig wirtschaftlicher Natur sein muss (s. Anm. 23).

bb) Gewährung einer Gegenleistung durch den Empfänger der Zuwendung 22

Der Begriff „Spende“ ist mangels Unentgeltlichkeit nicht erfüllt, wenn die Leistung des Stpfl. bei wirtschaftlicher Betrachtung das Entgelt für eine Gegenleistung des Empfängers darstellt (BFH v. 9.12.2014 – X R 4/11, BFH/NV 2015, 853, Rz. 40), also ein Austauschverhältnis (im weitesten Sinne) gegeben ist (vgl. zum – vorrangigen – Abzug als BA/WK auch Anm. 10).

Beispiele für Zahlungen, die wegen vorhandener Gegenleistungen keine Spenden sind: Schulgeld (BFH v. 12.8.1999 – XI R 65/98, BStBl. II 2000, 65, unter II.1.b; BFH v. 20.7.2006 – XI B 51/05, BFH/NV 2006, 2070; allerdings begrenzter SA-Abzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 9; s. § 10 Anm. 190), und zwar auch, soweit im Schulgeld ein kalkulatorischer Anteil enthalten ist, der dem sozialen Ausgleich innerhalb der Schülerschaft dient (BFH v. 13.6.1958 – VI 212/57 U, BStBl. III 1958, 335; BFH v. 1.4.1960 – VI 134/58 U, BStBl. III 1960, 231) oder das Schulgeld aus anderen Gründen die anteiligen Betriebskosten der Schule übersteigt (BFH v. 25.8.1987 – IX R 24/85, BStBl. II 1987, 850; zusammenfassend BMF v. 4.1.1991 – IV B 4 - S 2223 - 378/90, BStBl. I 1992, 266); Zahlungen an eine Kirchengemeinde zur Ablösung eines auf einem landwirtschaftlichen Grundstück ruhenden „Pfarrgefälles“ (BFH v. 17.10.1958 – IV 260/57 U, BStBl. III 1959, 15); Aufwendungen für eine esoterische medizinische Behandlung durch eine Religionsgemeinschaft (BFH v. 22.6.1979 – VI R 43/76, BStBl. II 1979, 646, aE); Deklaration des für die Anpachtung gemeindlicher Grundstücke eigentlich zu zahlenden Pachtzinses als „Spende“ an die Gemeinde (BGH v. 24.3.1994 – III ZR 65/93, NJW-RR 1994, 778); „Spende“ von Bauantragstellern an einen einer Gemeinde nahestehenden Verein, um das damals geltende Verbot des Abschlusses von Folgekostenverträgen zu umgehen und die Baugenehmigung zu erlangen (BFH v. 13.7.1994 – I R 5/93, BStBl. II 1995, 134, unter II.B.2.b); „Spende“ an eine Gemeinde, um eine Baugenehmigung zu erlangen (FG Düss. v. 9.6.1999 – 2 K 7411/96 E, DStRE 2000, 630, rkr.); Zahlung an einen städtischen Wohnungsaufonds, um die Freigabe von Wohnraum zu erreichen (aA – uE überholt – BFH v. 21.5.1953 – IV 535/52 U, BStBl. III 1953, 210); neben einem sehr niedrigen Kaufpreis wird im Zusammenhang mit dem Kauf eines Grundstücks eine hohe „Spende“ an den verkaufenden Verein geleistet (BFH v. 9.12.2014 – X R 4/11, BFH/NV 2015, 853); Zahlung an eine Universitätsklinik, damit diese nach Verwendung des Leichnams für Zwecke der Anatomieausbildung die Bestattungskosten übernimmt (Saarl. FG v. 18.12.2008 – 2 K 2400/06, EFG 2009, 743, rkr.). Ob eine Zahlung an eine Stiftung nicht abziehbar ist, wenn die Verabredung besteht, dass der Betrag dem Stifter als langfristiges verzinsliches Darlehen zurückgewährt wird (so FG Berlin-Brandenb. v. 19.11.2013 – 9 K 9151/13, DStRE 2014, 840, rkr.), hat der BFH (BFH v. 12.12.2017 – X R 46/16, BFH/NV 2018, 717, Rz. 35) offengelassen, allerdings darauf hingewiesen, dass es sich bei der Zuwendung und dem Darlehensvertrag um zwei getrennte Rechtsgeschäfte handelt und die Anlage von Kapital (auch in Gestalt der Gewährung verzinslicher Darlehen) zum Wesen einer Stiftung gehört. Derartige Gestaltungen können uE anzuerkennen sein, wenn sie tatsächlich strikt durchgeführt werden und der Zinssatz angemessen ist.

Sogenannte Beitrittsspenden (insbes. bei Golfclubs), die bei wirtschaftlicher Betrachtung Entgelt für die Aufnahme in einen gruppennützigen Verein sind, der sich allein durch die laufenden Mitgliedsbeiträge nicht finanzieren kann, und die vom Verein faktisch erwartet werden, sind nach der – uE zutr. – Rspr. der ESt-Senate des BFH wegen ihres Entgeltcharakters nicht als Spenden abziehbar (BFH v. 22.3.1995 – X B 285/

94, BFH/NV 1995, 963; BFH v. 11.6.1997 – X R 242/93, BStBl. II 1997, 612, unter II.3.c mwN; BFH v. 29.1.2003 – XI B 132/01, BFH/NV 2003, 908; BFH v. 2.8.2006 – XI R 6/03, BStBl. II 2007, 8, unter II.1.b: jeweils zu Golfclubs; H 10b.1 „Beitritts-spende“ EStH 2018; krit. MÖLLER, DB 1997, 949; TIEDTKE/SZCZESNY, FR 2007, 765). Entscheidend für diese rechtl. Wertung ist weniger eine fehlende Freiwilligkeit dieser Zahlungen (so aber HEINICKE in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 10b Rz. 8), über die man im Einzelfall zudem streiten kann, da erfahrungsgemäß ein kleiner Teil der Mitglieder keine derartigen Zahlungen leistet. Vielmehr scheidet eine Wertung als Spende an der Gegenleistung, die der Zahlung gegenübersteht. Diese liegt in der Möglichkeit, die Anlagen des Vereins für private Freizeit Zwecke nutzen zu können. Daher besteht kein Widerspruch zur Rspr. des KSt-Senats des BFH, der Zahlungen, die von Vereinsmitgliedern zwar faktisch erwartet werden, aber rechtl. nicht zwingend sind, nicht in die Prüfung einbezieht, ob die Höhe der (rechtl. verbindlich zu leistenden) Mitgliedsbeiträge einer Zugänglichkeit des Vereins für die „Allgemeinheit“ entgegensteht (vgl. BFH v. 13.8.1997 – I R 19/96, BStBl. II 1997, 794, unter II.4.a; ferner BFH v. 23.7.2003 – I R 41/03, BStBl. II 2005, 443; keine Einbeziehung rückzahlbarer Darlehen und KG-Einlagen).

Bewusste Gewährung eines zu hohen Entgelts: Ein Spendenabzug ist auch dann ausgeschlossen, wenn der Stpfl. für die Erlangung einer Gegenleistung bewusst ein überhöhtes Entgelt entrichtet, wie zB bei Wohlfahrts-Briefmarken, Wohlfahrts-Lotterien oder Wohltätigkeitsbasaren. Eine Aufteilung in das übliche Entgelt einerseits und einen darüber hinausgehenden, nach § 10b abzichbaren Spendenbetrag andererseits ist nicht zulässig (BFH v. 13.6.1969 – VI R 12/67, BStBl. II 1969, 701 – Briefmarken; BFH v. 29.1.1971 – VI R 159/68, BStBl. II 1971, 799 – Lotterie; BFH v. 2.8.2006 – XI R 6/03, BStBl. II 2007, 8, unter II.1.a; BFH v. 9.12.2014 – X R 4/11, BFH/NV 2015, 853, Rz. 40, 54 – zur Erlangung eines Grundstücks wird ein niedriger Kaufpreis und eine hohe Spende geleistet). Gleiches gilt bei Schulgeldzahlungen, auch soweit sie die anteiligen Betriebskosten der Schule übersteigen (BFH v. 25.8.1987 – IX R 24/85, BStBl. II 1987, 850).

Hieran ist uE für den Regelfall auch weiterhin festzuhalten, obwohl der BFH mittlerweile die Aufteilung von Aufwendungen im Anwendungsbereich des § 12 Nr. 1 zulässt (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672; s. § 12 Anm. 60). Ist das Rechtsgeschäft auf die Erlangung einer Gegenleistung gerichtet, stellt die Zahlung des Stpfl. ein „einheitliches Leistungsentgelt“ dar; objektive Kriterien für eine Aufteilung werden zumeist nicht zu finden sein (so ausdrücklich BFH v. 25.8.1987 – IX R 24/85, BStBl. II 1987, 850, unter 1., betr. Kalkulation eines einheitlichen Schulgeldes). Bei Wohlfahrts-Briefmarken wäre ein hinreichend klares Aufteilungskriterium zwar vorhanden (gesondert ausgewiesener Zuschlag zum unstreitig üblichen Preis); ein Spendenabzug scheidet aber jedenfalls daran, dass derartige Briefmarken aufgrund ihrer besonderen Ausgestaltung einen höheren Sammlerwert haben und insoweit auch dem Zuschlag eine gewisse Gegenleistung gegenüber steht (BFH v. 13.6.1969 – VI R 12/67, BStBl. II 1969, 701). Bei Wohlfahrts-Lotterien steht einem teilweisen Spendenabzug entgegen, dass auch nicht gemeinnützige Glücksspielveranstalter über erhebliche Gewinnmargen verfügen und das Verhalten des gemeinnützigen Spielanbieters sich insoweit nicht von dem des Marktes unterscheidet.

In anderen Fällen (zB wird für eine Wohltätigkeitsveranstaltung ein sowohl kosten deckendes als auch im Vergleich mit kommerziellen Veranstaltungen übliches Eintrittsgeld erhoben; hinzu kommt ein gesondert ausgewiesener Zuschlag für wohltätige Zwecke) wird bei Zugrundelegung der geänderten Rspr. zu § 12 aber eine Aufteilung möglich sein (ähnlich wohl KIRCHHOF in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 10b Rz. 10; HÜTTEMANN, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, Rz. 8.51; aA jedoch BRANDL in BLÜMICH, § 10b Rz. 18a [12/2018] sowie [vor der Rspr-Änderung zu § 12 Nr. 1] OFD Nürnberg v. 23.11.1990 – S 2223 - 267/St 21, DStR 1991, 119). Voraussetzung ist, dass das übliche Entgelt zweifelsfrei bestimmbar ist; die Feststellungslast hierfür liegt beim Stpfl. (entsprechend BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672,

I. Förderung stbegünstigter Zwecke (S. 1 Halbs. 1) Anm. 22–23 § 10b

unter C.III.4.d). Die Missbrauchsgefahr ist bei Zulassung einer Aufteilung zwar nicht von der Hand zu weisen, stellt nach der Rspr. des Großen Senats allein aber noch kein Argument für ein generelles Aufteilungsverbot dar. Im Übrigen sollte im Anwendungsbereich des § 10b die Schwelle für missbräuchliche Handlungen wegen der hierfür vorgesehenen scharfen Sanktionen (Haftung des Ausstellers falscher Zuwendungsbestätigungen nach Abs. 4; ggf. sogar Entzug der Gemeinnützigkeit der Empfängerkörperschaft wegen Verstoßes gegen § 63 AO) eher hoch sein.

Im Billigkeitswege lässt die FinVerw. zudem bei Unicef-Grußkarten einen Anteil von 75 % des Kaufpreises zum Abzug nach § 10b zu (OFD Magdeburg v. 18.3.2004 – S 2223 - 115 - St 217 V; zitiert in FG Münster v. 13.12.2010 – 14 K 1789/08 E, 14 K 1792/08 E, EFG 2011, 611). Zur Übertragung von Betrieben auf eine gemeinnützige Körperschaft gegen Zusage einer Versorgungs-Leibrente, die im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 3 keine Gegenleistung darstellen würde, s. KAHSNITZ, DStR 2016, 2137.

cc) Gewährung eines nichtwirtschaftlichen Vorteils durch den Zuwendungsempfänger oder einen Dritten 23

Der Spendenabzug ist nicht nur bei unmittelbaren Gegenleistungen des Zuwendungsempfängers ausgeschlossen, sondern schon dann, wenn die Zuwendung an den Empfänger unmittelbar und ursächlich mit einem von einem Dritten gewährten Vorteil zusammenhängt, der nicht notwendig wirtschaftlicher Natur sein muss (BFH v. 19.12.1990 – X R 40/86, BStBl. II 1991, 234, unter 2.a; BFH v. 2.8.2006 – XI R 6/03, BStBl. II 2007, 8, unter II.1.a; BFH v. 15.1.2019 – X R 6/17, BStBl. II 2019, 318, Rz. 42). Dabei muss es sich nicht unbedingt um eine „Gegenleistung“ im bürgerlich-rechtl. Sinne handeln. In einzelnen neueren Entsch. wird dieser Obersatz – ohne dass dies bisher begründet wurde oder entscheidungserheblich geworden ist – dahingehend erweitert, dass auch die Gewährung eines nichtwirtschaftlichen Vorteils durch den Zuwendungsempfänger selbst dem Abzug entgegensteht (BFH v. 9.12.2014 – X R 4/11, BFH/NV 2015, 853, Rz. 40; BFH v. 22.3.2018 – X R 5/16, BStBl. II 2018, 651, Rz. 33).

Hauptanwendungsbereich dieser Fallgruppe: Zwar keine direkte Gegenleistung, wohl aber ein den Spendenabzug ebenfalls ausschließender „sonstiger Vorteil“ liegt vor, wenn der Stpfl. eine Zahlung an eine gemeinnützige Einrichtung in Erfüllung einer Geldaufgabe nach § 153a StPO leistet, um die Einstellung eines Strafverfahrens in Fällen nicht schwerer Schuld zu erreichen (BFH v. 19.12.1990 – X R 40/86, BStBl. II 1991, 234). Gleiches gilt bei Bewährungsaufgaben nach § 56b Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 StGB (BFH v. 8.4.1964 – VI 83/63 U, BStBl. III 1964, 333).

Bestimmung eines konkreten Verwendungszwecks durch den Zuwendenden: Allein dies stellt noch keinen „sonstigen Vorteil“ dar (BFH v. 18.7.1980 – VI R 167/77, BStBl. II 1981, 52, unter 2.; TIEDTKE, BB 1985, 985). Dies ist schon deshalb zutr., weil bereits durch die Auswahl der Einrichtung, an die die Zuwendung geleistet wird, ein – bei kleinen Einrichtungen naturgemäß sehr enger – Verwendungszweck bestimmt wird.

Dank und Ansehensmehrung: Wenn der Zuwendungsempfänger sich in besonderer Weise für die Zuwendung bedankt und dies auch der Mehrung des Ansehens des Zuwendenden in der Öffentlichkeit dient, liegt darin kein schädlicher „sonstiger Vorteil“ (BFH v. 22.3.2018 – X R 5/16, BStBl. II 2018, 651, Rz. 35). Die Finanzierungsidee des Sponsoring beruht geradezu auf derartigen Dankungen zwecks Ansehensmehrung (s. Anm. 10).

Schenkung unter Spendenaufgabe: Wenn der Beschenkte im Schenkungsbetrag die Aufgabe übernimmt, einen Teil der Schenkung an eine stbegünstigte Einrichtung zu spenden, stellt das Behaltendürfen des übersteigenden Teils der

Schenkung nicht etwa eine Gegenleistung für die Spende dar (BFH v. 15.1.2019 – X R 6/17, BStBl. II 2019, 318, Rz. 39 ff.).

24 b) Freiwilligkeit

Grundsatz: Nach stRspr. setzt der Spendenbegriff ferner voraus, dass die Ausgabe freiwillig geleistet wird. Der Stpfl. darf daher nicht rechtl. zu der entsprechenden Ausgabe verpflichtet sein (BFH v. 22.9.1993 – X R 107/91, BStBl. II 1993, 874; BFH v. 12.10.2011 – I R 102/10, BStBl. II 2014, 484, Rz. 17: kein Abzug, wenn eine Körperschaft nach ihrer Satzung zu Zahlungen an eine bestimmte gemeinnützige Körperschaft verpflichtet ist; BFH v. 15.1.2019 – X R 6/17, BStBl. II 2019, 318, Rz. 34).

Spendenabzug bei freiwillig eingegangener Rechtspflicht: Ist der Stpfl. eine rechtl. Verpflichtung zur Leistung der Zuwendung freiwillig eingegangen, steht dies dem Spendenabzug nicht entgegen (BFH v. 25.11.1987 – I R 126/85, BStBl. II 1988, 220, unter III.2.a; BFH v. 12.9.1990 – I R 65/86, BStBl. II 1991, 258, unter III.2.a; grundlegend BFH v. 15.1.2019 – X R 6/17, BStBl. II 2019, 318, Rz. 34, mit Anm. KULOsa, HFR 2019, 362).

Beispiele für freiwillig eingegangene Verpflichtungen (die den Spendenabzug unberührt lassen): Ein Stifter verpflichtet sich im Stiftungsgeschäft zur Übertragung von Vermögen auf die Stiftung (obiter dictum in BFH v. 5.2.1992 – I R 63/91, BStBl. II 1992, 748, unter II.1); ein Gewerkschaftsmitglied muss Teile von Aufsichtsratsvergütungen an eine der Gewerkschaft nahestehende gemeinnützige Einrichtung spenden (FG Berlin-Brandenb. v. 2.4.2009 – 10 K 1190/06 B, EFG 2009, 1286, rkr.; vgl. hierzu auch OFD Frankfurt v. 20.3.1995 – S 2144 A - 2 - St II 20, FR 1995, 553: bei rechtl. Verpflichtung vor Aufnahme der Tätigkeit sogar Abzug als BA/WK).

Andere Fälle, die in diesem Zusammenhang gelegentlich genannt werden, können bei genauer Betrachtung hingegen nicht als Beispiele für die Zulassung eines Spendenabzugs trotz (freiwillig eingegangener) Rechtspflicht herangezogen werden. So hat der BFH in einer älteren Entsch. den Spendenabzug zwar zugelassen, obwohl ein Ordensangehöriger aufgrund seiner Gelübde zur Abführung großer Teile seines Einkommens an den Orden verpflichtet war; dabei hat der BFH die Abführungspflicht aber als nicht rechtswirksam angesehen, so dass gar keine Rechtspflicht für die Zahlungen bestand (BFH v. 19.12.1951 – IV 388/51 U, BStBl. III 1952, 49). Wenn ein Parteimitglied aufgrund der Parteisatzung Teile der Einnahmen aus einem ihm übertragenen Mandat an die Partei abführen muss, ist der SA-Abzug (nicht etwa ein WK-Abzug) zwar trotz der Rechtspflicht zu gewähren (obiter dictum in BFH v. 23.1.1991 – X R 6/84, BStBl. II 1991, 396; FG Bremen v. 22.6.1989 – I 158/84 K, EFG 1990, 466, rkr.); da es sich aber um einen Mitgliedsbeitrag handelt, gilt das Erfordernis der Freiwilligkeit hier von vornherein nicht (s. Anm. 26).

Zuwendungen in Erfüllung von Vermächtnissen oder Auflagen: Hier treffen die Problembereiche der „Abzugsberechtigung“ (s. Anm. 13) und der „Freiwilligkeit“ aufeinander.

► *Zuwendung des Erben aufgrund eines vom Erblasser angeordneten Vermächtnisses:* Leistet der Erbe aus dem Nachlass eine Zuwendung, die ihm der Erblasser durch ein Vermächtnis auferlegt hat, führt dies zu einem stl. ungünstigen Erg. Der Erblasser kann die Zuwendung nicht geltend machen, weil sie nicht mehr zu seinen Lebzeiten abgeflossen ist (BFH v. 23.10.1996 – X R 75/94, BStBl. II 1997, 239). Der Erbe hingegen leistet nicht freiwillig, sondern aufgrund einer ihm auferlegten Rechtspflicht; außerdem ist er wirtschaftlich nicht belastet, da ihm von vornherein nur ein mit der Vermächtnisverpflichtung belastetes Erbe zufließt

I. Förderung stbegünstigter Zwecke (S. 1 Halbs. 1) Anm. 24–26 § 10b

(BFH v. 22.9.1993 – X R 107/91, BStBl. II 1993, 874; BFH v. 23.10.1996 – X R 75/94, BStBl. II 1997, 239, unter 3.a).

- ▷ *Gegenauffassung*: Danach soll der Spendenabzug zu gewähren sein, weil auf die freiwillige Testierung des Erblassers abzustellen sei (SCHMIDT, FR 1994, 17; WEBER-GRELLET, FR 1997, 179).
- ▷ *Stellungnahme*: Die vom BFH gegebene Begr. ist uE zutr. (glA BRUNNER, DStR 1994, 782; GMACH, FR 1995, 85 [96]). Der Erblasser muss daher, um die stl. Begünstigung zu erlangen, die Zuwendung entweder selbst vornehmen oder aber – wenn er dies nicht möchte – im Testament keine Rechtspflicht, sondern lediglich eine unverbindliche Erwartung an den Erben formulieren. In diesem Fall wird zwar der Spendenabzug bei der ESt gewährt, nicht aber der Abzug als Nachlassverbindlichkeit bei der ErbSt (zutr BLUSZ, NWB 2019, 1000).
- ▶ *Zuwendung des Beschenkten aufgrund einer in einem Schenkungsvertrag vereinbarten Auflage*: Gibt der Beschenkte einen Teil des ihm schenkweise zugewandten Betrags an eine stbegünstigte Einrichtung weiter, um damit eine Auflage aus dem Schenkungsvertrag zu erfüllen, handelt er freiwillig, weil die Übernahme einer Rechtspflicht in einem (hier zudem noch rechtl. vorteilhaften) Vertrag grds. als freiwillig anzusehen ist (BFH v. 15.1.2019 – X R 6/17, BStBl. II 2019, 318, Rz. 33 ff.). Dies gilt auch, wenn die Auflage erst nach dem Tod des Schenkers zu erfüllen ist (FG Düss. v. 2.6.2009 – 16 V 896/09 A (E/AO), EFG 2009, 1931, rkr.). In derartigen Fällen kann es aber an der erforderlichen wirtschaftlichen Belastung des Beschenkten fehlen, weil er von vornherein nur den mit der Auflage belasteten Schenkungsgegenstand erworben hat (BFH v. 15.1.2019 – X R 6/17, BStBl. II 2019, 318, Rz. 48 ff.: anders nur, wenn es sich bei den Parteien des Schenkungsvertrags um zusammenveranlagte Ehegatten handelt; krit PAUS FR 2019, 557).

Einstweilen frei.

25

3. Mitgliedsbeiträge

26

Unterschiede zwischen Mitgliedsbeiträgen und Spenden: Mitgliedsbeiträge sind begrifflich keine Spenden. Zum einen beruhen sie auf einer – idR satzungsmäßigen – rechtl. Verpflichtung, so dass es an der für den Spendenabzug erforderlichen Freiwilligkeit fehlen würde. Zu den Mitgliedsbeiträgen gehören ua. auch Aufnahmegebühren und Pflichtumlagen (BTDrucks. 16/5200, 16). Nicht als Spende abziehbar sind zudem solche Zahlungen, die anlässlich der Aufnahme in einen Verein faktisch erwartet werden (BFH v. 22.3.1995 – X B 285/94, BFH/NV 1995, 963; BFH v. 11.6.1997 – X R 242/93, BStBl. II 1997, 612, unter II.3.c mwN: jeweils Golfclub; s. auch BMF v. 20.10.1998 – IV C 6 - S 0171 - 11/98, BStBl. I 1998, 1424; sowie Anm. 22). Zum anderen wird mit der Mitgliedschaft – jedenfalls idR – ein Vorteil für den Stpfl. verbunden sein (zB Trainingsmöglichkeiten bei Sportvereinen), der als Gegenleistung anzusehen ist und den Spendencharakter daher ausschließt (BFH v. 28.4.1987 – IX R 7/83, BStBl. II 1987, 814; DRASDO, DStR 1987, 327 [329]; LANG, StuW 1987, 221 [233]).

Abziehbarkeit von Mitgliedsbeiträgen nach § 10b: Trotz des mitunter vorhandenen Gegenleistungscharakters sind nicht nur Spenden, sondern auch Mitgliedsbeiträge an die in Abs. 1 Satz 2 genannten Empfänger grds. abziehbar. Davon ausgenommen sind jedoch Mitgliedsbeiträge an die in Abs. 1 Satz 8 genannten Körperschaften (Einzelheiten s. Anm. 61); im Wesentlichen handelt

es sich dabei um Körperschaften, die der Freizeitbetätigung ihrer Mitglieder dienen, so dass hier der Gegenleistungsgedanke überwiegt. In diesen Fällen ist die Abgrenzung zwischen Spenden und Mitgliedsbeiträgen daher von entscheidender Bedeutung. Auf der anderen Seite ermöglicht Abs. 1 Satz 7 den Abzug von Mitgliedsbeiträgen an Körperschaften, die Kunst und Kultur fördern, ausdrücklich selbst dann, wenn den Mitgliedern Vergünstigungen gewährt werden (s. Anm. 60). Für den Gesetzgeber überwiegt hier der als besonders hochstehend eingeordnete Förderzweck den vorhandenen Gegenleistungscharakter.

27 4. Erfordernis einer Wertabgabe (wirtschaftliche Belastung)

Schon nach seinem Wortlaut setzt der Begriff der „Zuwendungen“ eine Wertabgabe beim Zuwendenden voraus. Erforderlich ist danach stets eine „Ausgabe“, also der Abfluss (§ 11 Abs. 2) von Gütern, die in Geld oder Geldeswert bestehen. Auf die Herkunft der zugewendeten Mittel beim Stpfl. kommt es nicht an (BFH v. 23.5.1989 – X R 17/85, BStBl. II 1989, 879, unter 1.a), so dass auch Zuwendungen, für die der Stpfl. stfreie Einnahmen, Darlehensaufnahmen oder ihrerseits unentgeltliche Zuwendungen (vgl. hierzu BFH v. 15.1.2019 – X R 6/17, BStBl. II 2019, 318, Rz. 45) einsetzt, zum Abzug berechtigen (s. § 10 Anm. 43 mwN; zu Zuwendungen in Erfüllung von Vermächtnissen oder Auflagen s. jedoch Anm. 24). Allgemein zum Abfluss von SA s. § 10 Anm. 40 mwN; zur Abzugsberechtigung in den Fällen des § 10b s. Anm. 13.

Erfassung auch von Sachzuwendungen und Aufwandspenden: Ausdrücklich sind auch Sachzuwendungen begünstigt (Abs. 3 Satz 1; zu Einzelheiten s. Anm. 120 ff.). Die Zuwendung von Nutzungen und Leistungen führt hingegen nicht zum SA-Abzug (s. Anm. 122). Unter bestimmten Voraussetzungen können auch solche Aufwendungen abgezogen werden, die zwar nicht unmittelbar einer stbegünstigten Körperschaft zugewendet, wohl aber zu deren Gunsten getätigt werden (Aufwandspenden; s. Anm. 133 ff.).

Zeitliche Zuordnung nach dem Abflussprinzip: Für Zuwendungen gilt – wie auch für alle anderen SA (s. § 10 Anm. 40 mit Einzelheiten) – das Abflussprinzip des § 11 Abs. 2 (s. § 11 Anm. 105 ff.). Bei Sachzuwendungen ist die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums maßgeblich (s. Anm. 121). In Abweichung vom Abflussprinzip bestimmt § 10b Abs. 1 Satz 9, dass Zuwendungen, die die Höchstbeträge übersteigen, in den folgenden VZ im Rahmen der dann geltenden Höchstbeträge als SA abziehbar sind (s. Anm. 65).

Endgültige wirtschaftliche Belastung: An einer Wertabgabe fehlt es, wenn beim Stpfl. keine endgültige wirtschaftliche Belastung eintritt (s. auch § 10 Anm. 35). Überlassen Patienten ihrem Zahnarzt Zahngold aus Altzähnen, der es über einen Organisator einer gemeinnützigen Körperschaft zuwendet, dürfen mangels wirtschaftlicher Belastung weder den Zahnärzten noch dem Organisator Zuwendungsbestätigungen erteilt werden (zutr. OFD Magdeburg v. 20.8.2013 – S 2223 - 182 - St 217, DStR 2014, 703).

Für die Beurteilung, ob eine wirtschaftliche Belastung vorliegt, kommt es nicht allein auf den Stpfl. selbst, sondern (§ 26b) auch auf seinen mit ihm zusammenveranlagten Ehegatten an. So sind Zahlungen des Stpfl. an eine empfangsberechtigte Körperschaft mit der Auflage, diese an seine Ehefrau zum Zwecke der Erhaltung eines in ihrem Eigentum stehenden Baudenkmals weiterzuleiten, auch dann nicht nach § 10b abziehbar, wenn alle übrigen Voraussetzungen für den Abzug erfüllt sind (zutr. BFH v. 20.2.1991 – X R 191/87, BStBl. II

1991, 690). Umgekehrt ist die wirtschaftliche Belastung zu bejahen, wenn der eine Ehegatte dem anderen Ehegatten einen Geldbetrag mit der Auflage schenkt, einen Teilbetrag an eine stbegünstigte Einrichtung weiterzugeben (BFH v. 15.1.2019 – X R 6/17, BStBl. II 2019, 318, Rz. 50 ff.).

Gewährung zinsloser Darlehen: Dies ist nicht nach § 10b begünstigt. Für die Darlehensvaluta folgt dies aus dem Fehlen einer wirtschaftlichen Belastung (vorhandener Rückzahlungsanspruch), für den Zinsverzicht aus der fehlenden Abziehbarkeit zugewendeter Nutzungen (Abs. 3 Satz 1). Jedoch ist die Hingabe eines „Darlehens“, bei dem der Rückzahlungsanspruch von vornherein und unbedingt erlassen wird, sofort und in voller Höhe als Zuwendung anzusehen (und übersteigt damit ggf. die Höchstbeträge für den Abzug); es handelt sich nicht etwa um Einzelspenden der jeweiligen Rückzahlungsraten im Zeitpunkt von deren Fälligkeit (glA FG München v. 31.7.1963 – II 320/62, EFG 1964, 72, rkr.). Ist der Stpfl. hingegen zum Verzicht nicht von vornherein verpflichtet, sondern spricht er ihn jeweils bei Fälligkeit der einzelnen Darlehensraten aus, liegt eine Zuwendung (Ausgabe) erst in diesem Zeitpunkt vor. Gleiches gilt, wenn der Stpfl. der stbegünstigten Körperschaft die Aufwendungen für Zins und/oder Tilgung eines von der Körperschaft aufgenommenen Darlehens jeweils bei Fälligkeit erstattet. Die früher sehr streitanfälligen Darlehensgestaltungen haben mittlerweile durch die erhebliche Anhebung der Höchstbeträge und die Einf. des Zuwendungsvortrags ihre Bedeutung weitgehend verloren.

Verzicht auf Gehälter und andere Vergütungen: Verzichtet ein ArbN auf Teile seines Gehalts, damit sein – in derartigen Fällen idR gemeinnützig tätiger – ArbG seine Aufgaben besser erfüllen kann, fehlt es bereits an einem Lohnzufluss (ausführl. s. § 19 Anm. 126 mwN). Da hier von vornherein nichts in das Vermögen des ArbN gelangt ist, kann er auch keine nach § 10b begünstigte Zuwendung abziehen. Ebenso fehlt es am Zufluss, wenn sich der ArbG im Rahmen eines arbeitsgerichtlichen Vergleichs verpflichtet, zur Beilegung eines mit dem ArbN bestehenden Konflikts einen Betrag an eine – nicht vom ArbN bestimmte – gemeinnützige Einrichtung zu spenden (BFH v. 23.9.1998 – XI R 18/98, BStBl. II 1999, 98), oder wenn Teilnehmer einer Fernsehshow nach den Teilnahmebedingungen von vornherein verpflichtet sind, ihre Gewinne an eine gemeinnützige Einrichtung zu spenden (FG Köln v. 12.12.2006 – 9 K 4243/06, EFG 2007, 758, rkr.; FG Hamb. v. 14.11.2007 – 3 K 250/06, EFG 2008, 842, rkr.; BMF v. 27.4.2006 – IV B 2 - S 2246 - 6/06, BStBl. I 2006, 342). Darüber hinaus verzichtet die FinVerw. in Katastrophenfällen aus Billigkeitsgründen idR auf die Besteuerung von Arbeitslohn, wenn ArbN einen Teil ihres Lohnanspruchs in eine Spende umwandeln, die über den ArbG geleitet wird (Fundstellen dieser Verwaltungsanweisungen s. Anm. 85); allerdings ist dann ein Abzug nach § 10b ausgeschlossen.

Rückspende von Aufwandsentschädigungen: Die FinVerw. lässt die Rückspende einer nach § 3 Nr. 26a stfreien Aufwandsentschädigung oder Vergütung grds. zu (BMF v. 21.11.2014 – IV C 4 - S 2121/07/0010:032, BStBl. I 2014, 1581, Rz. 12). Im Einzelfall kann hier aber ein Gestaltungsmissbrauch vorliegen, wenn die Vergütungen faktisch nur unter der Bedingung der Rückspende geleistet werden.

Erstattung (Rückzahlung) von Zuwendungen an den Steuerpflichtigen: Zwar enthält § 10 Abs. 4b seit VZ 2012 Regelungen zur Behandlung von Erstattung bestimmter SA. Dort sind Zuwendungen iSd. § 10b aber nicht genannt. Daher gelten insoweit die von der Rspr. entwickelten Grundsätze fort: Rückzahlungen früherer Zuwendungen sind zunächst mit den im selben VZ vom Stpfl.

geleisteten Zuwendungen zu verrechnen. Verbleibt danach noch ein Erstattungsüberhang, ist der SA-Abzug rückwirkend (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO) in dem VZ zu mindern, in dem der Stpfl. die nunmehr zurückgezahlte Zuwendung geleistet hatte (Einzelheiten und Nachweise s. § 10 Anm. 414 f.; im Erg. ebenso für § 10b bereits BFH v. 19.3.1976 – VI R 72/73, BStBl. II 1976, 338).

28–29 Einstweilen frei.

5. Zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke

30 a) Grundsätzlich keine Bedeutung der subjektiven Beweggründe des Steuerpflichtigen

Der Gesetzeswortlaut, wonach die Zuwendung „zur Förderung“ stbegünstigter Zwecke erfolgen muss, bedeutet nicht, dass für den Spendenabzug die subjektiven Beweggründe des Stpfl. maßgeblich wären und stets eine altruistische Handlungsweise erforderlich wäre. Solange die Spende freiwillig und ohne Gegenleistung erfolgt, kommt es auf die Beweggründe des Stpfl. daher nicht an (BFH v. 29.1.1971 – VI R 159/68, BStBl. II 1971, 799). Insbesondere darf er sich durch die Zuwendung ggf. auch eine Steigerung seines Ansehens beim Empfänger, im Freundeskreis oder in der Öffentlichkeit versprechen. Allerdings sind die Beweggründe des Stpfl. für die Abgrenzung zum (vorrangigen) BA-/WK-Abzug von Bedeutung (s. Anm. 10).

31 b) Zweckt sprechende Verwendung der Zuwendung

Nach dem Vorstehenden sind aus dem Gesetzeswortlaut „zur Förderung“ zwar keine subjektiven Anforderungen an die Motivation des Zuwendenden abzuleiten. Aus der gesetzlichen Formulierung folgen allerdings objektive Anforderungen an die tatsächliche Verwendung der Zuwendung.

Tatsächliche Verwendung: Die Zuwendung muss tatsächlich für die stbegünstigten Zwecke iSd. §§ 52–54 AO (s. Anm. 34 ff.) verwendet werden (BFH v. 19.3.1976 – VI R 72/73, BStBl. II 1976, 338). Dies lässt sich auch aus Abs. 4 Satz 2 ableiten, wonach Personen, die veranlassen, dass Zuwendungen nicht zu den in der Bestätigung angegebenen stbegünstigten Zwecken verwendet werden, für die entgangene Steuer haften. Nach der gesetzlichen Konzeption („entgangene Steuer“) müsste bei zweckwidriger Verwendung daher grds. der Abzug nach § 10b entfallen; vor dieser Rechtsfolge werden solche Stpfl., die nicht zumindest grob fahrlässig handeln, jedoch durch die Vertrauensschutzregelung des Abs. 4 Satz 1 bewahrt (zu Einzelheiten s. Anm. 140 ff.).

Teilweise Fehlverwendung: Wird eine Zuwendung nur teilweise nicht zur Förderung stbegünstigter Zwecke verwendet, bleibt sie uE selbst dann in Höhe des tatsächlich stbegünstigt verwendeten Teils abziehbar, wenn die Voraussetzungen der Vertrauensschutzregelung des Abs. 4 Satz 1 nicht erfüllt sein sollten (wenn Vertrauensschutz besteht, bleibt die Zuwendung ohnehin voll abziehbar). Anders ist dies allerdings, wenn die Fehlverwendung so gravierend ist, dass sie (auf der Ebene der zuwendungsempfangenden Körperschaft) das Ausschließlichkeitsgebot des § 56 AO verletzt, denn dann erfüllt die Körperschaft als solche nicht mehr die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG. Besteht in derartigen Fallgestaltungen kein Vertrauensschutz, entfällt der gesamte Spendenabzug (BFH v. 7.11.1990 – X R 203/87, BStBl. II 1991, 547, unter II.2 – Spendenwaschanlage).

Zeitliche Anforderungen an die zweckentsprechende Verwendung: Hier gelten grds. die Voraussetzungen des § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO (zeitnahe Mittelverwendung), die sich allerdings nicht an den Zuwendenden, sondern an die Empfängerkörperschaft richten. Für den Zuwendenden hat dies nur insofern Bedeutung, als ein (schwerer) Verstoß der Empfängerkörperschaft gegen das Gebot zeitnahe Mittelverwendung zum Wegfall der StBefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG führen kann, und es dann darauf ankommt, ob der Zuwendende sich auf die Vertrauensschutzregelung des Abs. 4 Satz 1 berufen kann.

Weiterleitung an eine bestimmte natürliche Person: Zuwendungen, die mit der Aufl. geleistet werden, sie an eine bestimmte natürliche Person weiterzugeben, sind nach Auffassung der FinVerw. nicht abziehbar (R 10b.1 Abs. 1 Satz 2 EStR 2012). Hier ist uE richtigerweise zu differenzieren: Die Auffassung der FinVerw. ist nur dann zutr., wenn tatsächlich eine konkrete natürliche Person begünstigt werden soll, weil es sich dann um eine verdeckte Unterhaltszahlung oder personenbezogene Schenkung handelt (zB Nds. FG v. 16.6.2009 – 15 K 30331/06, DStRE 2010, 592, NZB X B 117/09 erfolglos: über einen Sportverein geleitete Zuwendung an einen bestimmten Reiter, mit dem vertragliche Beziehungen bestanden). Wird hingegen die natürliche Person nur benannt, um ein bestimmtes Projekt zu fördern, ist die Zuwendung abziehbar (zB Spende an eine kirchliche Hilfsorganisation mit der Bitte, sie an einen bestimmten Pater zum Einsatz in dessen Missionsgebiet weiterzuleiten; Spendenaufruf zur Deckung der Kosten der medizinischen Behandlung einer bestimmten Person; Patenschaft für ein bestimmtes Kind in der Dritten Welt, s. auch GESERICHT in KSM, § 10b Rz. B 282 [12/2008]). Bei der Auslegung ist auch zu berücksichtigen, dass sich in einem zunehmend von Wettbewerb und Kommerzialisierung geprägten „Spendenmarkt“ derjenige besser durchsetzt, der nicht lediglich mit „abstrakten Projekten“, sondern mit konkreten Personen und ihren Schicksalen wirbt.

Einstweilen frei.

32–33

6. Steuerbegünstigte Zwecke iSd. §§ 52 bis 54 AO

a) Bedeutung der Verweisung in die AO

34

Hinsichtlich des Begriffs der stbegünstigten Zwecke verweist § 10b Abs. 1 Satz 1 auf §§ 52 bis 54 AO. Zum Inhalt dieser Normen kann hier nur ein grober Überblick gegeben werden (s. Anm. 35 ff.); zu Einzelheiten wird auf die Kommentierungen zu §§ 52–54 AO verwiesen.

Sonstiges Gemeinnützigkeitsrecht: Die weiteren Vorschriften des stl. Gemeinnützigkeitsrechts (§§ 55–68 AO) sind in § 10b Abs. 1 Satz 1 nicht ausdrücklich genannt. Gleichwohl haben auch sie im Rahmen des Spendenabzugs zumindest mittelbare Bedeutung, denn eine Körperschaft, die gegen diese Vorschriften verstößt, läuft Gefahr, die – gem. § 10b Abs. 1 Satz 2 für den Abzug von Zuwendungen erforderliche – StBefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG zu verlieren.

Geltung für sämtliche Zuwendungsempfänger: Das Erfordernis einer tatsächlichen Verwendung der Zuwendung für Zwecke iSd. §§ 52–54 AO gilt für sämtliche Zuwendungsempfänger und daher auch für jPöR iSd. § 10b Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 (BFH v. 5.6.1962 – I 31/61 S, BStBl. III 1962, 355: kein Abzug, wenn eine Stadt einen ihr zugewandten Betrag in einem BgA verwendet). Allein der Umstand, dass der Zuwendungsempfänger eine öffentliche Körperschaft ist, reicht für die Begünstigung also noch nicht aus.

Verwirklichung der begünstigten Zwecke im Ausland: Dies ist grds. möglich (s. auch Anm. 46). Allerdings verlangt § 51 Abs. 2 AO in derartigen Fällen – unabhängig davon, ob die Körperschaft, an die die Zuwendung geleistet wird, ihren Sitz im Inland oder Ausland hat – zusätzlich, dass natürliche Personen, die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben, gefördert werden, oder die Tätigkeit der Körperschaft neben der Verwirklichung der stbe-günstigten Zwecke auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland im Ausland beitragen kann. Diese Voraussetzungen sind – für Zuwendungen an jPöR, die als solche nicht von § 51 Abs. 2 AO erfasst werden – nochmals ausdrücklich in § 10b Abs. 1 Satz 6 übernommen worden (zu Einzelheiten s. daher Anm. 56). Hat die Körperschaft, an die die Zuwendung geleistet wird, ihren Sitz im Ausland, gelten zusätzlich die Anforderungen des § 10b Abs. 1 Sätze 3 bis 5 (s. Anm. 55).

35 b) Gemeinnützige Zwecke nach § 52 AO

Nach der Generalklausel des § 52 Abs. 1 Satz 1 AO verfolgt eine Körperschaft gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern.

Kein abgeschlossener Personenkreis: Eine Förderung der Allgemeinheit ist nicht gegeben, wenn der begünstigte Personenkreis fest abgeschlossen ist oder infolge seiner Abgrenzung dauernd nur klein sein kann (§ 52 Abs. 1 Satz 2 AO).

In der Praxis betrifft dies vor allem exklusive Sportvereine mit hohen Aufnahmegebühren und Mitgliedsbeiträgen (Einzelheiten aus Sicht der FinVerw.: AEAO zu § 52 Nr. 1, BMF v. 31.1.2014 – IV A 3 - S 0062/14, BStBl. I 2014, 290; eher großzügig demgegenüber BFH v. 13.8.1997 – I R 19/96, BStBl. II 1997, 794, unter II.4; BFH v. 23.7.2003 – I R 41/03, BStBl. II 2005, 443, beide betr. Golfclub; zu sog. Beitrittsspenden s. ausführl. Anm. 22).

Aufzählung in § 52 Abs. 2 Satz 1 AO: Dort sind in insgesamt 25 Nummern zahlreiche Zwecke aufgeführt, die der Gesetzgeber als gemeinnützig ansieht. Diese Liste umfasst auch zahlreiche – eher privatnützige als allgemeinnützige – Freizeitbetätigungen, die ohne die ausdrückliche gesetzliche Erwähnung kaum unter die Generalklausel des § 52 Abs. 1 AO fallen würden (zur Kritik s. Anm. 7 mwN).

Staatsbürgerliche Zwecke: Darunter sind vor allem von politischen Parteien verfolgte Zwecke zu verstehen. Diese fallen (wie aus § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 24 AO hervorgeht) nicht unter den Gemeinnützigkeitsbegriff des § 52 AO. Zuwendungen an politische Parteien sind daher nicht nach § 10b Abs. 1, wohl aber nach den Sonderregelungen der § 10b Abs. 2, § 34g begünstigt. Darüber hinaus kann eine Körperschaft, die nach ihrer Satzung zwar gemeinnützige Zwecke verfolgt, sich tatsächlich aber allgemeinpolitisch betätigt, nicht nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 stbefreit werden (BFH v. 9.2.2011 – I R 19/10, BFH/NV 2011, 1113; BFH v. 10.1.2019 – V R 60/17, DStR 2019, 439).

Erweiterung des Katalogs: Wie aus § 52 Abs. 2 Sätze 2 und 3 AO hervorgeht, ist der Katalog des § 52 Abs. 2 Satz 1 AO nicht abschließend, sondern wird durch die Generalklausel des § 52 Abs. 1 Satz 1 AO überlagert. Allerdings ist die „Entscheidung“ einer FinBeh. erforderlich, durch die ein bestimmter Zweck für gemeinnützig erklärt wird (s. hierzu OFD Koblenz v. 11.1.2010 – S 0171 A - St 33.1, DB 2010, 756). Hierbei steht der FinVerw. aber kein inhaltlicher Beurteilungsspielraum für die Auslegung des Tatbestands der Gemeinnützigkeit zu. Die Entsch. ist daher in vollem Umfang gerichtlich überprüfbar (glA BFH v. 9.2.2017 – V R 70/14, BStBl. II 2017, 1106, Rz. 37).

c) Mildtätige Zwecke nach § 53 AO

36

Mildtätigkeit im Sinne des Gesetzes bedeutet die Unterstützung von Personen, die entweder infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustandes auf die Hilfe anderer angewiesen sind (§ 53 Nr. 1 AO) oder deren Bezüge bestimmte – angesichts der Anknüpfung an das Vier- bzw. Fünffache des Regelsatzes nach § 28 SGB XII recht großzügige – Einkommensgrenzen nicht übersteigen (§ 53 Nr. 2 AO). Anders als bei § 52 AO ist hier die Förderung der Allgemeinheit nicht erforderlich. Daher kann auch die Unterstützung eines abgegrenzten Kreises hilfsbedürftiger Personen mildtätig sein.

d) Kirchliche Zwecke nach § 54 AO

37

Kirchliche Zwecke sind gegeben, wenn die Tätigkeit der Körperschaft darauf gerichtet ist, eine Religionsgemeinschaft, die KdÖR ist, selbstlos zu fördern (§ 54 Abs. 1 AO).

Soll eine Religionsgemeinschaft gefördert werden, die nicht als Körperschaft des öffentlichen Rechts, sondern privatrechtlich organisiert ist, fällt dies zwar nicht unter § 54 AO, wohl aber – als Förderung der Religion – unter den Gemeinnützigkeitsbegriff des § 52 AO (vgl. § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO).

Einstweilen frei.

38–39

II. Höchstbeträge für den Abzug von Zuwendungen (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2)

1. 20 % des Gesamtbetrags der Einkünfte

40

Mit Wirkung grds. ab VZ 2007 sind die Höchstbeträge für den Abzug der von § 10b Abs. 1 erfassten Zuwendungen stark angehoben worden; zugleich wurde die Höchstbetragsregelung erheblich vereinfacht und differenziert jetzt nicht mehr zwischen den verschiedenen sbegünstigten Zwecken (zur Rechtslage bis VZ 2006 s. die Vorauflage § 10b aF Anm. 42 – Stand Dezember 2015 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

Die in § 10b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 genannte Höchstgrenze von 20 % des Gesamtbetrags der Einkünfte kommt in der Praxis wesentlich häufiger zur Anwendung als die umsatzabhängige Grenze der Nr. 2. Durch die Anknüpfung an den Gesamtbetrag der Einkünfte mindern andere SA sowie agB den maximal als Zuwendungen estl. abziehbaren Betrag nicht. Verluste, die im Rahmen der Einkunftsarten erzielt werden, führen jedoch zu einer Minderung des Höchstbetrags. Zum Begriff des Gesamtbetrags der Einkünfte s. § 2 Abs. 3 sowie § 2 Anm. 575. Dass hochbetagte Stpfl., die eine im Verhältnis zum Gesamtbetrag der Einkünfte sehr hohe Spende leisten, diese möglicherweise aufgrund des Höchstbetrags auch im Wege des Spendenvortrags nicht mehr zu ihren Lebzeiten voll abziehen können, führt weder zur Verfassungswidrigkeit des Höchstbetrags noch rechtfertigt dies einen Erl. der ESt aus Billigkeitsgründen (BFH v. 26.10.2011 – X B 12/11, BFH/NV 2012, 215).

Organschaft: Ist der Stpfl. OT, erhöht das ihm zugerechnete Einkommen der OG die Höchstgrenze für den Spendenabzug nicht. Der OG steht vielmehr – nach Maßgabe ihres eigenen Einkommens – selbst der Spendenabzug nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG zu (BFH v. 23.1.2002 – XI R 95/97, BStBl. II 2003, 9). Dies

gilt uE auch für den festen Höchstbetrag für Zuwendungen in den Vermögensstock von Stiftungen nach Abs. 1a (aA eventuell OFD Frankfurt v. 23.5.2003 – S 2223 A - 147 - St II 25, DStR 2003, 1298; OFD Hannover v. 4.4.2003 – S 2223 - 259 - StO 215, DStR 2003, 1526).

Abgeltungsteuer: Da die ESt für Kapitalerträge, die der Abgeltungsteuer unterlegen haben, grds. abgegolten ist (§ 43 Abs. 5), sind diese Erträge nicht in den Gesamtbetrag der Einkünfte einzubeziehen. Die Höchstbeträge für den Abzug von Zuwendungen sind daher bei Anwendung der Abgeltungsteuer geringer als sie bei einer Tarifbesteuerung der Kapitalerträge wären (s. MUSIL, FR 2010, 149). In den VZ 2009 bis 2011 hatte der Stpfl. allerdings die Möglichkeit, die Einbeziehung der abgegoltenen Kapitalerträge in die Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte zu beantragen (§ 2 Abs. 5b Satz 2 Nr. 1 aF). In diesem Fall musste er seine tatsächlichen Kapitalerträge offenlegen.

Sonderregelungen: Zuwendungen, die die in Anm. 40, 41 genannten Höchstbeträge übersteigen, können im Wege des sog. Zuwendungsvortrags in den folgenden VZ abgezogen werden (Abs. 1 Satz 9; s. Anm. 65). Für Spenden in den Vermögensstock von Stiftungen gewährt Abs. 1a einen zusätzlichen – nicht von der Höhe des Gesamtbetrags der Einkünfte oder der Umsätze und Gehälter abhängigen – festen Höchstbetrag von 1 Mio. € je Ehegatte (s. Anm. 100 ff.). Für Zuwendungen an politische Parteien gelten ohnehin keine einkommensabhängigen, sondern feste Höchstbeträge (Abs. 2; s. Anm. 116).

41 2. Vier Promille der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter

Die Anwendung dieser alternativen Höchstgrenze (§ 10b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) setzt das Vorhandensein von Umsätzen oder die Zahlung von Arbeitslohn voraus, wird also typischerweise vor allem Stpfl. mit betrieblichen Einkünften begünstigen. Häufigster Anwendungsfall sind Konstellationen, in denen der Gewinn so niedrig ist, dass sich nach § 10b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 kein nennenswerter Abzugsbetrag ergibt, während die Anknüpfung an die Umsätze und Löhne zu einem höheren Betrag führt. Der Stpfl. kann für jeden VZ erneut wählen, welchen Höchstbetrag er anwenden will (BFH v. 4.2.1970 – I R 69/68, BStBl. II 1970, 349).

Gesamte Umsätze: Anzuknüpfen ist an die Begriffsbestimmungen des UStG (BFH v. 4.12.1996 – I R 151/93, BStBl. II 1997, 327, unter II.A.2.a). Hierunter fallen nach dem eindeutigen Wortlaut auch ustfreie Umsätze (BFH v. 4.2.1970 – I R 69/68, BStBl. II 1970, 349), und zwar einschließlich der nach § 4 Nr. 8 UStG stfreien Finanzumsätze (Bemessungsgrundlage ist dann allerdings nur das Entgelt für die Leistung des Finanzinstituts, nicht zB der Kredit- oder Scheckbetrag als solcher; zutr. BFH v. 4.12.1996 – I R 151/93, BStBl. II 1997, 327, unter II.A.2.b) und der Mietumsätze (daher können auch private Vermieter den umsatzabhängigen Höchstbetrag wählen, was allerdings idR wegen der geringen Höhe der Mieteinnahmen nicht sinnvoll sein wird). Auch nicht stbare Umsätze (zB Auslandsumsätze) sind erfasst (R 10b.3 Abs. 1 Satz 1 EStR 2012).

Löhne und Gehälter: Der Gesetzgeber verwendet hier nicht den – im ESt-Recht ansonsten üblichen – Begriff des „Arbeitslohns“, sondern den der „Löhne und Gehälter“. Dieser ist den handelsrechtl. Rechnungslegungsvorschriften (§ 275 Abs. 2 Nr. 6 Buchst. a HGB) entlehnt, so dass die hierzu geltenden Auslegungsgrundsätze maßgeblich sind, nicht aber der estl. Arbeitslohnbegriff.

III. Begünstigte Zuwendungsempfänger (S. 2–6) Anm. 41–45 § 10b

Hiergegen kann nicht eingewandt werden, dass der Begriff der „Löhne und Gehälter“ bereits durch das Gesetz zur Änderung des EStG und des KStG v. 29.4.1950 (BGBl. 1950, 95) in § 10 Abs. 2 Nr. 3 (als Normvorläufer des heutigen § 10b) aufgenommen worden ist, § 275 HGB aber erst im Jahr 1985 eingefügt wurde, denn auch die Vorgängervorschriften des § 275 HGB (§ 132 Abs. 1 Nr. 1.1. AktG 1937 und § 157 Abs. 1 Nr. 16 AktG 1965) enthielten durchgängig seit dem Jahr 1937 den Begriff der „Löhne und Gehälter“.

Abweichendes Wirtschaftsjahr: Nach dem Gesetzeswortlaut sind nur die Löhne und Gehälter auf das Kj. umzurechnen. Dies gilt uE aber auch für die Umsätze, weil der SA-Abzug nach § 10b jeweils auf einen VZ (Kj.) bezogen ist (ausführl. FG Saarl. v. 23.8.2018 – 1 K 1121/16, EFG 2018, 1901, rkr.).

Mitunternehmenschaften: Hier kommt es auf die Umsätze, Löhne und Gehälter der Mitunternehmenschaft an; beim einzelnen Stpfl. ist der seinem Gewinnanteil entsprechende Teil anzusetzen (R 10b.3 Abs. 1 Satz 2 EStR 2012).

Einstweilen frei.

42–44

III. Begünstigte Zuwendungsempfänger (Abs. 1 Sätze 2 bis 6)

Schrifttum: DRÜEN/LIEDTKE, Die Reform des Gemeinnützigkeits- und Zuwendungsrechts und seine europarechtliche Flanke, FR 2008, 1; HÜTTEMANN, Die steuerliche Förderung gemeinnütziger Tätigkeiten im Ausland – eine Frage des „Ansehens“?, DB 2008, 1061; NEUMANN, Steuerliche Verbesserungen für das bürgerschaftliche Engagement und die Folgen aus der Stauffer-Entscheidung des EuGH für den Spendenabzug, FR 2008, 745; FISCHER, Das EuGH-Urteil Persche zu Auslandsspenden – Die Entstaatlichung des Steuerstaats geht weiter, FR 2009, 249; GESERICH, Die Abzugsfähigkeit von Spenden in andere EU-Staaten, DStR 2009, 1173; HÜTTEMANN/HELIOS, Zum grenzüberschreitenden Spendenabzug in Europa nach dem EuGH-Urteil vom 27.1.2009, Persche, DB 2009, 701; FREIHERR VON PROFF, Grenzüberschreitende Gemeinnützigkeit nach dem Persche-Urteil des EuGH, IStR 2009, 371; WINHELLER/KLEIN, Spendenabzug für Zuwendungen ins EU-Ausland – ein Schritt nach vorne, zwei zurück, DStZ 2009, 193; GESERICH, Der Abzug von Auslandsspenden, NWB 2010, 1408; HÜTTEMANN, Rechtsfragen des grenzüberschreitenden Spendenabzugs, IStR 2010, 118; FÖRSTER, Grenzüberschreitende Gemeinnützigkeit – Spenden schwer gemacht?, BB 2011, 663; GESERICH, Auslandsspenden leicht gemacht?, NWB 2011, 2188; ROTH, Die Abzugsfähigkeit von Spenden ins EU-/EWR-Ausland, SteuStud. 2011, 553; FÖRSTER, Immer Ärger mit den Nachweisen – Verfahrensprobleme bei grenzüberschreitenden Spenden, DStR 2013, 1516; BORNEMANN, Kein grenzenloser Spendenabzug in Europa, JM 2015, 342; WEITEMEYER/BORNEMANN, Problemstellungen gemeinnütziger Tätigkeiten mit Auslandsbezug, FR 2016, 437; SCHIENKE/OHLETZ, Internationales Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht unerwünscht?, BB 2018, 221.

1. Beschränkung auf bestimmte Empfänger

45

Für die StBegünstigung von Zuwendungen genügt es nicht, wenn diese für einen der in § 10b Abs. 1 Satz 1 genannten Zwecke verwendet wird. Vielmehr muss auch der Empfänger der Zuwendung bestimmte Anforderungen erfüllen, die in § 10b Abs. 1 Satz 2 genannt sind.

Empfängerkreis: Im Grundsatz sind nur öffentlich-rechtl. Körperschaften sowie solche privatrechtl. Körperschaften, die nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG wegen Verfolgung stbegünstigter Zwecke von der KSt befreit sind, zum Empfang von Zuwendungen berechtigt (näher s. Anm. 50 ff.). Dieses Erfordernis ergibt sich erst seit 2007 aus dem förmlichen Gesetz; zuvor war es in § 49 EStDV aF enthalten. Grund der Beschränkung ist, dass der Gesetzgeber nur bei den hier ge-

nannten Empfängern in besonderer Weise von einer tatsächlichen Verwendung der Zuwendungen zu den stbegünstigten Zwecken ausgeht.

Zwischenschaltung eines Crowdfunding-Portals: Der Letztempfänger der Zuwendungen (sog. Projektveranstalter) ist auch dann zur Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen befugt, wenn ein Crowdfunding-Portal als Treuhänder zwischengeschaltet ist. Handelt es sich bei dem Crowdfunding-Portal um eine Förderkörperschaft iSd. § 58 Nr. 1 AO, darf es selbst Zuwendungsbestätigungen ausstellen, sofern die allgemeinen Voraussetzungen für den Spendenabzug erfüllt sind (zum Ganzen zutr. BMF v. 15.12.2017 – IV C 4 - S 2223/17/10001, BStBl. I 2018, 246).

Kein zulässiger Empfänger bei Haushaltsaufnahme bedürftiger Personen: Nimmt der Stpfl. bedürftige Personen (zB Kriegs- oder Katastrophenflüchtlinge, Ferienkinder) zuhause auf und entstehen ihm dadurch Aufwendungen, kann er diese grds. nicht nach § 10b abziehen, weil sie nicht einem der in § 10b Abs. 1 Satz 2 bezeichneten Empfänger zufließen. Anders ist dies nur, wenn er im Auftrag einer öffentlichen oder gemeinnützigen Einrichtung handelt, gegen die er einen Aufwendungsersatzanspruch hat, auf den er verzichtet (s. zu Aufwandspenden Anm. 133 ff.; zu „Tschernobyl-Kindern“ OFD Frankfurt v. 11.5.1995 – S 2223 A - 126 - St II 22, FR 1995, 592). Der Höhe nach sind dann die amtlichen Sachbezugswerte maßgeblich (s. Anm. 137).

2. Einbeziehung ausländischer Empfänger

46 a) Erweiterung auf Empfänger in anderen EU-/EWR-Staaten

Ab VZ 2010 (mit Rückwirkung auf alle offenen Fälle; vgl. § 52 Abs. 24e EStG 2010) sind die Abzugsmöglichkeiten auf Zuwendungen erweitert worden, die an Empfänger aus einem der anderen 28 EU-Staaten oder einem der EWR-Staaten (Island, Norwegen und Liechtenstein; nicht aber zB die Schweiz, die allerdings aufgrund ihres Freizügigkeitsabkommens mit der EU gleichgestellt ist) geleistet werden.

Europarechtlicher Hintergrund der Erweiterung: Der EuGH hatte die frühere Beschränkung auf inländ. Zuwendungsempfänger als europarechtswidrig angesehen (EuGH v. 27.1.2009 – C-318/07 – Persche, Slg 2009, I-359 = BStBl. II 2010, 440; ebenso zu einer vergleichbaren Bestimmung des österreichischen EStG EuGH v. 16.6.2011 – C-10/10 – Kommission/Österreich, Slg 2011, I-5389; ausführl. dazu HÜTTEMANN/HELIOS, DB 2009, 701; grundlegend krit. zu dieser Rspr. FISCHER, FR 2009, 249; anders auch das Vorabentscheidungsersuchen BFH v. 9.5.2007 – XI R 56/05, BStBl. II 2010, 260). Auch Schenkungen werden von der Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 63 AEUV umfasst (EuGH v. 27.1.2009 – C-318/07 – Persche, Slg 2009, I-359 = BStBl. II 2010, 440, Rz. 23 ff.); die frühere Beschränkung der StBegünstigung auf Zuwendungen an inländ. Empfänger konnte sich negativ auf die Bereitschaft deutscher Stpfl. auswirken, an ausländ. Einrichtungen zu spenden (EuGH v. 27.1.2009 – C-318/07 – Persche, Slg 2009, I-359 = BStBl. II 2010, 440, Rz. 38).

Zusätzliche Anforderungen für den Abzug von Zuwendungen an ausländische Empfänger: Die Begünstigung von Zuwendungen an Empfänger im EU-/EWR-Ausland setzt voraus, dass der jeweilige Sitzstaat Amtshilfe sowie Unterstützung bei der Beitreibung leistet (Abs. 1 Sätze 3–5; s. Anm. 55). Abs. 1 Satz 6 enthält zusätzliche Voraussetzungen für Zuwendungen an solche öffentlichen Zuwendungsempfänger, die ihre Zwecke nur im Ausland verwirklichen

(s. Anm. 56). Die Regelungen über die Ausstellung formalisierter Zuwendungsbestätigungen gelten für die in Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 und 3 bezeichneten ausländ. Zuwendungsempfänger nicht (§ 50 Abs. 1 Satz 2 EStDV; s. Anm. 80 aE).

Ort der tatsächlichen Verwendung der Zuwendung: Zu beachten ist, dass sich die gesetzlichen Regelungen nur auf den Sitz bzw. die Belegenheit des Zuwendungsempfängers beziehen. Hingegen war und ist der Spendenabzug nicht davon abhängig, an welchem Ort die Zuwendung tatsächlich zur Erfüllung stbegrünstigter Zwecke verwendet wird (s. auch Anm. 34). Sofern der Empfänger seinen Sitz in einem EU-/EWR-Staat hat, kommt es also nicht darauf an, ob die Zuwendung im Inland, im EU-/EWR-Ausland oder in einem Drittstaat eingesetzt wird. Vor allem Zuwendungen für mildtätige Zwecke (zB Katastrophen-, Hunger- oder Entwicklungshilfe) werden typischerweise außerhalb der EU eingesetzt.

b) Vereinbarkeit des Ausschlusses von Empfängern in Drittstaaten mit Europarecht 47

Mit dem EU-UmsG ist die Abziehbarkeit zwar auf Zuwendungen an Empfänger in anderen EU- und EWR-Staaten erweitert worden. Zuwendungen an Empfänger in Drittstaaten sind hingegen weiterhin estl. in keinem Fall abziehbar (FG Köln v. 15.1.2014 – 13 K 3735/10, EFG 2014, 667, rkr.: dem Papst in Rom persönlich übergebene Spende an den Heiligen Stuhl, den Vatikanstaat oder die römisch-katholische Weltkirche; der Vatikanstaat ist nicht Mitglied der EU oder des EWR; krit. DEUMELAND, IStR 2014, 405). Demgegenüber gilt die Kapitalverkehrsfreiheit auch im Verhältnis zu Drittstaaten (Art. 63 Abs. 1 AEUV). Insofern bedarf die in § 10b weiterhin enthaltene Einschränkung unionsrechtl. einer besonderen Rechtfertigung.

Es ist allerdings darauf hinzuweisen, dass die begünstigten Zwecke durchaus in Drittstaaten verwirklicht werden können, sofern nur die Körperschaft, die die Zuwendung empfängt, in einem EU-/EWR-Staat ihren Sitz hat (s. Anm. 46 aE).

Rechtfertigung durch die Übergangsregelung des Art. 64 Abs. 1 AEUV?

Nach dieser Vorschrift dürfen bestimmte Beschränkungen des Kapitalverkehrs im Verhältnis zu Drittstaaten, die am 31.12.1993 bereits bestanden haben, auch in Zukunft fortgelten. Die Voraussetzungen dieser Ausnahmeklausel sind uE hinsichtlich des Abzugs von Zuwendungen aber nicht erfüllt. Insofern ist wie folgt zu differenzieren:

► *Privatrechtliche Zuwendungsempfänger:* Die zeitliche Voraussetzung des Art. 64 Abs. 1 AEUV ist hier zwar erfüllt, denn bereits im Jahr 1993 war gesetzlich angeordnet, dass privatrechtl. Zuwendungsempfänger in § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG bezeichnet sein mussten (§ 48 Abs. 3 Nr. 2 EStDV in der im Jahr 1993 geltenden Fassung); hierunter fielen damals aber nur inländ. Körperschaften. Allerdings erfasst Art. 64 Abs. 1 AEUV nur bestimmte, dort im Einzelnen genannte Ausschnitte des Kapitalverkehrs, zu denen Schenkungen (Spenden) nicht gehören. Da bei Schaffung des Art. 64 Abs. 1 AEUV (bzw. seiner Vorläufernorm Art. 73c Abs. 1 EGV 1993) die weite Fassung des Schutzbereichs der Kapitalverkehrsfreiheit bereits bekannt war (vgl. die – ältere – RL 88/361/EG), scheidet eine erweiternde Auslegung der Ausnahmeklausel uE aus (ebenso von PROFF, IStR 2009, 371 [376]).

► *Öffentlich-rechtliche Zuwendungsempfänger:* Hier fehlt es bereits an der zeitlichen Voraussetzung des Art. 64 Abs. 1 AEUV, denn insofern bestand im Jahr 1993 keine ausdrückliche Beschränkung auf inländ. Empfänger. Eine solche Be-

schränkung ist vielmehr erstmals durch die VO zur Änderung der EStDV v. 10.12.1999 (BGBl. I 1999, 2413; BStBl. I 1999, 1132) mW ab dem VZ 2000 in § 49 Nr. 1 EStDV aF eingefügt worden. Zuvor entsprach der Ausschluss ausländ. öffentlich-rechtl. Empfänger lediglich der ganz herrschenden Gesetzesauslegung; dies reicht uE aber nicht aus, um den Anwendungsbereich der Ausnahmegvorschrift des Art. 64 Abs. 1 AEUV zu eröffnen.

Rechtfertigung durch fehlende Auskunftspflichten der Drittstaaten? Der EuGH (EuGH v. 27.1.2009 – C-318/07 – Persche, Slg 2009, I-359 = BStBl. II 2010, 440 Rz. 70) hat ausgeführt, es sei in Bezug auf Drittlands-Körperschaften „grundsätzlich gerechtfertigt“, den Spendenabzug abzulehnen, wenn es sich, insbes. wegen des Fehlens vertraglicher Auskunftspflichten, als unmöglich erweise, die erforderlichen Auskünfte von diesem Land zu erhalten. Dies lässt allerdings die Möglichkeit offen, dass eine Versagung des Spendenabzugs im Ausnahmefall gleichwohl als europarechtl. unverhältnismäßig zu beurteilen sein könnte, wenn der Stpfl. selbst durch umfassende Mitwirkung der Empfängerkörperschaft dem FA alle Informationen vorlegen kann, die für die Beurteilung der Abziehbarkeit erforderlich sind (vgl. auch Anm. 55 sowie EuGH v. 27.1.2009 – C-318/07 – Persche, Slg 2009, I-359 = BStBl. II 2010, 440, Rz. 60; ähnlich VON PROFF, IStR 2009, 371 [376]). Um allerdings auch potenzielle Haftungsansprüche im Drittstaat durchzusetzen, muss die Unterstützung bei der Beitreibung hinzukommen (s. ausführl. Anm. 55). Einziger Drittstaat, der Deutschland sowohl Amtshilfe als auch Unterstützung bei der Beitreibung leistet, ist derzeit Kanada (FÖRSTER, BB 2011, 663 [665]). Jedenfalls insoweit dürfte der Ausschluss von der Begünstigung europarechtswidrig sein (glA Pust in LBP, § 10b Rz. 23 [12/2017]).

48–49 Einstweilen frei.

3. Empfängerkreis (Abs. 1 Satz 2)

50 a) Juristische Personen des öffentlichen Rechts sowie öffentliche Dienststellen in EU-/EWR-Staaten (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1)

Diese Regelung erfasst Zuwendungen an jPöR oder öffentliche Dienststellen. Dabei genügt es, wenn diese Empfänger in einem EU- oder EWR-Staat belegen sind.

Juristische Personen des öffentlichen Rechts sind rechtsfähige Gebilde (Körperschaften, Anstalten, Zweckvermögen, Personenvereinigungen, Stiftungen des öffentlichen Rechts), deren Rechtsfähigkeit aus dem öffentlichen Recht folgt. In Deutschland kann dies auf dem Recht des Bundes oder eines Landes, auf Gesetz, Verleihung oder Verwaltungsübung beruhen (zur Verwaltungsübung zB BFH v. 1.3.1951 – I 52/50 U, BStBl. III 1951, 120). Nach deutschem Staatsrecht bzw. Staatskirchenrecht sind nicht nur staatliche Rechtsträger, sondern auch die beiden großen Kirchen sowie zahlreiche kleinere Religionsgesellschaften als KdöR organisiert.

Öffentliche Dienststellen sind Einrichtungen, die, ohne selbst juristische Person (rechtsfähig) zu sein, einer jPöR nachgeordnet oder in den Verband einer solchen Person eingegliedert sind und öffentliche Aufgaben wahrnehmen (FG Düss. v. 20.12.1965 – VII 124/64 E, EFG 1966, 295, ohne eigene Definition best. durch BFH v. 11.11.1966 – VI R 45/66, BStBl. III 1967, 116). Als Beispiele können – nach deutschem Recht – staatliche Universitäten und deren Forschungsinstitute (vgl. § 48 Abs. 3 Nr. 1 EStDV aF), öffentliche Museen und Bi-

blibliotheken (HEINICKE in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 10b Rz. 17), aber auch Schulen in öffentlich-rechtl. Trägerschaft sowie einzelne Kirchengemeinden genannt werden.

Belegenheit in einem EU- oder EWR-Staat: Begünstigt sind nicht nur Zuwendungen an inländ. öffentlich-rechtl. Empfänger; vielmehr genügt es, wenn ein solcher Empfänger in einem EU-/EWR-Staat belegen ist. Empfänger in Drittstaaten sind hingegen von der Begünstigung ausgeschlossen (s. Anm. 47). Ob ein ausländ. Zuwendungsempfänger als jPöR oder öffentliche Dienststelle anzusehen ist, beurteilt sich nach dem jeweiligen ausländ. Staats- oder Verwaltungsrecht (BFH v. 22.3.2018 – X R 5/16, BStBl. II 2018, 651, Rz. 21). Dies kann in Grenzfällen für Stpfl. und FinVerw. erhebliche Probleme aufwerfen. Ausländische Empfänger sind vom Erfordernis der Ausstellung einer formalisierten Zuwendungsbestätigung befreit (§ 50 Abs. 1 Satz 2 EStDV; s. Anm. 80).

b) Körperschaften, die nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreit sind (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2)

51

§ 10b Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 begünstigt Zuwendungen, die an eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG stbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse geleistet werden. Hierunter fallen Körperschaften, die nach ihrer Satzung und tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen; die Anforderungen ergeben sich im Einzelnen aus §§ 51–68 AO (zu Detailfragen s. daher die Kommentierungen zu § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG [§ 5 KStG Anm. 150 ff.] und zu §§ 51–68 AO).

Belegenheit der Empfänger: Nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG stbefreite Empfänger sind zum einen inländ. gemeinnützige Körperschaften. Aufgrund der Erweiterung des § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG durch das JStG 2009 fallen hierunter aber auch Körperschaften aus anderen EU-/EWR-Staaten, die inländ. Einkünfte erzielen und die Voraussetzungen für die Anerkennung als stbegünstigte Körperschaft iSd. §§ 51 ff. AO erfüllen (s. auch Anm. 46). Ursache für diese Erweiterung war ebenfalls die EuGH-Rspr. (vgl. EuGH v. 14.9.2006 – C-386/04 – Stauffer, Slg 2006, I-8203; nachgehend BFH v. 20.12.2006 – I R 94/02, BStBl. II 2010, 331). Zuwendungen an ausländ. gemeinnützige Körperschaften, die keine inländ. Einkünfte erzielen, fallen unter § 10b Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 (s. Anm. 53).

Zuwendungen in wirtschaftliche Geschäftsbetriebe der Empfängerkörperschaft sind nicht nach § 10b begünstigt (GESERICH in KSM, § 10b Rz. B 56, B 67 [12/2008]; WINTER, DStR 1974, 277 [278]; SCHLEDER, DB 1988, 1132 [1133]; MÄRKLE/ALBER, BB 1990, Beilage 2, 7; RAUSCH/MEIRICH, DStR 2017, 2769 [2771]; aA HÜTTEMANN, DB 2008, 1590 [1593]; HÜTTEMANN, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, Rz. 8.85 ff.). Zum einen fehlt es hier bereits an dem in § 10b Abs. 1 Satz 1 vorausgesetzten Erfordernis der „Förderung steuerbegünstigter Zwecke“, da der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb nicht solchen Zwecken, sondern der Einnahmeerzielung durch Teilnahme am Wirtschaftsverkehr dient. Zum anderen sind wirtschaftliche Geschäftsbetriebe gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG von der StBefreiung ausgenommen. Diese Problematik stellt sich besonders bei – in der Praxis relativ häufig vorkommenden – Sachzuwendungen in wirtschaftliche Geschäftsbetriebe (s. Anm. 121). Zuwendungen in Zweckbetriebe können hingegen stbegünstigt geleistet werden.

Berechtigung zum unmittelbaren Empfang steuerbegünstigter Zuwendungen: Die in § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG genannten privatrechtl. Körperschaften sind – ebenso wie jPöR – selbst und unmittelbar zum Empfang stbegünstigter Zuwendungen berechtigt. Das bis VZ 1999 in bestimmten Fällen von der Fin-

Verw. geforderte Durchlaufspendenverfahren ist daher nicht mehr erforderlich. Die FinVerw. lässt Durchlaufspenden über öffentliche Stellen aber auch heute noch zu (R 10b.1 Abs. 2 EStR 2012; BMF v. 7.11.2013 – IV C 4 - S 2223, BStBl. I 2013, 1333, Rz. 12); allerdings unterliegt dann die Durchlaufstelle der Spendenhaftung nach § 10b Abs. 4.

Prüfung der Gemeinnützigkeit der Körperschaft: Ob die Körperschaft die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG erfüllt, kann erst nach Ablauf des VZ im KStFestsetzungsverfahren entschieden werden. Dies ist bei der Körperschaft für jeden VZ erneut zu überprüfen; das ESt-FA des Zuwendenden ist dabei an die Beurteilung im KStVerfahren gebunden (BFH v. 15.6.1973 – VI R 35/70, BStBl. II 1973, 850). In der Praxis überprüft die FinVerw. die StBefreiung des Zuwendungsempfängers alle drei Jahre, und zwar jeweils rückwirkend (AEAO zu § 59 Nr. 3, BMF v. 31.1.2014 – IV A 3 - S 0062/14, BStBl. I 2014, 290). Die Voraussetzungen für den Spendenabzug entfallen objektiv sogar dann rückwirkend, wenn zwar zunächst ein KStFreistellungsbescheid für die Empfängerkörperschaft ergangen ist, dieser aber später aufgehoben wird (BFH v. 18.7.1980 – VI R 167/77, BStBl. II 1981, 52, unter 3.).

Vertrauensschutz: Steuerpflichtige, die während des laufenden VZ Zuwendungen tätigen, können wegen der erst nachträglich im KStVerfahren erfolgenden Prüfung noch gar nicht sicher wissen, ob die Voraussetzungen für die StBefreiung des Zuwendungsempfängers nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG und damit für den Spendenabzug nach § 10b erfüllt sind. Daher gewährt Abs. 4 Satz 1 dem gutgläubigen Zuwendenden Vertrauensschutz auch in Fällen, in denen die Voraussetzungen der StBefreiung des Zuwendungsempfängers objektiv nicht erfüllt waren (s. näher Anm. 141), sofern dem Zuwendenden eine formell ordnungsmäßige Zuwendungsbestätigung (dazu Anm. 80 ff.) vorliegt. Körperschaften iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG dürfen Zuwendungsbestätigungen aber nur ausstellen, wenn das Datum des letzten KStFreistellungsbescheids nicht länger als fünf Jahre bzw. das Datum der Feststellung der Satzungsmäßigkeit nach § 60a AO nicht länger als drei Jahre zurückliegt (§ 63 Abs. 5 AO). In den Zuwendungsbestätigungen ist auf diese zeitlichen Grenzen hinzuweisen (s. Anm. 81).

Änderung des Einkommensteuerbescheids bei fehlendem Vertrauensschutz: Stellt sich später heraus, dass der Zuwendungsempfänger im VZ der Zuwendung nicht gemeinnützig war und besteht für den Zuwendenden kein Vertrauensschutz, kann der Spendenabzug auch bei bestandskräftigem ESt-Bescheid idR rückgängig gemacht werden. Als Korrekturvorschrift wird in diesen Fällen zumeist § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO einschlägig sein, weil für das ESt-FA das objektive Fehlen der Voraussetzungen der KStBefreiung des Zuwendungsempfängers idR eine nachträglich bekannt gewordene Tatsache darstellen wird. Dies hat allerdings zur Folge, dass das ESt-FA die allgemeinen Festsetzungsfristen beachten muss.

Eine Hemmung der Festsetzungsfristen käme nur bei einer Änderung des EStBescheids auf der Grundlage des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (rückwirkendes Ereignis) in Betracht. Es handelt sich uE aber auch dann, wenn dem Zuwendungsempfänger die (zunächst anerkannte) Gemeinnützigkeit rückwirkend entzogen wird, nicht um ein rückwirkendes Ereignis im Sinne der genannten Norm, da die spätere bessere Erkenntnis über das Vorliegen bestimmter Tatbestandsmerkmale nicht hierunter fällt. Im Hinblick darauf, dass die Rspr. die Beurteilung im KStVerfahren als bindend für das ESt-FA ansieht, ist es allerdings denkbar, dass die Rspr. eine Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO bejahen könnte.

c) Körperschaften aus anderen EU-/EWR-Staaten, die nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreit wären (Abs. 1 Satz 2 Nr. 3)

aa) Inhalt der Regelung

52

§ 10b Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 begünstigt Zuwendungen an Körperschaften, die in anderen EU-/EWR-Staaten belegen sind und nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreit wären, wenn sie inländ. Einkünfte erzielen würden (guter Überblick über die sich stellenden Probleme bei BORNEMANN, JM 2015, 342). Erfasst sind also solche Körperschaften aus anderen EU-/EWR-Staaten, die zwar keine inländ. Einkünfte erzielen (und deshalb weder unmittelbar unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG noch unter die Erweiterung des § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG fallen), aber alle Voraussetzungen für die Anerkennung als stbegünstigte Körperschaft iSd. §§ 51 ff. AO erfüllen. Dabei muss die ausländ. Körperschaft sämtliche Anforderungen des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts erfüllen (s. Anm. 53). Dies muss der Stpfl., der die Zuwendung in Deutschland geltend machen will, im Einzelnen nachweisen (s. Anm. 54). Für die Praxis läuft die im Gesetzeswortlaut enthaltene Möglichkeit von sog. Direktspenden an EU-/EWR-Körperschaften angesichts dieser hohen Anforderungen daher weitestgehend leer.

Gestaltungsalternative: Es bleibt jedoch die Möglichkeit, die Zuwendung an eine inländ. stbegünstigte Körperschaft zu leisten, allerdings mit der Auflage, sie an die ausgewählte ausländ. Körperschaft weiterzuleiten (so auch HÜTTEMANN, ISR 2014, 133). Der Spender sichert sich damit die Anwendbarkeit des § 10b, weil Zuwendungsempfänger eine inländ. Körperschaft ist. Für die Weiterleitung der Spende durch die inländ. Körperschaft an den ausländ. Letztempfänger gelten nicht die strengen Anforderungen des § 10b, sondern „nur“ die des § 58 Nr. 1 AO. Danach muss die ausländ. Körperschaft nicht selbst sämtliche Anforderungen des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts erfüllen, sondern lediglich die zugewendeten Mittel für stbegünstigte Zwecke verwenden. Dies ist erheblich einfacher nachzuweisen als die Erfüllung des gesamten deutschen Gemeinnützigkeitsrechts. Auch die Beschränkung auf EU-/EWR-Staaten gilt dann nicht; vielmehr ist auch die Weiterleitung an Organisationen in Drittstaaten begünstigt.

bb) Maßgeblichkeit des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts

53

Es kommt nach dem klaren Gesetzeswortlaut nicht darauf an, ob die Körperschaft nach den Regelungen ihres Heimatrechts als gemeinnützig anzusehen ist, sondern ob sie bei Anwendung der Maßstäbe des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts die hierfür geltenden Voraussetzungen erfüllen würde. Dies gilt auch für die formalen Regelungen des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts, zB die satzungsmäßige Vermögensbindung nach § 61 AO (BFH v. 17.9.2013 – I R 16/12, BStBl. II 2014, 440; dazu auch SCHWENKE, JM 2014, 254; krit. HÜTTEMANN, ISR 2014, 133). Eine wörtliche Übernahme der deutschen Mustersatzung (Anlage zu § 60 AO) wird aber nicht verlangt werden können; es genügt, wenn die Bestimmungen der ausländ. Satzung mit denen der Mustersatzung vergleichbar sind (glA WEITEMEYER/BORNEMANN, FR 2016, 437 [440]). Auch die Anforderungen, die § 63 AO an die tatsächliche Geschäftsführung stellt, müssen erfüllt und nachgewiesen sein (BFH v. 21.1.2015 – X R 7/13, BStBl. II 2015, 588; zust. FISCHER, FR 2015, 716; FG Münster v. 8.3.2012 – 2 K 2608/09, EFG 2012, 1539 – Nachfolgeentscheidung Persche, rkr.; FG Berlin-Brandenb. v. 3.9.2015 – 1 K 1004/14, DStRE 2016, 1102, rkr.).

Gegenauffassung: Danach soll bereits ein Typenvergleich bzw. die Übernahme des Kernbestands des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts genügen, eine voll-

ständige Übernahme der Anforderungen nach §§ 51 ff. AO aber nicht erforderlich sein (so FÖRSTER, BB 2011, 663 [667]; FÖRSTER, DSrR 2013, 1516; zur Unmöglichkeit einer vollständigen Übernahme der Mustersatzung nach Anl. 1 zur AO auch ULLRICH, DSrR 2009, 2471; HÜTTEMANN/HELIOS, DB 2009, 701 [706]). Eine gewisse verfahrensrechtl. Erleichterung wäre gegeben, wenn das Verfahren zur gesonderten Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen des Gemeinnützigkeitsrechts (§ 60a) auch für ausländ. Körperschaften – entsprechend dem nicht weiter differenzierenden Wortlaut dieser Norm – angewendet würde (so zu Recht FÖRSTER, HFR 2015, 654; WEITEMEYER/BORNEMANN, FR 2016, 437 [445]), so dass Mehrfachnachweise in verschiedenen Spendenverfahren vermieden werden könnten. Die FinVerw. lehnt dies derzeit aber noch ab (AEAO Nr. 3 zu § 60a Abs. 1).

Vereinbarkeit mit Europarecht: Diese Betrachtungsweise ist vom EuGH ausdrücklich zugelassen worden (EuGH v. 27.1.2009 – C-318/07 – Persche, Slg 2009, I-359 Rz. 47–49, 63; BFH v. 27.5.2009 – X R 46/05, BFH/NV 2009, 1633, unter II.4 – Nachfolgende Entscheidung Persche) und kann daher jedenfalls im Grundsatz nicht europarechtswidrig sein (zust. daher PUST in LBP, § 10b Rz. 90 [12/2017]). Gleichwohl ist nicht zu verkennen, dass aufgrund dieser streng formalen Betrachtung der Abzug von Auslandsspenden in der Praxis weitestgehend leerläuft, weil so gut wie keine ausländ. Körperschaft sämtliche formalen Feinheiten des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts erfüllen wird. Die uE in Grenzfällen durchaus in Erwägung zu ziehende Verletzung des europarechtl. Effektivitätsgrundsatzes wird vom BFH aber verneint (BFH v. 17.9.2013 – I R 16/12, BStBl. II 2014, 440, Rz. 19).

54 cc) Nachweisfragen

Volle Nachweislast beim Steuerpflichtigen: Nach der Konzeption des EuGH, die der deutschen gesetzlichen Regelung zugrunde liegt, trägt der Stpfl. die volle Nachweislast dafür, dass die Empfängerkörperschaft die Voraussetzungen des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts „fiktiv“ erfüllt (EuGH v. 27.1.2009 – C-318/07 – Persche, Slg 2009, I-359 = BStBl. II 2010, 440, Rz. 53 ff.). Er hat zu diesem Zweck ggf. interne Unterlagen der ausländ. Empfängerkörperschaft über deren Satzungszwecke (§ 60 AO) und vor allem deren tatsächliche Geschäftsführung (§ 63 AO) zu beschaffen. Dabei dürfte die Beschaffung von Satzungen und Jahresabschlüssen der Empfängerkörperschaft noch praktikabel sein, da solche Unterlagen (Groß-)Spendern idR problemlos zur Verfügung gestellt werden. Letztlich kann die ausländ. Empfängerkörperschaft selbst entscheiden, ob sie die Erstellung und Übersetzung derartiger Unterlagen für „zweckmäßig“ hält, um Spenden aus Deutschland (und ggf. anderen Staaten außerhalb ihres Sitzstaats) einzuwerben (so ausdrücklich EuGH v. 27.1.2009 – C-318/07 – Persche, Slg 2009, I-359 = BStBl. II 2010, 440, Rz. 59). Lehnt die ausländ. Empfängerkörperschaft eine Mitwirkung ab, darf das deutsche FA den Spendenabzug verweigern; es ist nicht verpflichtet, wegen jeder Unklarheit den aufwendigen Weg der Amtshilfe zu gehen (EuGH v. 27.1.2009 – C-318/07 – Persche, Slg 2009, I-359 = BStBl. II 2010, 440, Rz. 64 f.; ausführl. FÖRSTER, BB 2011, 663 [666 f.]; aA BRANDL in BLÜMICH, § 10b Rz. 40 [12/2018]).

Stellungnahme: Der EuGH berücksichtigt damit – anders als in früheren Entsch. – in großem Umfang die Erfordernisse der Verwaltungspraktikabilität und der Vermeidung von Steuerumgehungen. Dem ist hier zuzustimmen, da ansonsten ein Abzug für Zuwendungen an ausländ. Empfänger eröffnet wäre, ohne dass die deutsche FinVerw. irgendeine Kontrollmöglichkeit hätte. Letztlich

muss der Stpfl. für sich die Abwägung treffen, ob er den Aufwand eines umfassenden Nachweises der fiktiven Gemeinnützigkeit des ausländ. Zuwendungsempfängers auf sich nehmen will. Er wird dies vor allem bei betragsmäßig hohen Zuwendungen oder aber in Fällen, in denen die Gemeinnützigkeit der ausländ. Körperschaft eindeutig feststeht, tun. Zwar ist nicht von der Hand zu weisen, dass damit der estl. Abzug von Zuwendungen an ausländ. Empfänger weiterhin schwieriger und aufwändiger ist als bei Zuwendungen an inländ. Empfänger; allein diese Nachweishürden sieht der EuGH jedoch – uE zutr. – ausdrücklich nicht als Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit an. Es bietet sich allerdings an, die Überprüfung der Gemeinnützigkeit ausländ. Zuwendungsempfänger beim BZSt. zu zentralisieren (HÜTTEMANN/HELIOS, DB 2009, 701 [706]; HÜTTEMANN, IStR 2010, 118 [123]; FÖRSTER, BB 2011, 663 [668]; GESERIC, NWB 2011, 2188).

Geeignete Unterlagen für den Nachweis: Ausländische Empfänger sind vom Erfordernis der Ausstellung einer formalisierten Zuwendungsbestätigung befreit (§ 50 Abs. 1 Satz 2 EStDV; s. Anm. 80). Der Gesetzgeber hat damit die Nachweisfragen offengelassen. Dies ist trotz entsprechender Kritik des BRat (BTDrucks. 17/813, 2) bewusst geschehen, um weitere Erörterungen innerhalb der FinVerw. abzuwarten (BTDrucks. 17/813, 8). Wenn die Nachweisfunktion der Zuwendungsbestätigung entfällt, müssen andere Unterlagen vorgelegt werden. Dies können zB Satzungen, Tätigkeitsberichte, Aufstellungen der Einnahmen und Ausgaben, Kassenberichte, Vermögensübersichten mit Nachweisen über die Bildung und Entwicklung der Rücklagen, Aufzeichnungen über die Vereinnahmung und zweckentsprechende Verwendung von Zuwendungen sowie Vorstandsprotokolle sein (so BMF v. 16.5.2011 – IV C 4 - S 2223/07/0005:008, BStBl. I 2011, 559). Sind keine Geschäfts- oder Tätigkeitsberichte angefertigt worden, kann der Nachweis ggf. durch andere Unterlagen (zB Schriftverkehr, interne Aufzeichnungen) geführt werden (so zutr. BFH v. 21.1.2015 – X R 7/13, BStBl. II 2015, 588). Demgegenüber reichen Unterlagen wie Gutachten örtlicher Wirtschaftsprüfer, Nachweise über die Förderung durch ausländ. staatliche Stellen, Bestätigungen der deutschen Auslandsvertretungen nach Auffassung der FinVerw. allein nicht als Nachweis aus, können aber im Einzelfall wichtige Ergänzungen bei der Nachweisführung sein.

4. Ansässigkeit des ausländischen Zuwendungsempfängers in einem Staat, der Amtshilfe und Unterstützung bei der Beitreibung leistet (Abs. 1 Sätze 3 bis 5)

55

Die Regelung des Abs. 1 Satz 3 macht den Abzug von Zuwendungen an nicht im Inland ansässige Zuwendungsempfänger von der zusätzlichen Voraussetzung abhängig, dass von dem jeweiligen Ansässigkeitsstaat Amtshilfe und Unterstützung bei der Beitreibung geleistet wird.

Begriff der Amtshilfe und Beitreibung: Für das Maß der erforderlichen Amtshilfe bzw. Unterstützung bei der Beitreibung nehmen Abs. 1 Sätze 4 und 5 auf die hierzu ergangenen EU-Richtlinien Bezug. Danach ist unter „Amtshilfe“ der Auskunftsaustausch im Sinne oder entsprechend der Amtshilferichtlinie gem. § 2 Abs. 2 des EU-AmtshilfeG zu verstehen (s. ausführl. SÖHN in HHSp., § 117 AO Rz. 215 ff. [11/2013]). Die FinVerw. hat eine Liste der Staaten herausgegeben, die Amtshilfe leisten (BMF v. 25.5.2012 – IV B 6 - S 1320/07/10004:006, BStBl. I 2012, 599, Anl. 1). „Beitreibung“ ist die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von (Steuer-)Forderungen im Sinne oder entspre-

chend der Beitreibungsrichtlinie. Während die 28 EU-Staaten diese Voraussetzungen erfüllen und daher Zuwendungen an Empfänger in anderen EU-Staaten nicht durch die in Abs. 1 Sätze 3 bis 5 genannten Anforderungen eingeschränkt werden, sind die EWR-Staaten (Island, Liechtenstein und Norwegen) grds. nicht verpflichtet, Amtshilfe und Unterstützung bei der Beitreibung zu leisten. In Art. 26, 27 DBA-Norwegen (v. 4.10.1991, BGBl. II 1993, 970; BStBl. I 1993, 655) sind allerdings derartige Verpflichtungen enthalten.

Vereinbarkeit mit Europarecht: Grundsätzlich ist es europarechtl. unbedenklich, die Gewährung stl. Vergünstigungen vom Bestehen effektiver Kontrollmöglichkeiten, insbes. im Wege der Amtshilfe abhängig zu machen. Allerdings hat es der EuGH in erster Linie dem Stpfl. (ggf. im Zusammenwirken mit der ausländ. Körperschaft) auferlegt, die Nachweise zu beschaffen, die das FA für die Beurteilung der Voraussetzungen des Spendenabzugs benötigt; die Möglichkeiten der Amtshilferichtlinie sind vom EuGH nur nachrangig erwähnt worden (EuGH v. 27.1.2009 – C-318/07 – Persche, Slg 2009, I-359 = BStBl. II 2010, 440, Rz 53 ff., 61 ff.). Hieraus ist uE zu schließen, dass das Fehlen von Amtshilfemöglichkeiten zwar grds. einen Ausschluss der Begünstigung rechtfertigt, jedoch ein Spendenabzug möglich sein muss, wenn der Stpfl. sämtliche Unterlagen vorlegen kann, die dem deutschen FA eine sichere Beurteilung der Voraussetzungen für den Spendenabzug ermöglichen (vgl. auch EuGH v. 27.1.2009 – C-318/07 – Persche, Slg 2009, I-359 = BStBl. II 2010, 440, Rz. 60: der Mitgliedstaat kann sich für die Rechtfertigung einer nationalen Regelung, die es dem Stpfl. „völlig verwehrt, solche Nachweise zu erbringen“, nicht auf das Erfordernis berufen, die Wirksamkeit der Steueraufsicht zu gewährleisten; glA BRANDL in BLÜMICH, § 10b Rz. 40 [12/2018]). Hinzu kommt, dass der EuGH – offenbar aufgrund eines etwas ungeschickten Sachvortrags der deutschen Prozessbevollmächtigten – Außenprüfungen grds. nicht für erforderlich hält, um die Übereinstimmung der tatsächlichen Geschäftsführung der ausländ. Körperschaft mit den Anforderungen des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts prüfen zu können (EuGH v. 27.1.2009 – C-318/07 – Persche, Slg 2009, I-359 = BStBl. II 2010, 440, Rz. 67); für den EuGH reicht vielmehr eine Prüfung schriftlicher Unterlagen (Jahresabschluss, Tätigkeitsbericht) aus. Allerdings wird in den Gesetzesmaterialien zu Abs. 1 Satz 3 zu Recht darauf hingewiesen, dass jedenfalls eine Unterstützung bei der Beitreibung erforderlich ist, um die Haftung ausländ. Zuwendungsempfänger nach Abs. 4 durchsetzen zu können (BTDrucks. 17/506, 25). Da es indes keinen ausländ. Staat geben dürfte, der zwar keine Amtshilfe, wohl aber Unterstützung bei der Beitreibung deutscher Steuer- und Haftungsansprüche gewährt, ist die Kopplung der Abzugsmöglichkeit an die Gewährung von Amts- und Beitreibungshilfe uE im Erg. grds. zulässig. Anders stellt es sich jedoch dar, wenn der Stpfl. Nachweise vorlegen kann, die es als ausgeschlossen erscheinen lassen, dass ein Haftungsfall nach Abs. 4 eintritt (insbes. also, wenn bereits der Nachweis der tatsächlichen zweckentsprechenden Verwendung der Zuwendung erbracht werden kann), so dass auch eine Notwendigkeit der Beitreibung eines eventuellen Haftungsanspruchs ausgeschlossen werden kann (aA PUST in LBP, § 10b Rz. 105 [12/2017]: auch insoweit keine europarechtl. Bedenken).

56 5. Erfordernis eines Inlandsbezugs, wenn öffentliche Zuwendungsempfänger ihre Zwecke nur im Ausland verwirklichen (Abs. 1 Satz 6)

Die Regelung des Abs. 1 Satz 6 enthält zusätzliche Voraussetzungen für die Begünstigung von Zuwendungen an ausländ. öffentlich-rechtl. Empfänger. Danach

müssen entweder natürliche Personen gefördert werden, die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland haben, oder die Tätigkeit des Zuwendungsempfängers muss neben der Verwirklichung der stbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland beitragen können. Diese zusätzlichen – hier nur für öffentlich-rechtl. Empfänger geltenden – Voraussetzungen entsprechen den in § 51 Abs. 2 AO genannten, die für privatrechtl. gemeinnützige Körperschaften gelten.

Zuwendungsempfänger iSd. Satzes 2 Nr. 1: Abs. 1 Satz 6 betrifft nicht etwa sämtliche ausländ. Zuwendungsempfänger, sondern nur solche iSd. Satzes 2 Nr. 1, dh. jPöR oder öffentliche Dienststellen. Für Zuwendungen an privatrechtl. Körperschaften in anderen EU-/EWR-Staaten gelten die zusätzlichen Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 6 mittelbar allerdings gleichwohl, denn solche privatrechtl. Körperschaften sind ihrerseits nur dann nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG (unmittelbar oder fiktiv) begünstigt, wenn sie die Voraussetzungen des § 51 Abs. 2 AO erfüllen; diese entsprechen aber denen des § 10b Abs. 1 Satz 6. Im Erg. gelten damit unabhängig von der Rechtsform des Zuwendungsempfängers dieselben Anforderungen.

Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke nur im Ausland: Dies ist der Fall, wenn der ausländ. öffentlich-rechtl. Empfänger mit seiner stbegünstigten Tätigkeit (auf andere Tätigkeitsbereiche kommt es hier nicht an) nicht – auch nicht teilweise – in Deutschland tätig wird. Dies dürfte bei den hier erfassten öffentlichen Körperschaften und Dienststellen die Regel sein.

Förderung natürlicher Personen im Inland: Abs. 1 Satz 6 macht den Abzug von Zuwendungen an ausländ. öffentlich-rechtl. Empfänger, die ihre stbegünstigten Zwecke nur im Ausland verwirklichen, grds. davon abhängig, dass natürliche Personen gefördert werden, die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich des EStG haben. Eine solche Kombination (einerseits Verwirklichung der stbegünstigten Zwecke nur im Ausland, andererseits Förderung inländ. natürlicher Personen) dürfte in der Praxis indes nur in äußerst seltenen Ausnahmefällen gegeben sein.

Beitrag der Tätigkeit des Zuwendungsempfängers zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland: Alternativ lässt Abs. 1 Satz 6 einen Abzug von Zuwendungen an einen ausländ. öffentlich-rechtl. Empfänger zu, wenn dessen Tätigkeit neben der Verwirklichung stbegünstigter Zwecke auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland beitragen kann. Dies dürfte nach den Vorstellungen des Gesetzgebers vor allem dann der Fall sein, wenn nach außen hin deutlich wird, dass der begünstigte Zweck mit Mitteln aus Deutschland verwirklicht wird („tue Gutes und rede darüber“). Es bedarf allerdings nicht notwendig einer „spürbaren oder messbaren Auswirkung auf das Ansehen Deutschlands im Ausland“ (BTDrucks. 16/11108, 46), so dass die zu überwindende Hürde nicht allzu hoch ist. Letztlich soll die Regelung bewirken, dass jedenfalls öffentlich-rechtl. ausländ. Empfänger nur dann mit deutschen Steuermitteln gefördert werden, wenn Deutschland wenigstens einen minimalen – wenn auch immateriellen und nur in einem Ansehensgewinn bestehenden – Vorteil durch die Verwirklichung der begünstigten Tätigkeit hat. Ein vollzugsfähiger Inhalt der Norm lässt sich angesichts dessen kaum feststellen (zu Recht krit. daher auch SEER in TIPKE/KRUSE, § 51 AO Rz. 8f. [1/2016]; HÜTTEMANN, DB 2008, 1061; GERICHT, DStR 2009, 1173 [1177]; WINHELLER/KLEIN, DStZ 2009, 193 [195]; BRAUN, EFG 2016, 655). Bei der erforderlichen europarechtskonformen Auslegung werden „die Grenzen zur Fiktion überschritten“ (so zutr. BRANDL in BLÜMICH, § 10b Rz. 30a [12/2018]), es verbleibt kein eigenständiger Anwendungsbereich mehr

(FÖRSTER, BB 2011, 663 [665]). Die Regelung hat bisher keinerlei praktische Bedeutung erlangt und sollte daher gestrichen werden. Der BFH lässt es zu Recht jedenfalls ausreichen, wenn der Name des deutschen Spenders im Ausland genannt wird und damit ein mittelbarer Bezug zu Deutschland deutlich wird (BFH v. 22.3.2018 – X R 5/16, BStBl. II 2018, 651, Rz. 44).

Zeitlicher Anwendungsbereich: Abs. 1 Satz 6 ist auf nach dem 31.12.2009 geleistete Zuwendungen anzuwenden (§ 52 Abs. 24e Satz 6 EStG 2010). Im Gegensatz zu den Regelungen, mit denen die Abziehbarkeit von Zuwendungen an ausländ. Empfänger eingeführt wurde (Abs. 1 Sätze 2–5) besteht hier also keine Rückwirkung. Damit sind Zuwendungen im Rückwirkungszeitraum (dh. bis VZ 2009) auch dann abziehbar, wenn die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 6 nicht erfüllt sind.

Vereinbarkeit mit Europarecht: Die in Abs. 1 Satz 6 genannten zusätzlichen Voraussetzungen sind uE nicht mit der Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar (ebenso GESERICH, DStR 2009, 1173 [1176]; GESERICH, NWB 2010, 1408 [1410]; VON PROFF, IStR 2009, 371 [375]; SCHIENKE-OHLETT, BB 2018, 221 [223]). Der Gesetzgeber hat die Parallelregelung des § 51 Abs. 2 AO mit dem besonderen Interesse an Gemeinwohlaufgaben gerechtfertigt, die der deutsche Staat ansonsten selbst erfüllen oder für die er Mittel aufwenden müsste (BTDrucks. 16/10189, 80). Mit dieser Argumentation hat sich der EuGH jedoch bereits ausführl. auseinandergesetzt und sie verworfen (EuGH v. 27.1.2009 – C-318/07 – Persche, Slg 2009, I-359 = BStBl. II 2010, 440, Rz. 42–46).

57–59 Einstweilen frei.

IV. Sonderregelungen für Mitgliedsbeiträge (Abs. 1 Sätze 7 und 8)

60 1. Mitgliedsbeiträge an Körperschaften, die Kunst und Kultur fördern (Abs. 1 Satz 7)

Abs. 1 Satz 7 ermöglicht ab VZ 2007 (§ 52 Abs. 24e Satz 4 EStG 2009) den Abzug von Mitgliedsbeiträgen (der Abzug von Spenden wird ohnehin nicht eingeschränkt) an Körperschaften, die Kunst und Kultur fördern (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 AO), ausdrücklich selbst dann, wenn den Mitgliedern Vergünstigungen gewährt werden. Allerdings darf die kulturelle Betätigung nicht in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen (Abs. 1 Satz 7 Halbs. 2 iVm. Satz 8 Nr. 2; s. Anm. 61). An sich würden Vergünstigungen (zB niedrigere Eintrittspreise in ein Museum oder Konzert für Mitglieder des entsprechenden Fördervereins; Jahresgaben) unter dem Gesichtspunkt der Gegenleistung dem stl. Abzug der Mitgliedsbeiträge entgegenstehen (s. Anm. 21). Für den Gesetzgeber überwiegt hier jedoch der als besonders hochstehend eingeordnete Förderzweck den vorhandenen Gegenleistungscharakter (vgl. BTDrucks. 16/5200, 16).

61 2. Kein Abzug von Mitgliedsbeiträgen für Betätigungen mit besonderer Nähe zum Freizeitbereich (Abs. 1 Satz 8)

Grundsätzlich sind nicht nur Spenden, sondern auch Mitgliedsbeiträge an die in Abs. 1 Satz 2 genannten Empfänger abziehbar (s. Anm. 26). Davon ausgenommen sind jedoch Mitgliedsbeiträge an Körperschaften, die die in Abs. 1 Satz 8 genannten Zwecke fördern. Im Wesentlichen handelt es sich dabei um Körper-

schaften, die der Freizeitbetätigung ihrer Mitglieder dienen, so dass hier der Gegenleistungsgedanke überwiegt. Der Gesetzgeber ist davon ausgegangen, dass die Mehrzahl der gemeinnützigen Vereine unter Satz 8 fällt (BRDrucks. 418/99, 18), was zugleich anzeigt, dass er selbst nicht davon überzeugt ist, mit dem gegenwärtigen deutschen Gemeinnützigkeitsrecht die vermeintlich hehren Ziele in der Praxis tatsächlich erreichen zu können.

Anwendungsbereich: Abs. 1 Satz 8 Nr. 1–4 schließt die Abziehbarkeit von Mitgliedsbeiträgen für die folgenden Förderzwecke aus:

- Sport (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 21 AO);
- kulturelle Betätigungen, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen (zB die Mitglieder sind selbst in Laienensembles aktiv tätig, s. BRANDL in BLÜMICH § 10b Rz. 25 [12/2018]; BTDrucks. 16/5200, 16). Diese Begrenzung kann allerdings durch die Gründung von Fördervereinen vermieden werden; die Mitgliedsbeiträge an den Förderverein sind dann abziehbar (HÜTTEMANN, DB 2007, 2053 [2058]);
- Heimatpflege und Heimatkunde (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 22 AO);
- Zwecke iSd. § 52 Abs. 1 Satz 1 Nr. 23 AO (Tierzucht, Pflanzenzucht, Kleingärtnerei, Brauchtum, Karneval, Fastnacht, Fasching, Soldaten- und Reservistenbetreuung, Amateurfunken, Modellflug, Hundesport).

Spenden an die in Abs. 1 Satz 8 bezeichneten Körperschaften bleiben abziehbar. Wird das Abzugsverbot für Mitgliedsbeiträge jedoch dadurch umgangen, dass in Höhe des eigentlich zu leistenden Mitgliedsbeitrags eine „Spende“ an einen Dachverband überwiesen wird, mit der Auflage, den Betrag an die Körperschaft weiterzuleiten, handelt es sich um Gestaltungsmissbrauch iSd. § 42 AO (zutr. BFH v. 28.4.1987 – IX R 7/83, BStBl. II 1987, 814); der Abzug einer solchen „Spende“ ist nicht möglich. Darüber hinaus würde diejenige Körperschaft, die für eine derartige Umgehungszahlung eine Zuwendungsbestätigung ausstellt, auch ihre eigene Gemeinnützigkeit gefährden (§ 63 AO; s. zB BFH v. 3.12.1996 – I R 67/95, BStBl. II 1997, 474, unter II.3.a; GESERICH in KSM, § 10b Rz. B 327 [12/2008]). Problematisch sind ferner „Spenden“, die aufgrund informeller Absprachen von praktisch allen Mitgliedern der Körperschaft erwartet werden und daher den – nicht abziehbaren – Mitgliedsbeiträgen gleich stehen. In der Praxis sind derartige Gestaltungen durch die FinVerw. bisher vor allem bei exklusiven Golfclubs aufgegriffen worden (s. Anm. 22 mwN).

Einstweilen frei.

62–64

V. Vortrag nicht ausgenutzter Zuwendungen in die Folgejahre (Abs. 1 Sätze 9 und 10)

1. Voraussetzungen für den Vortrag von Zuwendungen

65

Abs. 1 Satz 9 ermöglicht es, Zuwendungen, die sich im Jahr ihres Abflusses (s. Anm. 27) estl. nicht auswirken, in die Folgejahre vorzutragen. Im Gegensatz zu der bis VZ 2006 geltenden Rechtslage ist der Zuwendungsvortrag nicht mehr auf Großspenden beschränkt, sondern gilt für sämtliche Zuwendungen des jeweiligen VZ. Das Gesetz nennt hierfür zwei Situationen:

Übersteigen der Höchstbeträge nach § 10b Abs. 1 Satz 1: Sind die Zuwendungen relativ zum Einkommen so hoch, dass die Begrenzung durch die Höchstbeträge (s. Anm. 40 ff.) eingreift, kann der übersteigende Teil im VZ des

Abflusses der Zuwendungen nicht abgezogen werden. Allerdings ermöglicht Abs. 1 Satz 9 den Vortrag der nicht ausgeschöpften Beträge in die folgenden VZ, so dass die Höchstbeträge im Erg. idR nur noch zu einer Verschiebung des Abzugs, nicht aber zu einem endgültigen Verlust von Steuerminderungspotenzial führen. Zur Anwendung des Zuwendungsvortrags müssen jedoch beide Höchstbeträge überschritten sein. Ein Zuwendungsvortrag nach dieser Variante des Abs. 1 Satz 9 kommt daher nicht in Betracht, wenn der Gesamtbetrag der Einkünfte zwar negativ ist und daher kein einkommensabhängiger Höchstbetrag zur Verfügung steht, die Zuwendungen aber den von der Höhe der Umsätze, Löhne und Gehälter abhängigen alternativen Höchstbetrag nicht übersteigen, auch wenn sie sich wegen des bereits negativen Gesamtbetrags der Einkünfte nicht auswirken können (BFH v. 4.5.2004 – XI R 34/03, BStBl. II 2004, 736; ab VZ 2007 hilft hier jedoch die zweite Variante des Zuwendungsvortrags).

Übersteigen des um die Beträge nach § 10 Abs. 3, 4, §§ 10c, 10d verminderten Gesamtbetrags der Einkünfte: Hier sind seit VZ 2007 Situationen erfasst, in denen die Höhe der Zuwendungen sich zwar noch innerhalb der Höchstbeträge des § 10b Abs. 1 Satz 1 hält, der Gesamtbetrag der Einkünfte aber entweder bereits negativ oder jedenfalls so gering ist, dass sich nach Abzug der Vorsorgeaufwendungen, des Verlustabzugs und der Zuwendungen ein negativer Betrag ergeben würde. Auch in solchen Fällen wird nunmehr ein Vortrag derjenigen Teile der Zuwendungen ermöglicht, die den Gesamtbetrag der Einkünfte (weiter vermindert um die Vorsorgeaufwendungen und den Verlustabzug) übersteigen. Diese Regelung durchbricht und verkompliziert die Systematik der Einkommensermittlung (wonach SA bei negativem Gesamtbetrag der Einkünfte grds. ohne Auswirkung bleiben) zur Erreichung eines Lenkungsziels (Förderung der Spendenbereitschaft). Nach dem Gesetzeswortlaut kommt ein Zuwendungsvortrag jedoch nicht in Betracht, wenn sich Zuwendungen im VZ ihres Abflusses deshalb nicht auswirken, weil die ESt wegen des Abzugs außergewöhnlicher Belastungen oder wegen des Nichtübersteigens des Grundfreibetrags auf 0 € festzusetzen ist.

66 2. Technik des Vortrags von Zuwendungen

Derjenige Teil der Zuwendungen, der nach den in Anm. 65 dargestellten Grundsätzen vortragsfähig ist, wird in den folgenden VZ vorgetragen. Er erhöht die im folgenden VZ geleisteten Zuwendungen und ist gemeinsam mit diesen nach Maßgabe der dann zu ermittelnden Höchstbeträge abziehbar. Ist auch im Folgejahr kein voller Abzug möglich, findet erneut ein Vortrag statt; eine zeitliche Begrenzung ist nicht vorgesehen. Ein Rücktrag auf den vorangegangenen VZ ist seit 2007 allerdings nicht mehr möglich.

Gesamtrechtsnachfolge: Konnte der Stpfl. die Zuwendungen bis zu seinem Tod nicht mehr in voller Höhe abziehen, ist der Zuwendungsvortrag verloren, da er nicht auf den Erben übergeht (BFH v. 21.10.2008 – X R 44/05, BFH/NV 2009, 375; ebenso zum Verlustvortrag nach § 10d BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608).

Gesonderte Feststellung: § 10d Abs. 4 ist im Rahmen des Zuwendungsvortrags entsprechend anwendbar (§ 10b Abs. 1 Satz 10). Daher ist der am Schluss eines VZ verbleibende Zuwendungsvortrag gesondert festzustellen (vgl. hierzu BFH v. 10.5.2016 – X R 34/13, BFH/NV 2017, 23).

67–79 Einstweilen frei.

VI. Zuwendungsnachweis (§ 50 EStDV)**1. Zuwendungsbestätigung des Empfängers nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck (§ 50 Abs. 1 EStDV)****a) Bedeutung der Zuwendungsbestätigung für den Sonderausgabenabzug**

80

Gemäß § 50 Abs. 1 EStDV dürfen Zuwendungen iSd. §§ 10b, 34g grds. nur abgezogen werden, wenn sie durch eine Zuwendungsbestätigung nachgewiesen werden, die der Empfänger nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck ausgestellt (oder gem. § 50 Abs. 2 EStDV nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz übermittelt) hat. In bestimmten Fällen genügen statt der förmlichen Zuwendungsbestätigung auch andere Unterlagen (s. § 50 Abs. 4–6 EStDV; dazu Anm. 85 ff.). Formell-gesetzliche Ermächtigungsgrundlage dieser erstmalig mW ab VZ 2000 ausdrücklich in die EStDV aufgenommenen – aber schon zuvor der Sache nach angewendeten – Regelung ist § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c. Mit Wirkung ab dem VZ 2017 (§ 84 Abs. 2c EStDV) ist § 50 EStDV im Hinblick auf die Einf. der beleglosen elektronischen StErklärung grundlegend umgestaltet worden.

Unverzichtbare Voraussetzung für den Abzug: Aufgrund dieses gesetzlichen Nachweiserfordernisses ist die Zuwendungsbestätigung nicht – wie zB Belege über das Entstehen von BA oder WK – lediglich ein bloßes Mittel der Glaubhaftmachung einer estl. Abzugsposition, das im Einzelfall auch entbehrlich sein kann, sondern unverzichtbare materiell-rechtl. Voraussetzung für die Gewährung des Abzugs nach § 10b (so schon zur Rechtslage vor Schaffung des § 50 EStDV BFH v. 27.11.1963 – I 303/60, HFR 1964, 382; BFH v. 19.3.1976 – VI R 72/73, BStBl. II 1976, 338; BFH v. 25.8.1987 – IX R 24/85, BStBl. II 1987, 850, unter 2.a; BFH v. 17.2.1993 – X R 119/90, BFH/NV 1994, 154, unter 3.a; zur aktuell geltenden Rechtslage ebenso BFH v. 19.7.2011 – X R 32/10, BFH/NV 2012, 179, Rz. 16; BFH v. 10.5.2016 – X R 34/13, BFH/NV 2017, 23, Rz. 23; BFH v. 12.12.2017 – X R 46/16, BFH/NV 2018, 717, Rz. 27). Ohne das Vorhandensein einer Zuwendungsbestätigung ist ein Abzug nicht zulässig. Daran scheidet die Abziehbarkeit von Zuwendungen, die im Rahmen von Haus- und Straßensammlungen, gottesdienstlichen Kollekten oder in den Opferstock von Kirchen geleistet werden. Die Zuwendungsbestätigung kann bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung vor dem FG nacherstellt und nachgereicht werden (vgl. BFH v. 15.1.2019 – X R 6/17, BStBl. II 2019, 318, Rz. 61), jedoch nicht mehr im Revisionsverfahren (BFH v. 17.2.1993 – X R 119/90, BFH/NV 1994, 154, unter 3.b cc). Ab VZ 2017 muss die Zuwendungsbestätigung aber nicht mehr stets unaufgefordert dem FA vorgelegt werden; vielmehr genügt es grds., wenn der Zuwendende sie erhalten hat und dem FA auf Verlangen vorlegen kann (§ 50 Abs. 8 EStDV; s. Anm. 88).

Zeitablauf seit dem letzten Körperschaftsteuer-Freistellungsbescheid: Seit 2013 enthält § 50 Abs. 1 Satz 1 EStDV eine ausdrückliche Bezugnahme auf § 63 Abs. 5 AO. Danach dürfen die nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG stbefreiten Körperschaften Zuwendungsbestätigungen nur ausstellen, wenn das Datum des letzten KSt-Freistellungsbescheids (bei gemeinnützigen Körperschaften mit stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben: das Datum der Anl. zum KStBescheid) nicht länger als fünf Jahre zurückliegt. Ist noch kein Freistellungsbescheid ergangen, darf die Feststellung der Satzungsmäßigkeit nach § 60a Abs. 1 AO nicht länger als drei Kj. zurückliegen.

Berechtigung zur Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen: Der Zuwendungsempfänger muss in dem Zeitpunkt, in dem er die Zuwendungsbestätigung ausstellt, hierzu berechtigt sein (BFH v. 12.12.2017 – X R 46/16, BFH/NV 2018, 717, Rz. 26). Es muss sich also nach dem aktuellen Stand des KStVeranlagungsverfahrens um eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 stbefreite Körperschaft handeln. Fehlt es an dieser Voraussetzung, kann eine gleichwohl erteilte Zuwendungsbestätigung nicht Grundlage für den Abzug nach § 10b sein (wohl aber Grundlage für den Vertrauensschutz nach § 10b Abs. 4 Satz 1). Wird nachträglich für den VZ der Zuwendung doch noch ein KStFreistellungsbescheid erteilt, lebt eine zuvor unberechtigt erteilte Zuwendungsbestätigung nicht etwa „rückwirkend“ wieder auf. Allerdings darf der Zuwendungsempfänger dann nachträglich eine neue Zuwendungsbestätigung ausstellen (zum Ganzen BFH v. 19.7.2011 – X R 32/10, BFH/NV 2012, 179; zust. KIRCHHOF in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 10b Rz. 66; PUST in LBP, § 10b Rz. 136 [12/2017]; krit. HÜTTEMANN, FR 2012, 241).

Ausländische Zuwendungsempfänger sind gem. § 50 Abs. 1 Satz 2 EStDV vom Erfordernis der Ausstellung einer formalisierten Zuwendungsbestätigung befreit. Der Nachweis der Gemeinnützigkeit der Empfängerkörperschaft kann in diesen Fällen ohnehin nicht durch Verweis auf einen KSt-Freistellungsbescheid geführt werden. Der Stpfl. muss vielmehr im Einzelfall nachweisen, dass er die Zuwendung tatsächlich geleistet hat, der Zuwendungsempfänger die Voraussetzungen des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts „fiktiv“ erfüllt und die Zuwendung zweckentsprechend verwendet worden ist (s. näher Anm. 54).

► § 50 Abs. 1 Satz 2 EStDV ist zum 1.1.2013 in Kraft getreten (Art. 9 Abs. 2 Steuer-VO-ÄndVO v. 11.12.2012, BGBl. I 2012, 2637; BStBl. I 2013, 2). Diese Anwendungsregelung ist uE insofern unzureichend, als die gesetzliche Ergänzung einen europarechtswidrigen Zustand beseitigt und daher rückwirkend für alle noch nicht bestandskräftigen Fälle gelten müsste. Zuvor galt das Erfordernis der Vorlage einer auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck erstellten Zuwendungsbestätigung nämlich auch für ausl. Zuwendungsempfänger, obwohl das BMF für diesen Empfängerkreis gar keine amtlichen Vordrucke veröffentlicht hatte. Der materiell-rechtl. mögliche Spendenabzug lief daher bis VZ 2012 mangels Erfüllbarkeit der formalen Anforderungen leer, was mit den europarechtl. Anforderungen nicht vereinbar war. Der BFH hat zu der früheren Rechtslage ausgeführt, aus unionsrechtl. Gründen könne nicht verlangt werden, dass die Bestätigung dem amtlich vorgeschriebenen Vordruck nach § 50 EStDV entspricht. Allerdings müsse der Zuwendungsempfänger bestätigen, dass er die Zuwendung erhalten habe, den satzungsmäßigen gemeinnützigen Zweck verfolge und die Zuwendung ausschließlich satzungsgemäß einsetze (BFH v. 21.1.2015 – X R 7/13, BStBl. II 2015, 588; BFH v. 22.3.2018 – X R 5/16, BStBl. II 2018, 651, Rz. 37).

Weil die gesamte Regelung über Zuwendungsbestätigungen auf ausl. Empfänger nicht anwendbar ist, gelten hier auch die in § 50 Abs. 4–6 EStDV vorgesehenen Erleichterungen nicht. Zwar kann es im Einzelfall europarechtl. zulässig sein, bei Auslandssachverhalten strengere Nachweisanforderungen als im Inlandsfall zu stellen. Der nunmehr angeordnete generelle Ausschluss ausl. Empfänger von den Nachweiserleichterungen selbst in unproblematischen Fällen ist uE aber europarechtl. unzulässig (ähnlich wohl auch EuGH v. 27.1.2009 – C-318/07 – Persche, Slg 2009, I-359, Rz. 60; s. auch Anm. 55).

Ausstellung der Zuwendungsbestätigung erst nach Bestandskraft der Steuerfestsetzung: In diesem Fall ist eine Berücksichtigung im Wege der Ände-

zung des EStBescheids nur dann noch möglich, wenn dieser unter dem Vorbehalt der Nachprüfung oder hinsichtlich des Spendenabzugs vorläufig ergangen war. Eine Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO ist hingegen ausgeschlossen, weil die nachträgliche Erstellung einer Bescheinigung nicht als rückwirkendes Ereignis gilt (§ 175 Abs. 2 Satz 2 AO) und etwaige unionsrechtl. Bedenken gegen diese Vorschrift jedenfalls bei einem rein innerstaatlichen Sachverhalt nicht durchgreifen können. Auch eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO (neue Tatsache) kommt nicht in Betracht, weil das FA selbst bei anfänglicher Kenntnis von der Zuwendung wegen des Fehlens der zwingend erforderlichen Zuwendungsbestätigung keinen Abzug hätte gewähren dürfen (zum Ganzen zutr. BFH v. 26.9.2005 – XI B 50/05, BFH/NV 2006, 236, unter 2.; BFH v. 10.5.2016 – X R 34/13, BFH/NV 2017, 23, Rz. 21 ff.; zust. WEIDMANN/KOHLHEPP, DStR 2014, 1197 [1198]).

b) In den amtlichen Vordrucken enthaltene formelle Anforderungen

81

Die amtlichen Vordrucke sind zuletzt durch BMF (BMF v. 7.11.2013 – IV C 4 - S 2223/07/0018:005, BStBl. I 2013, 1333) bekannt gemacht worden und in dieser Form grds. ab dem 1.1.2014 zu verwenden (BMF v. 26.3.2014 – IV C 4 - S 2223/07/0018:005, BStBl. I 2014, 791).

Die ab VZ 2000 geltenden Vordrucke (bekanntgegeben durch BMF v. 18.11.1999 – IV C 4 - S 2223 - 211/99, BStBl. I 1999, 979; für Zuwendungen an Stiftungen BMF v. 7.12.2000 – IV C 4 - S 2223 - 934/00, BStBl. I 2000, 1557) konnten bis zum 31.12.2008 weiter verwendet werden (BMF v. 31.3.2008 – IV C 4 - S 2223/07/0018, BStBl. I 2008, 565). Die ab VZ 2007 geltenden Vordrucke (bekanntgegeben durch BMF v. 13.12.2007 – IV C 4 - S 2223/07/0018, BStBl. I 2008, 4) konnten bis zum 31.12.2012 weiter verwendet werden (BMF v. 30.8.2012 – IV C 4 - S 2223/07/0018:005, BStBl. I 2012, 884). Die ab VZ 2012 geltenden Vordrucke (bekanntgegeben durch BMF v. 30.8.2012 – IV C 4 - S 2223/07/0018:005, BStBl. I 2012, 884) konnten bis zum 31.12.2014 weiter verwendet werden (BMF v. 26.3.2014 – IV C 4 - S 2223/07/0018:005, BStBl. I 2014, 791).

Einzelne Vordruckmuster: Die Anl. zu BMF v. 7.11.2013 (BMF v. 7.11.2013 – IV C 4 - S 2223/07/0018:005, BStBl. I 2013, 1333) enthält 18 Vordruckmuster, die – jeweils gesondert für Geld- und Sachzuwendungen (zu Letzteren ausführl. Anm. 82) sowie Sammelbestätigungen – nach den folgenden Empfängergruppen differenzieren, wobei in die konkrete Zuwendungsbestätigung jeweils nur die Angaben übernommen werden müssen, die im Einzelfall einschlägig sind (BMF v. 7.11.2013 – IV C 4 - S 2223/07/0018:005, BStBl. I 2013, 1333, Rz. 1):

- Zuwendungen an inländ. jPöR oder inländ. öffentliche Dienststellen; diese Vordrucke sehen auch die Möglichkeit der Weiterleitung der Zuwendung an einen anderen begünstigten Empfänger vor;
- Zuwendungen an eine der in § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG bezeichneten Körperschaften; hier sind auch Angaben zum letzten Freistellungsbescheid bzw. zur vorläufigen Freistellungsbescheinigung erforderlich, ferner dazu, ob es sich um den Verzicht auf die Erstattung von Aufwendungen handelt;
- Zuwendungen an politische Parteien;
- Zuwendungen an unabhängige Wählervereinigungen; hier sind zusätzliche Angaben zu den in § 34g Satz 1 Nr. 2 genannten Voraussetzungen zu machen;
- Zuwendungen an inländ. Stiftungen des öffentlichen Rechts;
- Zuwendungen an inländ. Stiftungen des privaten Rechts.

Sammelbestätigungen über mehrere Zuwendungen in einem einzigen Vordruck sind zulässig (Einzelheiten: BMF v. 7.11.2013 – IV C 4 - S 2223/07/

0018:005, BStBl. I 2013, 1333, Rz. 9). Allerdings müssen alle in die Sammelbestätigung aufgenommenen Einzelzuwendungen im selben VZ geleistet worden sein. Eine Sammelbestätigung über Zuwendungen, die in verschiedenen Jahren geleistet wurden, ist nicht ordnungsgemäß, wenn sie nicht erkennen lässt, in welchem Jahr die Einzelzuwendungen angefallen sind (BFH v. 13.4.2010 – VIII R 26/08, BFH/NV 2010, 2035, Rz. 32).

Aufzunehmende Hinweise: Sämtliche Vordruckmuster enthalten einen Hinweis auf die Haftungsregelung des § 10b Abs. 4. Sofern das Datum des Freistellungsbescheids zu nennen ist, ist auch ein Hinweis darauf aufzunehmen, dass die Zuwendungsbestätigung nicht anerkannt wird, wenn seit der Erteilung des Freistellungsbescheids bzw. seit der Feststellung nach § 60a AO die in § 63 Abs. 5 AO genannten Fristen verstrichen sind (s. Anm. 80). Körperschaften, bei denen Mitgliedsbeiträge nicht abziehbar sind (s. Anm. 61), müssen zusätzlich bestätigen, dass es sich nicht um einen Mitgliedsbeitrag handelt. Die Angabe des korrekten Datums der Ausstellung der Zuwendungsbestätigung ist hingegen keine unabdingbare Voraussetzung für den Spendenabzug, sofern festgestellt werden kann, dass der Zuwendungsempfänger im Zeitpunkt der tatsächlichen Ausstellung der Zuwendungsbestätigung hierzu berechtigt war (BFH v. 12.12.2017 – X R 46/16, BFH/NV 2018, 717, Rz. 30).

Maschinell erstellte Zuwendungsbestätigungen ohne eigenhändige Unterschrift werden von der FinVerw. für Geldzuwendungen (nicht jedoch für Sachzuwendungen und Aufwandspenden) unter bestimmten Voraussetzungen zugelassen (zu Einzelheiten s. R 10b.1 Abs. 4 EStR 2012). In diesen Fällen darf die Zuwendungsbestätigung dem Zuwendenden als schreibgeschützte Datei übermittelt werden, die dann erst vom Empfänger ausgedruckt wird (BMF v. 6.2.2017 – IV C 4 - S 2223/07/0012, BStBl. I 2017, 287).

82 c) Besonderheiten der Zuwendungsbestätigung für Sachzuwendungen

Wegen der Schwierigkeiten der Bewertung von Sachzuwendungen (s. Anm. 127) gelten hier besondere Anforderungen.

Anforderungen der Finanzverwaltung: Sachzuwendungen sind (nach Alter, Zustand, ursprünglichem Kaufpreis usw.) genau zu bezeichnen; ferner ist mitzuteilen, ob die Sachzuwendung nach den Angaben des Zuwendenden aus dem BV oder PV stammt, und ob Unterlagen zur Wertermittlung vorliegen. Solche Unterlagen (zB ursprünglicher Kaufbeleg; bei wertvolleren Gegenständen auch ein aktuelles Wertgutachten) müssen bei Sachzuwendungen, die aus dem PV stammen, nach Auffassung der FinVerw. zwingend vorhanden sein und zur Buchführung des Zuwendungsempfängers genommen werden (BMF v. 7.11.2013 – IV C 4 - S 2223/07/0018:005, BStBl. I 2013, 1333, Rz. 6).

Das Verlangen nach diesen Angaben ist uE gerechtfertigt, da jedenfalls bei Sachzuwendungen aus dem PV ein besonders großer Anreiz der Überbewertung besteht und die FinVerw. ohne detaillierte Informationen durch den Begünstigten ihrer verfassungsrechtl. (Art. 3 Abs. 1 GG) gebotenen Pflicht zur Verifikation dieser Angaben nicht nachkommen kann (glA KÜHNEN in B/B, § 10b Rz. 130 [2/2018]). Die FinVerw. kann sich zudem auf die Regelung des § 50 Abs. 7 Satz 3 EStDV stützen, wonach sich die Grundlagen für den in der Zuwendungsbestätigung ausgewiesenen Wert der Sachzuwendung aus den Aufzeichnungen des Zuwendungsempfängers ergeben müssen. Außerdem bewirkt das Vorhandensein einer formell ordnungsmäßigen Zuwendungsbestätigung zugleich die Gewährung von Vertrauensschutz (Abs. 4 Satz 1; s. Anm. 141). Auch dies ist

Grund und Rechtfertigung für die strengen formalen Anforderungen an den Inhalt dieser Zuwendungsbestätigungen.

Die Wertangabe in der Zuwendungsbestätigung darf durch das FA geprüft und ggf. korrigiert werden; sie ist nicht etwa (im Sinne eines „Grundlagenbescheids“) bindend. Soweit eine Änderung des EStBescheids gegenüber dem Stpfl. wegen Erfüllung der Vertrauensschutzvoraussetzungen (Abs. 4 Satz 1) ausscheidet, haftet der Aussteller für falsche Wertangaben in der Bestätigung (Abs. 4 Satz 2). Vor der Ausstellung von Gefälligkeitsbescheinigungen muss daher gewarnt werden.

Besonderheiten bei Geltendmachung von Pkw-Kosten: Sind Gegenstand einer Sachzuwendung die bei Nutzung des eigenen Pkw. entstandenen Aufwendungen (s. Anm. 127), muss in der Zuwendungsbestätigung für jede einzelne Fahrt angegeben werden, in welcher Eigenschaft und für welchen Anlass (Zeit und Ort) der Stpfl. für die stbegünstigte Körperschaft tätig war. Zudem muss die Benutzung des eigenen Pkw. bestätigt und die zurückgelegte Entfernung angegeben werden (BFH v. 29.11.1989 – X R 154/88, BStBl. II 1990, 570, unter 2.; BFH v. 28.11.1990 – X R 61/89, BFH/NV 1991, 305, unter 2.a; BFH v. 17.2.1993 – X R 119/90, BFH/NV 1994, 154, unter 3.a).

Auch diese strengen Anforderungen sind uE gerechtfertigt, weil nicht zu leugnen ist, dass aufgrund des zwischen dem Zuwendenden und dem Zuwendungsempfänger bestehenden Interessengleichklangs im Bereich der Zuwendung von Fahrtkosten ein gewisses Missbrauchspotenzial besteht.

Angaben bei weiteren Sonderformen von Sachzuwendungen: Das Erfordernis detaillierter Angaben in der Zuwendungsbestätigung gilt auch für Sachzuwendungen in Form von Telefonkosten oder Büromaterial (BFH v. 17.2.1993 – X R 119/90, BFH/NV 1994, 154, unter 3.a).

2. Zuwendungsbestätigung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz (§ 50 Abs. 2 und 3 EStDV) 83

§ 50 Abs. 2 EStDV ermöglicht mW ab VZ 2009, die in Papierform zu erstellende Zuwendungsbestätigung durch einen Datensatz zu ersetzen, der elektronisch an die FinVerw. zu übermitteln ist. Dies dient der Kostenersparnis sowohl auf Seiten solcher Spendenorganisationen, die eine Vielzahl von Kleinzwendungen erhalten, als auch auf Seiten der FinVerw. Die – sehr technische – Regelung ist § 10 Abs. 2a nachgebildet (s. § 10 Anm. 320 ff.), der für bestimmte Vorsorgeaufwendungen (Beiträge zur kapitalgedeckten Altersvorsorge sowie zu Kranken- und Pflegeversicherungen) gilt, enthält aber weniger Detailvorgaben. Im Gegensatz zur Rechtslage bei den genannten Vorsorgeaufwendungen ist die Erteilung einer Einwilligung in die Datenübermittlung nicht zur materiell-rechtl. Voraussetzung für den SA-Abzug von Zuwendungen erhoben worden.

Voraussetzungen für den Ersatz des Papiervordrucks durch die Datenübermittlung:

- Vollmacht: Der Zuwendende muss dem Zuwendungsempfänger eine entsprechende Vollmacht erteilen (§ 50 Abs. 2 Satz 1 EStDV), die nur mW für die Zukunft widerrufen werden kann (§ 50 Abs. 2 Satz 3 EStDV). Die Vollmacht kann auch formularmäßig erteilt werden (zB in Beitrittsanträgen oder Spendenvordrucken). Ferner muss der Zuwendende dem Zuwendungsempfänger seine Identifikationsnummer (§ 139b AO) mitteilen (§ 50 Abs. 2 Satz 2 EStDV). An dieser Voraussetzung wird die Nutzung der Datenübermittlung in der Praxis scheitern, da kaum jemand bei Leistung einer Spende seine Identifikationsnummer mitteilt.

- tifikationsnummer greifbar haben wird. Die Zuwendungsempfänger werden schon deshalb nicht ernsthaft auf dieser Angabe bestehen, um die Spendenbereitschaft nicht durch Verfahrenshürden zu mindern.
- Datensatzübermittlung: Die Zuwendungsbestätigung muss nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz übermittelt werden; hierfür gelten die allgemeinen Regelungen des § 93c AO (§ 50 Abs. 2 Satz 1 EStDV). Danach gilt ua. eine Übermittlungsfrist bis zum 28. Februar des Folgejahres. Sind die übermittelten Daten fehlerhaft, gilt zwar nicht die allg. für Datenübermittler vorgesehene Haftungsregelung des § 72a Abs. 4 AO (vgl. § 50 Abs. 2 Satz 5 EStDV); allerdings enthält § 10b Abs. 4 Satz 2 ohnehin eine Haftungsregelung für (mindestens grob fahrlässig) unrichtige Zuwendungsbestätigungen, die auch bei unrichtigen Datenübermittlungen anwendbar ist. § 50 Abs. 3 EStDV bestimmt das FA, das für die in § 93c Abs. 4 AO vorgesehene Prüfung der Richtigkeit der Datenübermittlung zuständig ist.
 - Information: Der Zuwendungsempfänger muss dem Zuwendenden die übermittelten Daten zur Verfügung stellen; und zwar grds. elektronisch, auf Wunsch des Zuwendenden aber auch als Ausdruck (§ 50 Abs. 2 Satz 4 EStDV). Im letztgenannten Fall verliert das elektronische Verfahren für den Zuwendungsempfänger allerdings jegliche Vereinfachungswirkung. Durch die Mitteilung der übermittelten Daten an den Zuwendenden (unabhängig davon, ob dies elektronisch oder in Papierform geschieht) wird die Grundlage für den Vertrauensschutz nach Abs. 4 Satz 1 gelegt. Allerdings brauchen in der Mitteilung die Vorgaben der amtlichen Zuwendungsbestätigungen nicht eingehalten zu werden, da diese Information nur dem Zuwendenden, nicht aber dem FA dient (so BTDrucks. 16/10579, 5).

84 Einstweilen frei.

3. Erleichterungen für den Zuwendungsnachweis (§ 50 Abs. 4 bis 6 EStDV)

85 a) Bareinzahlungsbeleg oder Buchungsbestätigung eines Kreditinstituts (§ 50 Abs. 4 und 5 EStDV)

In bestimmten Fällen genügt statt der förmlichen Zuwendungsbestätigung ein Bareinzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung (zB Kontoauszug) eines Kreditinstituts. Die Buchungsbestätigung muss den Namen, die Kontonummer (ersatzweise ein sonstiges Identifizierungsmerkmal, zB bei Online-Bezahldiensten wie PayPal) sowohl des Stpfl. als auch des Zuwendungsempfängers, den Betrag der Zuwendung und den Buchungstag enthalten; ferner muss die tatsächliche Durchführung der Zahlung ersichtlich sein (§ 50 Abs. 4 Satz 2 EStDV). Ein PC-Ausdruck bei Nutzung des Online-Banking genügt (OFD Frankfurt v. 8.2.2006 – S 2223 A - 109 - St II 2.06, DB 2006, 530); bloße Überweisungsdurchschriften hingegen nicht (OFD Karlsruhe v. 10.1.2003 – S 2223 A - St 314, DStR 2003, 371).

Hilfe in Katastrophenfällen (§ 50 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStDV): Die Nachweiserleichterungen gelten, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind; dabei kommt es hier auf die Höhe der Zuwendung nicht an:

- Die Zuwendung dient der Hilfe in Katastrophenfällen.
- Sie wird auf ein für den Katastrophenfall eingerichtetes Sonderkonto einer inländ. jPöR, einer inländ. öffentlichen Dienststelle oder eines inländ. amtlich

anerkannten Verbandes der freien Wohlfahrtspflege (zB DRK, Caritas, Diakonisches Werk, Deutscher Paritätischer Wohlfahrtsverband) einschließlich seiner Mitgliedsorganisationen eingezahlt.

Bis dieses Sonderkonto eingerichtet ist, genügt auch die Einzahlung auf ein anderes Konto der genannten Zuwendungsempfänger (§ 50 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b Satz 1 EStDV).

Zugelassen wird in diesen Fällen auch die Einzahlung auf ein Treuhandkonto eines Dritten (idR einer nicht begünstigten Körperschaft oder privaten Hilfsinitiative, etwa am Arbeitsplatz oder in Vereinen), wenn der Betrag von dort auf eines der genannten Sonderkonten weitergeleitet wird. Erforderlich ist dann sowohl ein Zahlungsbeleg des Kreditinstituts des Zuwendenden als auch des Kreditinstituts des Dritten (§ 50 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b Satz 2 EStDV). Alternativ genügt eine Zuwendungsbestätigung des Zuwendungsempfängers (inländ. jPöR oder Verband der freien Wohlfahrtspflege), wenn diesem eine Liste der Einzahler auf das Treuhandkonto mit den jeweiligen Spendenbeträgen übergeben wurde (§ 50 Abs. 5 EStDV).

- Die obersten Finanzbehörden der Länder bestimmen im Benehmen mit dem BMF den Zeitraum, in dem von dieser Erleichterung Gebrauch gemacht werden kann.

Dies ist in der letzten Zeit zB für die folgenden Katastrophenfälle geschehen: Erdbeben in Haiti (BMF v. 4.2.2010 – IV C 4 - S 2223/07/0015, BStBl. I 2010, 179: 12.1.–31.7.2010), Flut in Pakistan (BMF v. 25.8.2010 – IV C 4 - S 2223/07/0015:004, BStBl. I 2010, 678: 30.7.–31.12.2010), Erdbeben, Tsunami und Atomkatastrophe in Japan (BMF v. 24.3.2011 – IV C 4 - S 2223/07/0015:005, BStBl. I 2011, 293: 11.3.–31.12.2011; BMF v. 16.5.2011 – IV C 4 - S 2223/07/0015:005, BStBl. I 2011, 560; hierzu auch BayLfSt. v. 8.4.2011 – S 2223.2.1 - 40/4 - St 31, DStR 2011, 725); Hungersnot in Ostafrika (BMF v. 2.8.2011 – IV C 4 - S 2223/07/0015:006, BStBl. I 2011, 785: 1.7.–31.12.2011); Hochwasser in Deutschland (BMF v. 21.6.2013 – IV C 4 - S 2223/07/0015:008, BStBl. I 2013, 769: 1.6.2013–31.5.2014; FinMin. Bayern v. 3.6.2013 – 37 - S 1915 - 009 - 19850/13, DStR 2013, 1288); Taifun auf den Philippinen (BMF v. 28.11.2013 – IV C 4 - S 2223/07/0015:010, BStBl. I 2013, 1503: 9.11.2013–31.3.2014); Hochwasser auf dem Balkan (BMF v. 17.6.2014 – IV C 4 - S 2223/07/0015:011, BStBl. I 2014, 889: 16.5.–31.12.2014); Erdbeben in Nepal (BMF v. 19.5.2015 – IV C 4 - S 2223/07/0015:013, BStBl. I 2015, 466: 25.4.–31.12.2015); Hilfe für Flüchtlinge (BMF v. 22.9.2015 – IV C 4 - S 2223/07/0015:015, BStBl. I 2015, 745: 1.8.2015–31.12.2016; BMF v. 6.12.2016 – IV C 4 - S 2223/07/0015:015, BStBl. I 2016, 1425: Verlängerung bis 31.12.2018); Erdbeben in Ecuador (BMF v. 24.5.2016 – IV C 4 - S 2223/07/0015:014, BStBl. I 2016, 498: 16.4.–31.12.2016); Unwetter in Deutschland (BMF v. 28.6.2016 – IV C 4 - S 2223/07/0015:016, BStBl. I 2016, 641: 29.5.–31.12.2016). Diese Schreiben enthalten idR auch weitere Erleichterungen (zB für Unternehmer bei Zuwendungen aus dem BV, für Arbeitslohnspenden, für Zuwendungen an nicht stbegünstigte Organisationen bei Wahl eines Treuhandmodells).

Bagatellzuwendungen bis zu 200 € (§ 50 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStDV): Die Nachweiserleichterungen gelten für Kleinbeträge bis 200 € unter den folgenden Voraussetzungen (die nach dem Zuwendungsempfänger differenzieren):

- Stets bei Zuwendungen an inländ. jPöR oder inländ. öffentliche Dienststellen (§ 50 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStDV).
- Der Empfänger ist eine Körperschaft idS. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG und hat einen Beleg hergestellt (zB Überweisungs- oder Einzahlungsformular mit Abschnitt oder Durchschrift für den Empfänger), auf dem der stbegünstigte Zweck, die Angaben zur KStFreistellung des Empfängers und die Einordnung als Spende oder Mitgliedsbeitrag aufgedruckt sind (§ 50 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStDV). Der Stpfl. muss diesen Beleg zusätzlich zur Bu-

chungsbestätigung oder zum Bareinzahlungsbeleg des Kreditinstituts aufbewahren (§ 50 Abs. 4 Satz 3 EStDV).

- Stets bei Zuwendungen an politische Parteien; bei Spenden (nicht bei Mitgliedsbeiträgen) muss auf dem vom Empfänger hergestellten Beleg allerdings zusätzlich der Verwendungszweck aufgedruckt sein (§ 50 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStDV). Für Zuwendungen an unabhängige Wählervereinigungen gilt diese Erleichterung nicht (zur Verfassungsmäßigkeit s. § 34g Anm. 11).

86 b) Nachweis von Mitgliedsbeiträgen an politische Parteien (§ 50 Abs. 6 EStDV)

Mitgliedsbeiträge – nicht jedoch Spenden – an politische Parteien können stets (und unabhängig von ihrer Höhe) in einem vereinfachten Verfahren belegt werden. Es genügt die Vorlage von Bareinzahlungsbelegen, Buchungsbestätigungen oder Beitragsquittungen. Auch diese Erleichterung gilt für Zuwendungen an unabhängige Wählervereinigungen nicht (zur Verfassungsmäßigkeit s. § 34g Anm. 11).

87 4. Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten der Zuwendungsempfänger (§ 50 Abs. 7 EStDV)

§ 50 Abs. 7 EStDV ordnet Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten der Zuwendungsempfänger an, die dazu dienen sollen, dass die FinVerw. die Voraussetzungen für die StBegünstigung der Zuwendungen bei deren Empfängern nachprüfen kann.

Persönlicher Anwendungsbereich: Die Pflichten richten sich nur an die in § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG bezeichneten Körperschaften; öffentliche Stellen als Zuwendungsempfänger sind hiervon ausgenommen. Hintergrund ist die Einschätzung des Verordnungsgebers, dass solche Stellen ihre gesetzlichen Pflichten ohnehin erfüllen.

Die Regelung wurde nicht an die im Jahr 2010 (EU-UmsG) vorgenommene Erweiterung des Kreises der Zuwendungsempfänger in § 10b Abs. 1 Satz 2 angepasst. Daher sind weder ausländ. öffentliche Stellen noch solche ausländ. Körperschaften, die mangels inländ. Einkünfte nicht unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG fallen, aber im Fall des Vorhandenseins inländ. Einkünfte die Voraussetzungen des § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG erfüllen würden (vgl. § 10b Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 und Anm. 52 ff.), vom Anwendungsbereich des § 50 Abs. 7 EStDV erfasst. Hierin liegt eine Lücke, die der Verordnungsgeber schnellstmöglich schließen sollte.

Einzelne Pflichten: § 50 Abs. 7 EStDV sieht die folgenden Pflichten vor:

- Die Vereinnahmung und die zweckentsprechende Verwendung der Zuwendung sind ordnungsgemäß aufzuzeichnen.
- Ein Doppel aller Zuwendungsbestätigungen ist aufzubewahren. Bei Nutzung eines ordnungsmäßigen Buchführungssystems genügt es allerdings, das Doppel in elektronischer Form zu speichern (BMF v. 7.11.2013 – IV C 4 - S 2223/07/0018:005, BStBl. I 2013, 1333, Rz. 11). In den Fällen der Datenübermittlung nach § 50 Abs. 2 EStDV entfällt die Aufbewahrungspflicht ganz (§ 50 Abs. 7 Satz 2 EStDV), weil das FA dann die Möglichkeit hat, die Richtigkeit der Zuwendungsbestätigungen auf elektronischem Wege zu prüfen (§ 50 Abs. 3 EStDV; § 93c Abs. 4 AO).
- Bei Sachzuwendungen und beim Verzicht auf die Erstattung von Aufwendungen müssen sich aus den Aufzeichnungen auch die Grundlagen für den in

der Zuwendungsbestätigung angegebenen Wert der Zuwendung ergeben (§ 50 Abs. 7 Satz 3 EStDV).

5. Vorlagepflichten des Zuwendenden (§ 50 Abs. 8 EStDV)

88

Mit Wirkung ab VZ 2017 (§ 84 Abs. 2c EStDV) muss der Stpfl. erhaltene Zuwendungsbestätigungen (oder die in § 50 Abs. 4–6 EStDV genannten alternativen Nachweisunterlagen) dem FA nicht mehr zwingend mit seiner EStErklärung vorlegen. Vielmehr genügt es grds., wenn er die Zuwendungsbestätigungen erhalten hat und dem FA auf Verlangen vorlegen kann (§ 50 Abs. 8 Satz 1 EStDV). Er muss sie bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe der StFestsetzung aufbewahren (§ 50 Abs. 8 Satz 2 EStDV). Fordert das FA die Zuwendungsbestätigungen erst nach diesem Zeitpunkt an, kann es aus deren zwischenzeitlicher Vernichtung keine negativen Schlüsse mehr ziehen. Hat dem Stpfl. allerdings niemals eine Zuwendungsbestätigung vorgelegen (so dass die Voraussetzungen des § 50 Abs. 1 EStDV zu keinem Zeitpunkt erfüllt waren), dann darf das FA auch nach Ablauf der Jahresfrist den Spendenabzug rückgängig machen.

Nichtbeanstandungsgrenze: Die Grundsätze zur Neuorganisation der Finanzämter und zur Neuordnung des Besteuerungsverfahrens (GNOFÄ, oberste Finanzbehörden der Länder v. 4.3.1981 – O 2120 - 20/81, BStBl. I 1981, 270, Anl. 1 Nr. 5 Buchst. a) enthielten eine Nichtbeanstandungsregelung, wonach bis zu einem geltend gemachten Zuwendungsbetrag von insgesamt 200 DM auf die Vorlage förmlicher Zuwendungsbestätigungen verzichtet werden konnte. Abgesehen davon, dass auf die Anwendung dieser Regelung schon nach ihrem klaren Wortlaut kein Anspruch bestand (FG Berlin v. 8.6.1979 – V 81/79, EFG 1979, 498, rkr.), ist sie zwischenzeitlich auch formell aufgehoben worden (oberste Finanzbehörden der Länder v. 19.11.1996 – O 2120 - 7, BStBl. I 1996, 1391). In der Praxis verzichten die FÄ bei Kleinbeträgen mitunter gleichwohl auch weiterhin auf die Vorlage der Zuwendungsbestätigung.

Einstweilen frei.

89–99

C. Erläuterungen zu Abs. 1a: Zusätzlicher Höchstbetrag für Zuwendungen in den Vermögensstock einer Stiftung

I. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 1a

100

Bedeutung: Die – zum VZ 2000 eingefügte und ab VZ 2007 stark erweiterte – Vorschrift (Einzelheiten zur Rechtsentwicklung s. Anm. 2) gewährt zusätzlich zu den Höchstbeträgen nach Abs. 1 einen Abzugsbetrag von 1 Mio. € (zusammen veranlagte Ehegatten sowie eingetragene Lebenspartner nach § 2 Abs. 8: 2 Mio. €) für Zuwendungen in den Vermögensstock von Stiftungen. Der Stpfl. kann diesen Betrag sofort abziehen oder frei innerhalb von auf zehn Jahren verteilen. Die Regelung soll einen Anreiz für Zustiftungen schaffen (zu Künstlerstiftungen zB BOOCHS/GANTEFÜHRER, DB 1997, 1841).

Verfassungsmäßigkeit: Abs. 1a enthält eine Sonderbegünstigung in Abhängigkeit von der Rechtsform des Zuwendungsempfängers, die uE aber zulässig ist.

Eine vergleichbare Sonderbegünstigung von Stiftungen (§ 10b Abs. 1 Satz 3 aF) hat der BFH für verfassungsrechtl. zulässig gehalten, weil Stiftungen sich nicht aus Mitgliedsbeiträgen finanzieren könnten und daher auf einen Vermögensstock angewiesen seien (BFH v. 15.9.2010 – X R 11/08, BFH/NV 2011, 769). Auch die Stiftungsaufsicht, die die Einhaltung des Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrechts in besonderer Weise sicherstellt, bei gemeinnützigen Körperschaften anderer Rechtsformen aber keine Entsprechung findet, kann als Rechtfertigungsgrund genannt werden (so zutr. KIRCHHOF in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 10b Rz. 40).

II. Voraussetzungen für den zusätzlichen Abzug

Es muss sich um Spenden zur Förderung stbegünstigter Zwecke iSd. §§ 52–54 AO (vgl. zu diesen – bereits in Abs. 1 Satz 1 enthaltenen – Merkmalen Anm. 20–37) in den Vermögensstock einer Stiftung, die die Voraussetzungen des Abs. 1 Sätze 2 bis 6 erfüllt, handeln.

Spenden in den Vermögensstock: Der Vermögensstock einer Stiftung soll auf Dauer erhalten bleiben, da Stiftungen grds. auf unbegrenzte Zeit angelegt sind. Diese Definition des Vermögensstocks (zu erhaltendes Vermögen) enthält Abs. 1a Satz 1 seit VZ 2013 (zum Inkrafttreten s. ausführl. Anm. 149) auch ausdrücklich. Nur die Erträge des Vermögensstocks werden laufend zu den stbegünstigten Zwecken eingesetzt (BFH v. 15.9.2010 – X R 11/08, BFH/NV 2011, 769, unter II.2.c aa; gemeinnützigkeitsrechtl. abgesichert durch § 62 Abs. 3 Nr. 2 AO). Abs. 1a fördert daher nur die Ausstattung mit Stiftungskapital (im Wege der Erstaussstattung oder der Zustiftung). Wendet der Stpfl. – was ebenfalls möglich ist – einer Stiftung Mittel zur zeitnahen (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO) Erfüllung ihrer stbegünstigten Zwecke zu („verbrauchbares Vermögen“), ist dies nicht nach Abs. 1a, sondern nur nach Abs. 1 begünstigt (Einzelregelungen zur Abgrenzung: BMF v. 15.9.2014 – IV C 4 - S 2223/07/0006:005, BStBl. I 2014, 1278). Dies ist seit VZ 2013 in Abs. 1a Satz 2 klargestellt, galt uE aber auch schon vor der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung (glA HÜTTEMANN, DB 2000, 1584 [1590]; HÜTTEMANN, DB 2007, 2053 [2057]). Die Ausschlussregelung des Satzes 2 erfasst nicht nur reine „Verbrauchsstiftungen“ iSd. § 80 Abs. 2 Satz 2 BGB (zu zivil- und schenkungstrechl. Aspekten von Verbrauchsstiftungen von OERTZEN/FRIZ, BB 2014, 87), sondern auch Stiftungen, die über einen Vermögensstock verfügen, sofern die jeweilige Zuwendung nicht zur Erhöhung des Vermögensstocks, sondern zum Verbrauch geleistet wird. Seit VZ 2007 ist die vorherige Beschränkung auf Zuwendungen, die anlässlich der Neugründung der Stiftung geleistet werden (dazu BFH v. 6.12.2018 – X R 11/17, BFHE 263, 203, Rz. 19 ff.), entfallen. Vermögensstockspenden können daher auch an bereits bestehende Stiftungen geleistet werden.

Stiftung, die die Voraussetzungen des Abs. 1 Sätze 2 bis 6 erfüllt: Begünstigte Empfängerin kann sowohl eine Stiftung des öffentlichen Rechts als auch eine Stiftung des privaten Rechts (§§ 80 ff. BGB) sein.

► *Nichtrechtsfähige Stiftungen:* Unseres Erachtens sind auch sog. unselbständige (nichtrechtsfähige) Stiftungen, bei denen es sich um Sondervermögen eines dritten Rechtsträgers handelt, von der Begünstigung umfasst (glA obiter dictum in BFH v. 11.2.2015 – X R 36/11, BStBl. II 2015, 545, Rz. 46 ff.; BRANDL in BLÜMICH, § 10b Rz. 82 mwN [12/2018]; KIRCHHOF in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 10b Rz. 41; HÜTTEMANN, DB 2000, 1584 [1587]; RICHTER/EICHLER, FR 2007,

1037 [1039f.]; aA GESERICH in KSM, § 10b Rz. Ba 30 ff. [1/2009]). Hierfür spricht, dass der Wortlaut des Abs. 1a (für Stiftungen des privaten Rechts) lediglich an § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG anknüpft; unter diese Vorschrift können aber auch nichtrechtsfähige Stiftungen fallen, da sie ein KStSubjekt iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG sind (BFH v. 24.3.1993 – I R 27/92, BStBl. II 1993, 637; OFD Frankfurt v. 30.8.2011 – S 0170 A - 41 - St 53, DStR 2012, 610). Zudem waren unselbständige Stiftungen in § 62 aF AO ausdrücklich als der Gemeinnützigkeit fähige StRechtssubjekte genannt.

► *Vorstiftungen*: Sieht das Stiftungsgeschäft die Gründung einer rechtsfähigen Stiftung vor, sind Zuwendungen aus der Zeit vor Erlangung der Rechtsfähigkeit (Vorstiftung) nicht abziehbar (ausführl. BFH v. 11.2.2015 – X R 36/11, BStBl. II 2015, 545). Der BFH hat sich hierfür vor allem auf die freie Widerruflichkeit der Zuwendung bis zur Anerkennung der Stiftung durch die zuständige Behörde (§ 81 Abs. 2 BGB) und das Fehlen von Regelungen, wie sie § 11 Abs. 1 GmbHG und § 41 Abs. 1 AktG für die Vor-KapGes. enthalten, gestützt.

► *Ausländische Stiftungen*: Seit dem rückwirkenden Inkrafttreten des EU-UmsG im Jahr 2010 sind auch Stiftungen, die ihren Sitz in anderen EU-/EWR-Staaten haben, unter den zusätzlichen Voraussetzungen des Abs. 1 Sätze 2 bis 6 begünstigt (Einzelheiten s. Anm. 45–56).

Antrag des Steuerpflichtigen: Ein solcher ist schon deshalb erforderlich, um die Verteilung des Gesamtabzugsbetrags auf den Zehnjahreszeitraum (s. Anm. 102) zu bestimmen.

III. Rechtsfolgen

102

Höchstbetrag: Die besondere Begünstigung nach Abs. 1a gilt für Zustiftungen bis zu einem Gesamtbetrag von 1 Mio. € innerhalb eines Zehnjahreszeitraums.

Ehegatten: Seit VZ 2013 (zum Inkrafttreten s. ausführl. Anm. 149) enthält Abs. 1a Satz 1 Halbs. 2 eine ausdrückliche Regelung, wonach sich bei zusammen veranlagten Ehegatten (sowie eingetragenen Lebenspartnern nach § 2 Abs. 8) der Höchstbetrag auf 2 Mio. € verdoppelt. Es kommt nicht darauf an, welcher Ehegatte die Spende leistet (gemeinsamer, nicht aber ehегattenbezogener Höchstbetrag). Wechseln die Ehegatten jedoch innerhalb des Zehnjahreszeitraums zur Einzelveranlagung und ist die Spende an die Stiftung stl. noch nicht in vollem Umfang abgezogen, ist der vorzutragende Betrag danach aufzuteilen, wer die Spende wirtschaftlich getragen hat (BMF v. 15.9.2014 – IV C 4 - S 2223/07/0006:005, BStBl. I 2014, 1278, unter 1.b).

Bis VZ 2012 enthielt das Gesetz zur Frage des Höchstbetrags bei Ehegatten keine ausdrückliche Regelung. Für den insoweit vergleichbaren Wortlaut des § 10b Abs. 1 Satz 3 in der von 2000 bis 2006 geltenden Fassung hatte der BFH entschieden, dass der Höchstbetrag sich zwar nicht verdoppelt (so die gesetzliche Regelung in Abs. 2 für Zuwendungen an politische Parteien), er jedoch jedem Ehegatten gesondert für dessen eigene Spenden an Stiftungen zusteht (BFH v. 3.8.2005 – XI R 76/03, BStBl. II 2006, 121). Dies war uE auch auf Abs. 1a aF übertragbar, da die Interessenlage und Gesetzes-systematik vergleichbar war (ebenso im Erg. R 10b.3 Abs. 2 EStR 2012; ausführl. NICKEL/ROBERTZ, FR 2006, 66; MAIER, DStR 2006, 505).

Verhältnis zwischen Abs. 1 und Abs. 1a: Der Höchstbetrag nach Abs. 1a tritt ergänzend neben die Abzugsmöglichkeiten nach Abs. 1, erhöht also das Abzugsvolumen. Übersteigende Beträge können uE nach Abs. 1 abgezogen werden, da Abs. 1a nach seinem klaren Wortlaut „zusätzlich zu den Höchstbeträgen nach Abs. 1“ anzuwenden ist (glA HÜTTEMANN, DB 2000, 1584 [1590]; KÜHNEN in B/B,

§ 10b Rz. 90d [2/2018]; aA OFD Frankfurt v. 13.6.2008 – S 2223 A - 155 - St 216, DB 2008, 2002). Das Antragsrecht kann auch dahingehend ausgeübt werden, dass ein Teil der Vermögensstockspende nach Abs. 1 (zB bis zur Ausschöpfung der dortigen Höchstbeträge) und der übersteigende Teil nach Abs. 1a abziehbar sein soll (BMF v. 18.12.2008 – IV C 4 - S 2223/07/0020, BStBl. I 2009, 16, unter 3.). Zur Gewährung des Höchstbetrags in Organschaftsfällen s. Anm. 41.

Verteilung des Abzugsbetrags auf zehn Jahre: Der Stpfl. kann den Abzugsbetrag frei auf den VZ der Zuwendung und die folgenden neun VZ verteilen; es muss sich nicht um eine gleichmäßige Verteilung handeln. Er kann bereits den Gesamtbetrag der Zustiftung im ersten Jahr geltend machen. Leistet der Stpfl. innerhalb des noch laufenden Zehnjahreszeitraums weitere Spenden iSd. Abs. 1a, beginnt für diese zwar ein neuer Zehnjahreszeitraum; allerdings kann innerhalb des ersten Zehnjahreszeitraums insgesamt (also einschließlich späterer Zustiftungen) kein höherer Betrag als der in Satz 1 genannte Höchstbetrag von 1 Mio. € in Anspruch genommen werden. Nach Ablauf des ersten Zehnjahreszeitraums können dann Beträge aus der zweiten Stiftung, die den Höchstbetrag im ersten Zehnjahreszeitraum überstiegen haben, abgezogen werden (s. BMF v. 18.12.2008 – IV C 4 - S 2223/07/0020, BStBl. I 2009, 16, unter 3.; aA eventuell BRANDL in BLÜMICH, § 10b Rz. 85 [12/2018]). Diese Verwaltungsauffassung ist uE rechtl. nicht zwingend, aber noch vertretbar und jedenfalls für den Stpfl. günstig. Allerdings bleibt unklar, wie die – bei Zugrundelegung der Auffassung des BMF äußerst komplex werdende – gesonderte Feststellung der am Schluss des jeweiligen VZ noch nicht geltend gemachten Teile der Spenden in diesen Fällen ausgestaltet sein soll. Tätigt der Stpfl. nach Ablauf des Zehnjahreszeitraums eine erneute Spende iSd. Abs. 1a, beginnt jedenfalls ein neuer Zehnjahreszeitraum mit einem neuen Höchstbetrag. Beträge, die nach Ende des Zehnjahreszeitraums noch nicht nach Maßgabe des Abs. 1a abgezogen worden sind, sollen nach Auffassung der FinVerw. den Zuwendungsvortrag nach Abs. 1 Satz 9 erhöhen (BMF v. 18.12.2008 – IV C 4 - S 2223/07/0020, BStBl. I 2009, 16, unter 4.a; uE ist auch dies rechtl. nicht zwingend, aber jedenfalls als Billigkeitsregelung zulässig).

Gesonderte Feststellung: Gemäß § 10b Abs. 1a Satz 4 ist § 10d Abs. 4 entsprechend anwendbar. Daher ist der am Ende eines VZ verbleibende, noch nicht geltend gemachte Teil der Spende gesondert festzustellen, und zwar für jeden Ehegatten getrennt (BMF v. 18.12.2008 – IV C 4 - S 2223/07/0020, BStBl. I 2009, 16, unter 4.a). Der Abzug nach Abs. 1a in einem späteren Jahr des Zehnjahreszeitraums setzt zwingend die gesonderte Feststellung eines entsprechenden Betrags zum Ende des vorangegangenen VZ voraus (BFH v. 6.12.2018 – X R 11/17, BFHE 263, 203, Rz. 14).

103–109 Einstweilen frei.

**D. Erläuterungen zu Abs. 2:
Zuwendungen an politische Parteien****I. Parteispenden im Wechselspiel zwischen Parteiendemokratie
und BVerfG****1. Entwicklung des Parteispendenrechts durch Gesetzgeber
und BVerfG**

110

Die Rechtsentwicklung (s. auch Anm. 3) ist untrennbar mit der Rspr. des BVerfG verbunden, das dem Gesetzgeber (der hier mit den durch die Abzugsmöglichkeit begünstigten politischen Parteien identisch ist) mehrfach die Grenzen der Selbstbegünstigung aufzeigen musste. Mit dem StNeuordnungsg v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575) wurden die nach Abs. 1 begünstigten Zwecke auch auf staatspolitische Zwecke ausgedehnt. Diese Änderung hat das BVerfG (BVerfG v. 24.6.1958 – 2 BvF 1/57, BVerfGE 8, 51) allerdings für nichtig erklärt, soweit danach auch Zuwendungen an politische Parteien abgezogen werden konnten. Mit dem ParteienG v. 24.7.1967 (BGBl. I 1967, 773; BStBl. I 1967, 360) wurde dann Abs. 2 angefügt, der eine Begünstigung von Beiträgen und Spenden an politische Parteien bis zu einem Höchstbetrag von 600/1200 DM vorsah. Das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung des EStG v. 18.8.1980 (BGBl. I 1980, 1537; BStBl. I 1980, 581) verdreifachte die Höchstbeträge auf 1800/3600 DM. Mit dem Gesetz zur Änderung des ParteienG v. 22.12.1983 (BGBl. I 1983, 1577; BStBl. I 1984, 7) wurde der Abzug von Parteispenden neu geregelt. In § 34g wurde eine progressionsunabhängige StErmäßigung für Parteispenden eingeführt. Übersteigende Beträge konnten – durch eine in Abs. 2 aufgenommene Umdefinition des Begriffs „staatspolitische Zwecke“ entgegen der Rspr. des BVerfG – nach Abs. 1 abgezogen werden. Dies hatte zur Folge, dass der Abzug von Parteispenden nicht mehr auf die absoluten Höchstbeträge des Abs. 2 beschränkt war, sondern in Abhängigkeit von der Höhe des Gesamtbetrags der Einkünfte vorgenommen werden konnte. Das BVerfG (BVerfG v. 14.7.1986 – 2 BvE 2/84, 2 BvR 442/84, BVerfGE 73, 40) hat dies – wie allg. erwartet worden war – erneut für verfassungswidrig erklärt und für die Zeit bis zu einer gesetzlichen Neuregelung einen einkommensunabhängigen Höchstbetrag von 100 000 DM angeordnet. Durch das 5. Gesetz zur Änderung des ParteienG v. 22.12.1988 (BGBl. I 1988, 2615; BStBl. I 1989, 40) wurde dann die Begünstigung staatspolitischer Zwecke gestrichen. Die gleichzeitige Anhebung der Höchstbeträge für Parteispenden auf 60 000/120 000 DM ist durch das BVerfG (BVerfG v. 9.4.1992 – 2 BvE 2/89, BVerfGE 85, 264) mit einer Übergangsfrist bis zum 31.12.1993 für verfassungswidrig erklärt worden, weil der durchschnittliche Stpfl. diesen Höchstbetrag nicht annähernd ausschöpfen konnte und daher erneut vor allem Parteien mit Großspendern begünstigt wurden. Mit dem 6. Gesetz zur Änderung des ParteienG v. 28.1.1994 (BGBl. I 1994, 142; BStBl. I 1994, 207) wurden die Höchstbeträge dann auf 3 000/6 000 DM abgesenkt. Das 8. Gesetz zur Änderung des ParteienG v. 28.6.2002 (BGBl. I 2002, 2268; BStBl. I 2002, 666) brachte eine geringfügige Anhebung auf den noch heute geltenden Betrag von 1 650/3 300 €.

111 2. Verfassungsrechtliche Grundsätze für den Abzug von Parteispenden

Grundsätzliche Zulässigkeit der staatlichen Finanzierung politischer Parteien: Die – jedenfalls teilweise – Finanzierung politischer Parteien durch staatliche Mittel ist vom BVerfG wegen der zentralen Stellung der politischen Parteien im Verfassungsleben (Art. 21 GG) stets für verfassungsrechtl. zulässig gehalten worden (BVerfG v. 24.6.1958 – 2 BvF 1/57, BVerfGE 8, 51, unter B.II; BVerfG v. 9.4.1992 – 2 BvE 2/89, BVerfGE 85, 264, unter B.I.2). Die Staatsfinanzierung kann unmittelbar (durch Zuschüsse aus öffentlichen Haushalten) oder mittelbar (durch Gewährung stl. Vergünstigungen an Personen, die ihrerseits Zuwendungen an Parteien tätigen) erfolgen. § 10b Abs. 2 ist daher Teil der mittelbaren Staatsfinanzierung der deutschen politischen Parteien.

Wahrung der Chancengleichheit: Bei der Ausgestaltung der staatlichen Parteienfinanzierung ist jedoch das Grundrecht der politischen Parteien auf Chancengleichheit (Art. 21 GG) zu beachten. Weil das BVerfG seiner Rspr. schon früh den Erfahrungssatz zugrunde gelegt hat, dass Parteispenden – anders als die meisten Zuwendungen für gemeinnützige Zwecke iSd. Abs. 1 – interessengeleitet, also auch zur Förderung und Durchsetzung der eigenen Interessen des Spenders, gegeben werden, bedeutet Chancengleichheit auch, dass Parteien, die sich vorwiegend an kapitalkräftige Kreise wenden, durch die mittelbare stl. Förderung nicht stärker begünstigt werden dürfen als Parteien mit einer weniger finanzstarken Klientel. Die Ausgestaltung der Förderung in Abhängigkeit sowohl vom Gesamtbetrag der Einkünfte des Spenders als auch von dessen individuellem Grenzsteuersatz (so die Regelung in § 10b Abs. 1) ist daher für Parteispenden unzulässig (zum Ganzen BVerfG v. 24.6.1958 – 2 BvF 1/57, BVerfGE 8, 51, unter B.III.3, IV.; BVerfG v. 14.7.1986 – 2 BvE 2/84, 2 BvR 442/84, BVerfGE 73, 40, unter C.). Vielmehr ist die Abzugsmöglichkeit auf einen für alle Stpfl. gleichen Höchstbetrag zu begrenzen, der nicht so hoch sein darf, dass ihn ausschließlich Stpfl. mit hohem Einkommen ausschöpfen können (BVerfG v. 9.4.1992 – 2 BvE 2/89, BVerfGE 85, 264, unter B.III.2.b). Zudem muss sich die stl. Begünstigung auf natürliche Personen beschränken; Parteispenden von Körperschaften dürfen stl. nicht abziehbar sein (BVerfG v. 9.4.1992 – 2 BvE 2/89, BVerfGE 85, 264, unter B.III.2.a).

Verfassungsrechtliche Beurteilung der heute geltenden Rechtslage: Die heutige Ausgestaltung der estl. Förderung von Zuwendungen an politische Parteien mit der vorrangigen Gewährung einer progressionsunabhängigen StErmäßigung von 825 € nach § 34g und dem Abzug übersteigender Beträge bis zu 1 650 € (§ 10b Abs. 2) nach Maßgabe des individuellen Grenzsteuersatzes genügt uE den verfassungsrechtl. Anforderungen (glA KÜHNEN in B/B, § 10b Rz. 112 [2/2018]; PUST in LBP, § 10b Rz. 221 [12/2017]; BRANDL in BLÜMICH, § 10b Rz. 107 [12/2018]; enger KIRCHHOF in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 10b Rz. 54: das Maß sei bis zur äußersten Grenze ausgeschöpft). Im Jahr 1968 hat das BVerfG den damaligen Höchstbetrag von 600 DM für eindeutig noch im Rahmen des verfassungsrechtl. Zulässigen gehalten (BVerfG v. 3.12.1968 – 2 BvE 1, 2, 5/67, BVerfGE 24, 300, unter C.VI.1); für den im Jahr 1984 geltenden Höchstbetrag von 1 200 DM hat es sogar ausdrücklich die Möglichkeit einer Anhebung erwähnt (BVerfG v. 9.4.1992 – 2 BvE 2/89, BVerfGE 85, 264, unter B.III.2.b (2)); für die Zulässigkeit der im Jahr 1999 geltenden Höchstbeträge auch BFH v. 3.6.2002 – XI B 205/01, BFH/NV 2002, 1300). Angesichts der seitherigen Einkommens- und Preissteigerungen gilt dies auch für die heute im Gesetz enthaltenen Höchstbeträge. Zur Verfassungsmäßigkeit des Ausschlusses unabhängiger Wählervereinigungen s. Anm. 115.

Parteiansponsoring: Wegen dieser aus verfassungsrechtl. Gründen niedrig zu haltenden Höchstbeträge ist die Abgrenzung zwischen Parteispenden einerseits und Parteiansponsoring (BA) andererseits äußerst sensibel. Die Abzugsmöglichkeiten sind hier restriktiver zu handhaben als beim Sponsoring gemeinnütziger Organisationen (näher HEY, DB 2005, 1403; GESERICH in KSM, § 10b Rz. C 10 [1/2009]).

Einstweilen frei.

112–114

II. Voraussetzungen für den Abzug von Zuwendungen an politische Parteien

115

Abs. 2 erfasst Zuwendungen an politische Parteien iSd. § 2 ParteienG.

Zuwendungen: Dieser Begriff umfasst nach der in Abs. 1 Satz 1 enthaltenen, auch für Abs. 2 geltenden Definition sowohl Spenden als auch Mitgliedsbeiträge (Einzelheiten s. Anm. 20–27). Auch Sachzuwendungen und Aufwandspenden sind (nach Maßgabe der in Abs. 3 enthaltenen Regelungen) abziehbar (Einzelheiten s. Anm. 120 ff.). Ob Parteien in großem Stil stbegünstigte Zuwendungen für Zwecke außerhalb ihrer politischen Arbeit einwerben dürfen, ist uE zweifelhaft (für die Zulässigkeit einer CDU-Spendenaktion zur Anschaffung von Schutzkleidung für Polizisten aber GLOCKEMANN, BB 2003, 503).

Politische Parteien iSd. § 2 ParteienG: Nach der gesetzlichen Definition des § 2 Abs. 1 Satz 1 ParteienG sind Parteien Vereinigungen von Bürgern, die dauernd oder für längere Zeit für den Bereich des Bundes oder eines Landes auf die politische Willensbildung Einfluss nehmen und an der Vertretung des Volkes im Deutschen BTag oder einem Landtag mitwirken wollen, wenn sie nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse, insbes. nach Umfang und Festigkeit ihrer Organisation, nach der Zahl ihrer Mitglieder und nach ihrem Hervortreten in der Öffentlichkeit eine ausreichende Gewähr für die Ernsthaftigkeit dieser Zielsetzung bieten. Darüber hinaus ist § 10b Abs. 2 jedoch so auszulegen, dass er nur solche Parteien begünstigt, deren innere Organisation auch den Anforderungen des § 6 ParteienG genügt (BFH v. 7.12.1990 – X R 1/85, BStBl. II 1991, 508).

Kein Abzug beim Ausschluss der Partei von der staatlichen Teilfinanzierung: Seit dem 29.7.2017 (Art. 8 PartFinAusschlG) erfordert der Abzug von Zuwendungen an politische Parteien zusätzlich, dass die jeweilige Partei nicht gem. § 18 Abs. 7 PartG von der staatlichen Teilfinanzierung ausgeschlossen ist. Die Regelung des § 18 Abs. 7 PartG betrifft Parteien, die vom BVerfG verboten wurden (Art. 21 Abs. 2 GG), deren Verfassungsfeindlichkeit vom BVerfG festgestellt wurde (Art. 21 Abs. 3, 4 GG) oder die sich selbst aufgelöst haben.

► *Hintergrund:* Im zweiten NPD-Verbotsverfahren war das BVerfG zwar zu der Einschätzung gekommen, dass die Beseitigung der freiheitlichen demokratischen Grundordnung anstrebt. Für ein Parteiverbot nach Art. 21 Abs. 2 GG reiche dies aber nicht aus, da es aufgrund der Schwäche dieser Partei keine konkreten Anhaltspunkte von Gewicht gebe, die es zumindest möglich erscheinen ließen, dass dieses Handeln zum Erfolg führe (BVerfG v. 17.1.2017 – 2 BVB 1/13, BVerfGE 144, 20). Daraufhin wurde in Art. 21 Abs. 3 GG die Möglichkeit geschaffen, solche Parteien (auch wenn sie nicht verboten werden) von der staatlichen Finanzierung sowie der StBegünstigung von Zuwendungen auszuschließen. Auch über diese Sanktion – die ein milderes Mittel als ein Parteiverbot darstellt – entscheidet ausschließlich das BVerfG in einem gesonderten Verfahren (Art. 21 Abs. 4 GG). Ab dem Zeitpunkt einer entsprechenden

Entsch. des BVerfG verliert eine Partei für sechs Jahre (§ 46a Abs. 1 Satz 1 BVerfGG) den Anspruch auf staatliche Teilfinanzierung (§ 18 Abs. 7 PartG).

► *Maßgebender Zeitpunkt:* Für den Wegfall der stl. Abzugsmöglichkeit von Parteispenden sind uE die in § 18 Abs. 7 PartG genannten Zeitpunkte maßgeblich. Dabei handelt es sich um den Zeitpunkt der Selbstauflösung einer Partei, den Zeitpunkt ihres Verbots durch das BVerfG bzw. den Zeitpunkt der Entsch. des BVerfG über die Feststellung ihrer Verfassungsfeindlichkeit. Dies bedeutet, dass Zuwendungen, die vor den genannten Zeitpunkten abgefließen sind (§ 11 Abs. 2), auch dann abziehbar bleiben, wenn im Zeitpunkt der StFestsetzung die Partei bereits verboten oder ihre Verfassungsfeindlichkeit festgestellt ist. Abweichend davon wird in den Gesetzgebungsmaterialien die Auffassung vertreten, ein Abzug sei auch bei einer Zuwendung, die vor dem in § 18 Abs. 7 PartG genannten Zeitpunkt abgefließen ist, nicht möglich, wenn die Zuwendungsbestätigung erst danach ausgestellt werde, weil zu vermuten sei, dass dem Zuwendenden aufgrund der Medienberichterstattung über die Entsch. des BVerfG bekannt sei, dass die Zuwendungsbestätigung unrichtig sei (BTDrucks. 18/12358, 11). Dies ist uE nicht zutr. Wenn eine Zuwendung im Zeitpunkt ihres Abflusses die materiell-rechtl. Voraussetzungen für den Spendenabzug erfüllt, dann darf sie auch entsprechend bescheinigt werden. Der amtliche Vordruck für die Bestätigung von Zuwendungen an politische Parteien (Anlage 5 zu BMF v. 7.11.2013 – IV C 4 – S 2223/07/0018:005, BStBl. I 2017, 1333 [1341]) enthält nur die Versicherung, dass die Zuwendung ausschließlich für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet wird. Eine Bestätigung der Verfassungstreue der Partei wird in dem Vordruck nicht verlangt. Eine Zuwendungsbestätigung ist daher nicht allein wegen einer erst nach der Zuwendung ergangenen Entsch. des BVerfG über die Verfassungsfeindlichkeit der Partei „unrichtig“.

► *Praktische Bedeutung:* Angesichts des erheblichen Aufwands, der für die Feststellung des Ausschlusses einer Partei von der staatlichen Finanzierung betrieben werden muss, wird der Anwendungsbereich der Ausschlussklausel voraussichtlich eher klein bleiben. Gegenwärtig ist beim BVerfG lediglich ein gegen die NPD gerichtetes Verfahren anhängig (Az. 2 BvB 1/18; Antrag des BRat v. 3.3.2018, BTDrucks. 30/18).

Ausländische Parteien sind von der stl. Begünstigung ausgeschlossen, weil sie nicht unter die Definition des § 2 ParteienG fallen. Auch das EU-UmsG hat daran nichts geändert. Der Ausschluss ausländ. Empfänger bei Parteispenden lässt sich aber uE – anders als bei den gemeinnützigen Zwecken iSd. Abs. 1 (s. dazu Anm. 46 ff.) – europarechtl. noch rechtfertigen, denn die Parteienfinanzierung weist eine so starke Nähe zu den Kernfunktionen des jeweiligen Nationalstaats auf, dass es nicht Aufgabe eines EU-Mitgliedstaats sein kann, den politischen Willensbildungsprozess in anderen Mitgliedstaaten mitzufinanzieren. Im Gegenteil könnte die mittelbare Finanzierung ausländ. politischer Parteien durch andere Staaten völkerrechtl. sogar als unfreundlicher Akt angesehen werden.

Unabhängige Wählervereinigungen sind ebenso wie ausschließlich kommunalpolitisch tätige Organisationen ebenfalls vom Anwendungsbereich des Abs. 2 ausgeschlossen (werden allerdings von § 34g erfasst). Dies beruht darauf, dass der Begriff „Partei“ gem. § 2 Abs. 1 PartG ein Anstreben von Mandaten im BTag oder einem Landtag voraussetzt.

► *Verfassungsmäßigkeit:* Das BVerfG hat den bis VZ 1983 geltenden völligen Ausschluss der Möglichkeit, stbegünstigte Zuwendungen an unabhängige Wählervereinigungen (das BVerfG verwendet idR die Bezeichnung „kommunale

Wählervereinigungen“) zu leisten, zunächst für zulässig gehalten, weil den politischen Parteien aufgrund ihrer umfassenden Beteiligung an der politischen Willensbildung erheblich höhere Kosten entstehen als solchen Vereinigungen, deren Tätigkeit auf die kommunale Ebene begrenzt ist (BVerfG v. 15.1.1985 – 2 BvR 1163/82, BVerfGE 69, 92). Es hat allerdings ausdrücklich eingeschränkt, diese Beurteilung gelte nur deshalb, weil nach der damaligen Rechtslage auch Zuwendungen an politische Parteien lediglich bis zu einem Betrag von 600 DM abziehbar waren und die sich daraus ergebende maximale Steuerersparnis so geringfügig sei, dass sie nicht zu einer ernsthaften Verletzung des Grundsatzes der Chancengleichheit führen könne. Nachdem im Jahr 1984 die Abzugsbeträge deutlich erhöht worden waren und zusätzlich die StErmäßigung nach § 34g eingeführt worden war, hat das BVerfG (BVerfG v. 21.6.1988 – 2 BvR 638/84, BVerfGE 78, 350) im Hinblick auf das Gebot der Chancengleichheit jedoch eine zumindest teilweise Einbeziehung unabhängiger Wählervereinigungen in die Begünstigung gefordert. Verfassungswidrig war es auch, Zuwendungen an unabhängige Wählervereinigungen – anders als Zuwendungen an politische Parteien – der Erbschaft- und Schenkungsteuer zu unterwerfen (BVerfG v. 17.4.2008 – 2 BvL 4/05, BVerfGE 121, 108). Gegen die seit 1984 geltende Regelung im EStG (Einbeziehung von Zuwendungen an unabhängige Wählervereinigungen in die – vorrangige – StErmäßigung nach § 34g, nicht aber in die für übersteigende Beträge geltende Abzugsmöglichkeit nach § 10b Abs. 2) hat das BVerfG (BVerfG v. 20.2.1991 – 2 BvR 176/90, HFR 1991, 720) jedoch erkennbar keine Bedenken geäußert, auch wenn die zitierte Entsch. formal noch nicht die seit 1984 geltende Rechtslage betraf. Der BFH hat die Verfassungsmäßigkeit auch für das Jahr 2011 bejaht (BFH v. 20.3.2017 – X R 55/14, BStBl. II 2017, 1122, Anm. NÖCKER, HFR 2018, 113).

► *Stellungnahme:* Dies ist uE noch vertretbar. Ein Anspruch der unabhängigen Wählervereinigungen auf vollständige Gleichstellung mit den politischen Parteien würde voraussetzen, dass auch ihre Finanzierungs- und insbes. Kostenstrukturen vergleichbar wären. Dies ist jedenfalls beim derzeitigen Stand der Entwicklung unabhängiger Wählervereinigungen aber noch nicht der Fall (vgl. auch BVerfG v. 29.9.1998 – 2 BvL 64/93, BVerfGE 99, 69, unter C.I.). Die Begründungserwägungen des BVerfG in seiner jüngsten Entsch. zur Ungleichbehandlung zwischen Parteien und Wählervereinigungen bei der Schenkungsteuer (BVerfG v. 17.4.2008 – 2 BvL 4/05, BVerfGE 121, 108, unter C.II.3) scheinen allerdings kaum noch eine Rechtfertigung für Differenzierungen zwischen diesen beiden Gruppen zuzulassen; insofern dürfte eine erneute verfassungsrechtl. Überprüfung des Ausschlusses unabhängiger Wählervereinigungen von der Begünstigung des § 10b Abs. 2 durchaus nicht aussichtslos sein (ähnlich BRANDL in BLÜMICH, § 10b Rz. 4 [12/2018]; KIRCHHOF in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 10b Rz. 51a).

Zuwendungsbestätigung: Das Erfordernis der Vorlage einer Zuwendungsbestätigung (§ 50 EStDV) gilt auch für Zuwendungen an politische Parteien (Einzelheiten s. Anm. 80 ff.). Für Zuwendungen an politische Parteien gelten allerdings Erleichterungen bei den Formalien (s. Anm. 85, 86).

III. Rechtsfolgen

116

Höchstbeträge: Nach § 10b Abs. 2 Satz 1 gilt für Zuwendungen an politische Parteien ein Höchstbetrag von 1 650 € pro Jahr. Bei zusammenveranlagten Ehegatten (sowie eingetragenen Lebenspartnern nach § 2 Abs. 8) sind Zuwendun-

§ 10b Anm. 116–121 E. Abs. 3: Sachzuwendungen, Aufwandspenden

gen bis zu insgesamt 3 300 € pro Jahr abziehbar, und zwar unabhängig davon, welcher Ehegatte/Lebenspartner die Beträge aufgewendet hat. Ein Vortrag von Zuwendungen, die die Höchstbeträge übersteigen, in Folgejahre (so Abs. 1 Satz 9 für Zuwendungen iSd. Abs. 1) ist nicht vorgesehen.

Vorrang des § 34g: Zuwendungen an politische Parteien sind estl. vorrangig im Wege der (progressionsunabhängig wirkenden) StErmäßigung nach § 34g zu berücksichtigen. Nur Zuwendungen, die den nach § 34g begünstigten Betrag (1 650 €; bei zusammenveranlagten Ehegatten/eingetragenen Lebenspartnern insgesamt 3 300 €) übersteigen, können nach § 10b Abs. 2 abgezogen werden; ein Wahlrecht besteht nicht.

Kein Abzug als Betriebsausgaben/Werbungskosten: Auch wenn Parteispenden im Einzelfall aus Gründen gegeben werden sollten, die mit der Förderung der eigenen Einkunftserzielung in Zusammenhang stehen, sind sie nicht als BA/WK abziehbar (§ 4 Abs. 6, § 9 Abs. 5 Satz 1; s. ausführl. § 4 Anm. 2000 ff.).

117–119 Einstweilen frei.

E. Erläuterungen zu Abs. 3: Sachzuwendungen, Aufwandspenden

120

I. Regelungsinhalt des Abs. 3

Abs. 3 Satz 1 enthält die (lediglich klarstellende) Regelung, dass auch Zuwendungen von WG (Sachzuwendungen) begünstigt sind. Die Hauptproblematik bei Sachspenden liegt in der Anwendung der Bewertungsvorschriften der Sätze 2 bis 4. Die Sätze 5 und 6 knüpfen den Abzug von Aufwandspenden an die Erfüllung besonderer Voraussetzungen.

Abs. 3 gilt sowohl für Zuwendungen zur Förderung sbegünstigter Zwecke iSd. Abs. 1, 1a als auch für Zuwendungen an politische Parteien (Abs. 2). Ferner erklärt § 34g Satz 3 die Regelungen des Abs. 3 auch im Rahmen der durch § 34g gewährten StErmäßigung für Zuwendungen an politische Parteien für anwendbar.

II. Sachzuwendungen (Abs. 3 Sätze 1 bis 4)

1. Begünstigung von Sachzuwendungen dem Grunde nach (Abs. 3 Satz 1)

121 a) Begünstigung der Zuwendung von Wirtschaftsgütern

Nach Abs. 3 Satz 1 „gilt“ die Zuwendung von WG als Zuwendung iSd. § 10b. Entgegen dem Wortlaut handelt es sich allerdings nicht um eine Fiktion, sondern um eine lediglich klarstellende Regelung, denn schon aus den allgemeinen Grundsätzen ergibt sich, dass Aufwendungen nicht nur in Geld, sondern auch in Geldeswert (so für Einnahmen ausdrücklich § 8 Abs. 1) bestehen können (BFH v. 22.10.1971 – VI R 310/69, BStBl. II 1972, 55).

Begriff des Wirtschaftsguts: Siehe ausführl. § 5 Anm. 560 ff. Auch bei § 10b sind sowohl Sachen als auch Rechte umfasst.

► *Blut- und Organspenden:* Zwar werden Organe und menschliches Blut mit der Trennung vom Körper zivilrechtl. zu beweglichen Sachen (ELLENBERGER in PALANDT, 78. Aufl. 2019, § 90 BGB Rz. 3) und sind somit als WG anzusehen. Ihnen kommt uE aus der insoweit maßgebenden Sicht des „Spenders“ aber kein Vermögenswert zu, so dass der Abzug einer Zuwendung ausgeschlossen ist. Für die „Organspende“ ist dieses Erg. uE eindeutig, da jedenfalls in Deutschland ein kommerzieller Organhandel untersagt ist (glA, allerdings in einer nicht tragenden Erwägung, Saarl. FG v. 18.12.2008 – 2 K 2400/06, EFG 2009, 743, rkr.). Bei „Blutspenden“ gilt trotz des hier bestehenden Handels mit Blutkonserven nichts anderes, weil zumindest im Regelfall bei Blutspendeaktionen kein Entgelt gewährt wird (glA OFD Frankfurt v. 15.12.1994 – S 2223 A - 9 - St II 22, FR 1995, 287; KIRCHHOF in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 10b Rz. 56; GESERIC in KSM, § 10b Rz. D 115 [1/2009]; BRANDL in BLÜMICH, § 10b Rz. 120 [12/2018]; HÜTTEMANN, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, Rz. 8.32; aA unter Hinweis auf den Handel mit Blutkonserven DRASDO, DSrR 1987, 327 [330]; wohl auch KÜHNEN in B/B, § 10b Rz. 15 [2/2018]). Davon unberührt bleibt allerdings, dass ein Stpfl., der für eine „Blutspende“ im Einzelfall einen Geldbetrag erhält, diesen natürlich unter Inanspruchnahme der Begünstigung des § 10b spenden kann.

► *Weitere Beispiele:* Zum Abzug von Sachzuwendungen in Gestalt von Zeitungsabonnements, die Studentenwerken zur Weitergabe an Studierende zur Verfügung gestellt werden, s. OFD Frankfurt v. 6.9.2010 – S 2223 A - 188 - St 216, DB 2010, 2533.

Zeitpunkt der Zuwendung: Die Zuwendung liegt in der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums am WG (BFH v. 8.8.1990 – X R 149/88, BStBl. II 1991, 70, unter 3. vor a); dies ist zugleich auch der maßgebende Zeitpunkt der Zuwendung (zum Erfordernis einer Wertabgabe und zum Zeitpunkt des Abflusses s. auch Anm. 27). Zur Bilanzierung von Sachzuwendungen beim Empfänger s. LEHMANN, DB 2006, 1281; LEHMANN, DB 2007, 641.

Sachzuwendungen in einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb: Zuwendungen in einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb einer ansonsten nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 stbefreiten Körperschaft sind nicht nach § 10b begünstigt (s. allg. dazu Anm. 51). Diese Problematik stellt sich vor allem bei Sachzuwendungen (zB Spende von Sachpreisen für eine Tombola; Spende von Altmaterialien [Altkleider, Altpapier], die der Empfänger anschließend zum Zweck der Einnahmeerzielung verkauft; Spende von Waren für einen Basar). Hier kann uE aber keine Ausnahme von dem genannten Grundsatz gemacht werden. Soweit ein Teil der Literatur den Abzug gleichwohl mit dem Argument rechtfertigen will, dass der Abzug einer Sachzuwendung grds. auch dann zulässig sei, wenn der Empfänger die Sache verkaufe und den Erlös für seine stbegünstigten Zwecke einsetze (so zB BRANDL in BLÜMICH, § 10b Rz. 120 [12/2018]), ist zwischen beiden Problemkreisen zu differenzieren: Richtig ist, dass die Begünstigung einer Zuwendung nach § 10b nicht deswegen ausscheidet, weil der Empfänger die Sache verkauft. Davon zu trennen ist aber die Frage der Begünstigung von Zuwendungen in wirtschaftliche Geschäftsbetriebe. Nach § 10b abziehbar sind daher nur solche zum Verkauf durch den Empfänger bestimmten Sachzuwendungen, die nicht in einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb geleistet werden (zB Zuwendung eines Grundstücks, das der Zuwendungsempfänger anschließend verkauft, ohne damit die Grenze der privaten Vermögensverwaltung zu überschreiten). Auch bei Zuwendungen in einen Zweckbetrieb ist der Abzug nach § 10b zu gewähren (SCHLEDER, DB 1988, 1132 [1133]).

122 **b) Keine Begünstigung der Zuwendung von Nutzungen und Leistungen**

Abs. 3 Satz 1 schließt die Zuwendung von Nutzungen und Leistungen ausdrücklich von der Begünstigung durch den SA-Abzug des § 10b aus.

Nur klarstellende Bedeutung: Soweit die Zuwendung von Nutzungen oder Leistungen schon keine „Ausgabe“ iSd. § 11 Abs. 2 darstellt, hat die gesetzliche Einschränkung nur klarstellenden Charakter. An einer „Ausgabe“ fehlt es insbes. bei der Gewährung zinsloser Darlehen sowie beim Einsatz der eigenen Arbeitskraft (BFH v. 25.7.1969 – VI R 269/67, BStBl. II 1969, 681; für eine entsprechende Gesetzesänderung jedoch SCHÄFERS, DStZ 2002, 287; hiergegen wiederum ROMSWINKEL/WEBLING, DStZ 2002, 754) zugunsten stbegünstigter Körperschaften.

Abzug eigener Aufwendungen bleibt möglich: In dieser klarstellenden Bedeutung erschöpft sich der Regelungsgehalt des Satzes 1 Halbs. 2 bereits, denn sofern dem Stpfl. bei der Zurverfügungstellung von Nutzungen und Leistungen eigene Aufwendungen entstehen, steht die genannte Vorschrift dem Abzug dieser Aufwendungen nicht entgegen. Dies betrifft zB den Einsatz des eigenen Pkw. zur Beförderung hilfsbedürftiger Personen nach Einteilung durch die stbegünstigte Organisation (BFH v. 25.7.1969 – VI R 269/67, BStBl. II 1969, 681; BFH v. 24.9.1985 – IX R 8/81, BStBl. II 1986, 726; zur Bewertung bei Pkw-Fahrtkosten s. jedoch Anm. 127, zu den detaillierten Angaben, die in der Zuwendungsbestätigung erforderlich sind, s. Anm. 82). Auch Leasingraten, die der Zuwendende für einen Gegenstand zahlt, den er einem begünstigten Empfänger überlassen hat, können abgezogen werden (BFH v. 8.8.1990 – X R 149/88, BStBl. II 1991, 70, unter 5., mwN).

Fahrtkosten, die dem Vorstandsmitglied eines Vereins entstehen, weil er zusätzlich ein Amt in einem Verband innehat, dem der Verein angehört, stehen nicht in Zusammenhang mit der Vereinstätigkeit und stellen daher keine Sachzuwendung an diesen Verein dar (BFH v. 29.11.1989 – X R 154/88, BStBl. II 1990, 570, unter 3.). Für sie darf allenfalls der Verband eine Zuwendungsbestätigung ausstellen. Dies ist uE nicht zwingend, weil die Ausübung des Amtes im Verband auch im Interesse des Vereins sein wird, der dem Verband angehört. Die BFH-Rspr. will hier offenbar vermeiden, dass beide Körperschaften Zuwendungsbestätigungen über denselben Aufwand ausstellen.

Auch ist es zulässig, die unentgeltliche Übereignung eines durch eigene Arbeitsleistung geschaffenen – objektiv werthaltigen – WG an eine zum Empfang von Zuwendungen berechnete Körperschaft stl. als begünstigte Zuwendung zu behandeln (so zutr. zur Schenkung selbst geschaffener Kunstwerke an ein Museum FG Berlin v. 14.11.1977 – V 231/77, EFG 1978, 376, rkr.).

Verzicht auf die Auszahlung einer Nutzungs- oder Leistungsvergütung: Überlässt der Stpfl. ein WG entgeltlich an die stbegünstigte Körperschaft oder erbringt er entgeltlich Dienstleistungen, ist es ihm natürlich möglich, auf die Auszahlung seines entstandenen Anspruchs zu verzichten. Er muss dann zwar die vereinbarte Vergütung versteuern (soweit nicht § 3 Nr. 26, 26a anwendbar sind), hat auf der anderen Seite aber eine nach § 10b abziehbare Geldzuwendung geleistet (OFD Frankfurt v. 30.3.1995 – S 2223 A - 22 - St II 22, FR 1995, 554, unter 1.).

Der BFH hat allerdings eine Fallgestaltung, in der Mitglieder, die für den Verein unter vorheriger Vereinbarung einer Vergütung tätig geworden waren, die in bar ausgezahlte Vergütung sofort an den Vereinskassierer zurückgegeben haben, als bedingungslosen Verzicht und Scheingeschäft beurteilt, so dass weder Arbeits-

lohn zufließe noch eine Spende abziehbar sei (BFH v. 5.12.1990 – I R 5/88, BStBl. II 1991, 308). UE würde allerdings gerade der hier entscheidende I. Senat des BFH derartige Gestaltungen heute wohl anders beurteilen (großzügiger auch BMF v. 6.8.1992 – IV B 7 - § 2729 - 10/92, DB 1992, 2417; anders auch HEINICKE in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 10b Rz. 3, 8). Sind jedoch die Mitglieder aufgrund eines Vorstandsbeschlusses verpflichtet, ihre „Vergütung“ sofort als Spende zur Verfügung zu stellen, ist auch nach der hier vertretenen Auffassung ein Abzug nicht möglich (so zutr. Hess. FG v. 23.11.1998 – 4 K 6322/97, EFG 1999, 459, rkr.).

Zur Abgrenzung zwischen der Zuwendung von Nutzungen einerseits und Aufwandspenden andererseits s. Anm. 134. Diese Frage ist wegen der sehr unterschiedlichen Voraussetzungen und Rechtsfolgen von entscheidender Bedeutung.

Einstweilen frei.

123–124

2. Bewertung von Sachzuwendungen (Abs. 3 Sätze 2 bis 4)

a) Problematik der Bewertung von Sachzuwendungen

125

Die Problematik bei Sachzuwendungen liegt nicht in ihrem Abzug dem Grunde nach, sondern in ihrer Bewertung, zumal es sich häufig um bereits gebrauchte WG handeln wird, deren Wert nur schwer zu ermitteln ist. Der Gesetzgeber, der eine doppelte steuermindernde Auswirkung der AK/HK eines WG weitgehend ausschließen will, hat insoweit eine differenzierende Regelung geschaffen:

- Grundsatz ist die Bewertung mit dem gemeinen Wert (Abs. 3 Satz 3 Halbs. 1; s. Anm. 127).
- Ist das WG jedoch unmittelbar vor seiner Zuwendung einem BV entnommen worden, ist der angesetzte Entnahmewert zzgl. USt maßgebend (Abs. 3 Satz 2; s. Anm. 126).
- Stammt das WG aus dem PV und ist es steuerverstrickt (würde also im Falle seiner Veräußerung ein Besteuerungstatbestand verwirklicht), kommt es darauf an, ob eine „Gewinnrealisierung“ stattgefunden hat. Ist dies der Fall, wird der gemeine Wert angesetzt (der idR mit dem im Rahmen des Realisierungsvorgangs angesetzten Wert identisch sein wird). Hat keine Gewinnrealisierung stattgefunden, ist der anzusetzende Wert der Zuwendung auf die fortgeführten AK/HK begrenzt (Abs. 3 Satz 4; s. Anm. 128).

b) Entnahme des Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen unmittelbar vor der Zuwendung (Abs. 3 Satz 2)

126

Ist das WG unmittelbar vor seiner Zuwendung einem BV entnommen worden, bestimmt Abs. 3 Satz 2, dass für die Ermittlung der Zuwendungshöhe der bei der Entnahme angesetzte Wert zzgl. der USt maßgebend ist.

Hintergrund ist die Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4, wonach eine Entnahme bei der betrieblichen Gewinnermittlung mit dem Buchwert angesetzt werden kann (Wahlrecht), wenn das WG unmittelbar nach seiner Entnahme einer stbegünstigten Körperschaft zur Verwendung für stbegünstigte Zwecke unentgeltlich überlassen wird (s. dazu § 6 Anm. 840 ff.; HÜTTEMANN, DB 2008, 1590; SEER, GmbHR 2008, 785). Dies vermeidet eine Gewinnrealisierung im BV und kann (insbes. bei WG mit hohen stillen Reserven) der besseren Ausnutzung der in

§ 10b Anm. 126–127 E. Abs. 3: Sachzuwendungen, Aufwandspenden

§ 10b Abs. 1 Satz 1 genannten Höchstbeträge dienen. § 10b Abs. 3 Satz 2 stellt in diesen Fällen eine Verknüpfung zwischen dem Entnahmewert und dem für die Zuwendung anzusetzenden Wert her, was sachlich gerechtfertigt ist.

Voraussetzungen: Diese knüpfen an § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 an, insbes. ist eine Entnahme des WG aus dem BV erforderlich. Das Erfordernis der Entnahme des WG „unmittelbar vor seiner Zuwendung“ korrespondiert insoweit mit § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4, als dort die Zuwendung des WG „unmittelbar nach seiner Entnahme“ verlangt wird. Eine zwischenzeitliche Nutzung des WG im PV erfüllt daher die Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 nicht, so dass die Bewertung einer anschließenden Zuwendung sich nicht nach § 10b Abs. 3 Satz 2, sondern nach Satz 3 richten würde.

Rechtsfolge: Wurde die Entnahme aus dem BV in Ausübung des durch § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 eingeräumten Wahlrechts mit dem Buchwert bewertet, ist dieser Wert auch für die Bewertung der Zuwendung maßgebend. Wurde im BV hingegen der Teilwert angesetzt (zB weil eine Gewinnrealisierung dort sinnvoll war, um einen ansonsten nicht abziehbaren Verlust auszugleichen), ist dieser auch für die Bewertung der Sachzuwendung zu übernehmen (streng genommen wäre dann der gemeine Wert maßgebend; in der Praxis wird für Zwecke des § 10b aber schlicht derselbe Wert wie bei der Entnahme angesetzt). Seit VZ 2013 ist in Abs. 3 Satz 2 klargestellt, dass auch die auf die Entnahme entfallende USt den Betrag der Zuwendung erhöht; dies wurde in der Praxis aber bereits vor der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung zutr. so gehandhabt (vgl. R 10b.1 Abs. 1 Satz 4 EStR 2012; BUCHNA, DB 1991, 1596). Die USt bemisst sich nach dem fiktiven Einkaufspreis für einen gleichartigen Gegenstand (§ 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG); bei der Sachspende von Lebensmitteln, deren Mindesthaltbarkeitsdatum fast abgelaufen ist, wird dieser Wert nahe 0 liegen (OFD Nds. v. 22.12.2015 – S 7109 - 31 - St 171, DStR 2016, 814; OFD Nds. v. 27.3.2017 – S 7109 - 31 - St 171, DB 2017, 941), so dass zB für Zuwendungen an eine „Tafel“ keine USt anfällt.

127 c) Ansatz des gemeinen Werts, wenn die Veräußerung des Wirtschaftsguts nicht steuerbar wäre (Abs. 3 Satz 3)

Ein WG, das weder aus dem BV stammt (dann gilt Satz 2) noch zum steuerverstrickten PV gehört (dann gilt Satz 4), ist gem. Abs. 3 Satz 3 mit dem gemeinen Wert zu bewerten.

Gemeiner Wert ist nach der Definition des § 9 Abs. 2 BewG, die auch im Rahmen des § 10b maßgebend ist (BFH v. 23.5.1989 – X R 17/85, BStBl. II 1989, 879, unter 1.c), der Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des WG bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis bestimmen, zu berücksichtigen, nicht jedoch ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse. Die Anordnung der Bewertung mit dem gemeinen Wert ist nur klarstellend (BFH v. 22.10.1971 – VI R 310/69, BStBl. II 1972, 55), weil § 9 BewG als sog. allgemeine Bewertungsvorschrift iSd. § 1 Abs. 1 BewG auch ohne ausdrückliche Erwähnung im EStRecht anzuwenden ist, solange keine abweichende Regelung getroffen wird.

Gebrauchte Wirtschaftsgüter: Hier sind wesentliche wertbildende Faktoren die AK/HK, das Alter des WG und der individuelle Erhaltungszustand (BFH v. 23.5.1989 – X R 17/85, BStBl. II 1989, 879, unter 2.b). Gerade bei der Zuwendung von WG, die üblicherweise als Abfall entsorgt oder unentgeltlich weitergegeben werden (zB Altkleider, Altpapier), sind an den Nachweis des Werts einer Sachzuwendung strenge Anforderungen zu stellen (BFH v. 22.10.1971 – VI R

310/69, BStBl. II 1972, 55; BFH v. 23.5.1989 – X R 17/85, BStBl. II 1989, 879, unter 1.c aa; SCHLEDER, DB 1988, 1132; differenzierend DRASDO, DStR 1987, 327 [330]: gebrauchte Kleidung habe idR einen Wert, Altpapier hingegen nicht, was nach heutiger Marktlage allerdings uE eher umgekehrt zu sehen sein dürfte). Pauschale Wertschätzungen für größere Einheiten gleichartiger WG werden von der FinVerw. nicht anerkannt (OFD Hannover v. 30.12.1997 – S 2223 - 212 - StO 242, DStR 1998, 247: Altkleider; OFD Frankfurt v. 6.11.2003 – S 2223 A - 22 - St II 2.06, DB 2003, 2624: Bibliothek). Häufig wird es sich bei der Zurverfügungstellung von Altmaterial, das zum Verkauf durch die Körperschaft bestimmt ist, aber ohnehin um eine Zuwendung in einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb handeln, die schon dem Grunde nach nicht abziehbar ist (s. Anm. 121). Zur Bewertung der Zuwendung von Kunstgegenständen s. OFD NRW v. 17.7.2018 – S 2223 - 2015/0029 - St 15, DB 2018, 2468.

Übertragung des Wirtschaftsguts gegen einen geringfügigen Kaufpreis:

In Fällen der Sachzuwendung ist ein Abzug nach § 10b uE nicht stets schon deshalb ausgeschlossen, weil ein (im Verhältnis zum gemeinen Wert des WG nur geringfügiger) Kaufpreis vereinbart wird (aA KIRCHHOF in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 10b Rz. 5; GESERIC in KSM, § 10b Rz. B 430 [12/2008]: Es handele sich nicht um eine Ausgabe, sondern um Einnahmeverzicht). Zwar beinhaltet der Begriff der „Spende“ grds. die Unentgeltlichkeit des Vorgangs, so dass im umgekehrten Fall, wenn der Stpfl. also einen überhöhten Geldbetrag zur Erlangung einer Sach- oder Dienstleistung der stbegünstigten Körperschaft zahlt, dieses Entgelt grds. nicht aufzuteilen ist (s. ausführl. Anm. 22 mit Ausnahmen). Diese Grundsätze, die vor allem auf den Bewertungsproblemen beruhen, sind auf Sachzuwendungen aber nicht in vollem Umfang übertragbar. Sofern hier der gemeine Wert des WG eindeutig feststellbar ist und dieser oberhalb des vereinbarten Kaufpreises liegt, ist der Differenzbetrag uE als Zuwendung anzusehen. Die Feststellungslast liegt allerdings beim Stpfl., zumal bei Vereinbarung eines Kaufpreises eine Vermutung für die (Voll-)Entgeltlichkeit des Geschäfts besteht. Einfacher und rechtssicherer ist es, das WG vollentgeltlich zu verkaufen und den gewünschten Zuwendungsbetrag anschließend in Geld zu leisten.

Pkw-Kosten (zum Abzug dem Grunde nach s. Anm. 122): Beim Einsatz des eigenen Pkw. sind wegen des für zugewendete Nutzungen geltenden Abzugsverbots (Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2) nur die „Einzelkosten“ abziehbar, dh. im Erg. nur die Kraftstoffkosten. Anteilige „Gemeinkosten“, zB für Anschaffung (AfA) und Reparaturen, sind hingegen nach ständiger Rspr. nicht in die Bewertung der Sachzuwendung einzubeziehen (BFH v. 29.11.1989 – X R 154/88, BStBl. II 1990, 570, unter 4.; BFH v. 28.11.1990 – X R 61/89, BFH/NV 1991, 305, unter 2.b; BFH v. 17.2.1993 – X R 119/90, BFH/NV 1994, 154, unter 2.). Dies uE zutr., weil die Gemeinkosten dem Stpfl. auch ohne die gelegentliche Nutzung des Pkw. für Zwecke der stbegünstigten Körperschaft entstanden wären und daher nicht als „zugewendet“ angesehen werden können. Zu den (sehr strengen) Anforderungen an die Ausgestaltung der Zuwendungsbestätigung bei Geltendmachung von Pkw-Kosten als Zuwendungen s. Anm. 82.

Häusliches Arbeitszimmer: Bei der Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers für Zwecke der stbegünstigten Körperschaft liegt nur insoweit eine begünstigte Zuwendung vor, als der Zuwendungsempfänger eigene Aufwendungen erspart. Dies ist nur der Fall, wenn er in demselben Umfang zur Erfüllung des begünstigten Zwecks und der konkreten Aufgabe Aufwendungen hätte tätigen müssen. Daran soll es bei Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer fehlen, solange nicht nachgewiesen wird, dass die begünstigte Körperschaft ansonsten selbst

§ 10b Anm. 127–128 E. Abs. 3: Sachzuwendungen, Aufwandspenden

einen Raum für die Erfüllung ihrer Aufgaben hätte anmieten müssen (BFH v. 17.2.1993 – X R 119/90, BFH/NV 1994, 154, unter 3.b bb).

Diese Rspr. ist uE sehr streng und lässt sich mit dem Gesetzeswortlaut kaum vereinbaren, denn dort wird nur eine – aus der Sicht des Stpfl. zu beurteilende – „Zuwendung“ gefordert, nicht aber eine Ersparnis von Aufwendungen beim Zuwendungsempfänger. Hintergrund dürfte aber auch hier die – im Grundsatz durchaus berechnete – Sorge vor dem Ausstellen von Gefälligkeits-Zuwendungsbestätigungen sein. Allerdings dürfte ein Spendenabzug der Kosten des eigenen häuslichen Arbeitszimmers wohl unter dem Gesichtspunkt ausscheiden, dass die Zuwendungen von Nutzungen nicht begünstigt ist.

128 d) Bei steuerverstrickten Wirtschaftsgütern des Privatvermögens Überschreiten der fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten nur bei Gewinnrealisierung (Abs. 3 Satz 4)

Nach dem Wortlaut des (ab VZ 2009 anwendbaren) Satzes 4 dürfen „in allen übrigen Fällen“ (dh. wenn eine im Zeitpunkt der Zuwendung vorgenommene Veräußerung eines WG des PV einen Besteuerungstatbestand erfüllen würde) die fortgeführten AK/HK nur überschritten werden, soweit eine Gewinnrealisierung stattgefunden hat.

Anwendungsbereich des Satzes 4: Die Vorschrift setzt zunächst voraus, dass es sich um ein WG des PV handelt (ebenso wie bei Satz 3). Im Gegensatz zu den Fällen des Satzes 3 erfasst Satz 4 nur die steuerverstrickten WG des PV. Darunter fallen:

- Anteile, die bei Einbringungen unter dem gemeinen Wert erworben wurden (§§ 20 ff. UmwStG 2006): Als „Besteuerungstatbestand“ iSd. § 10b Abs. 3 Satz 3 Halbs. 2 ist uE auch die Regelung des § 22 UmwStG anzusehen. Zwar wird danach nicht der Gewinn aus der Veräußerung des WG als solcher erfasst, wohl aber wird aufgrund der Veräußerung nachträglich ein Besteuerungstatbestand aus der vorangegangenen Einbringung ausgelöst. Erst recht gilt dies für einbringungsgeborene Anteile iSd. § 21 UmwStG 1995.
- Anteile iSd. § 17, dh. die Zuwendung von Anteilen an KapGes., wenn der Zuwendende innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 % beteiligt war.
- Wirtschaftsgüter iSd. § 23, also insbes. Grundstücke, die innerhalb von zehn Jahren nach ihrer Anschaffung zugewendet werden, oder andere WG, die innerhalb eines Jahres nach ihrer Anschaffung zugewendet werden.
- Wirtschaftsgüter iSd. § 20 Abs. 2, dh. sämtliche Anteile an KapGes. und Genossenschaften sowie andere Wertpapiere und Kapitalforderungen (ausführlich hierzu MÜLLER/TOLKSDORF, DStR 2015, 2116). Wenn der ESatz des Stpfl. über dem Abgeltungsteuersatz von 25 % liegt, ist es vorteilhafter, die stillen Reserven unter Inkaufnahme der Abgeltungsteuer zu realisieren und anschließend eine Geldspende in Höhe des vollen Betrags zu tätigen. Alternativ kann der KapErtrStAbzug nach § 43 Abs. 1 Satz 4 bis 6 ausgelöst werden, um die bei einem Verkauf anfallenden Transaktionskosten zu vermeiden (WALLENHORST, DStR 2016, 111).

Rechtsfolge: Abs. 3 Satz 4 differenziert danach, ob mit der Zuwendung eine Gewinnrealisierung stattgefunden hat.

► *Eine Gewinnrealisierung hat nicht stattgefunden:* Hier bestimmt Satz 4, dass die fortgeführten AK/HK nicht überschritten werden dürfen. Der Begriff der fortgeführten AK/HK ist weder in § 10b noch an anderer Stelle des EStG definiert.

Er ist zudem (ebenso wie der Begriff der Gewinnrealisierung) im Bereich des PV systemwidrig. Gleichwohl kann er in Anlehnung an § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 nur dahingehend zu verstehen sein, dass die AK/HK abzgl. der in Anspruch genommenen AfA gemeint sind. Der Abzug von AfA dürfte im hier interessierenden Zusammenhang nur für Gebäude, die unter § 23 fallen, von Bedeutung sein.

Nach dem Gesetzeswortlaut bleibt offen, was gelten soll, wenn der gemeine Wert im Zeitpunkt der Zuwendung unterhalb der fortgeführten AK/HK liegt. Zwar lässt § 10b Abs. 3 Satz 3 einen Rückgriff auf den gemeinen Wert nur zu, wenn eine im Zeitpunkt der Zuwendung vorgenommene fiktive Veräußerung keinen Besteuerungstatbestand erfüllen würde. Nach Sinn und Zweck der Regelung ist aber auch dann, wenn der gemeine Wert eines steuerverstrickten WG iSd. Satzes 4 unterhalb der fortgeführten AK/HK liegt, der gemeine Wert anzusetzen, weil nur eine StBegünstigung für tatsächlich einer stbegünstigten Körperschaft zugewendete Werte dem Zweck des SA-Tatbestands entspricht.

► *Eine Gewinnrealisierung hat stattgefunden:* In diesen Fällen lässt Satz 4 ein Überschreiten der AK/HK zu, sagt aber nicht, welcher Wert stattdessen anzusetzen sein soll. Unseres Erachtens kann es sich dann nur um den gemeinen Wert handeln, auch wenn dessen Ansatz durch den Wortlaut des Satzes 3 eigentlich ausgeschlossen zu werden scheint. Diese Alternative des Satzes 4 dürfte aber kaum einmal praktische Bedeutung erlangen, weil diejenigen StTatbestände, die Veräußerungen von WG des PV erfassen, derzeit keine Erweiterung auf Fälle der unentgeltlichen Zuwendung des WG an eine stbegünstigte Körperschaft enthalten.

Rechtslage vor Veranlagungszeitraum 2009: Da seinerzeit die Übertragung von WG des PV generell mit dem gemeinen Wert zu bewerten war, ergaben sich insbes. in Fällen der Zuwendung von Beteiligungen iSd. § 17, bei denen hohe Wertsteigerungen eingetreten waren, Steuervorteile, denn einerseits wurde durch die Übertragung kein Veräußerungstatbestand erfüllt; andererseits konnte der Zuwendende aber den (hohen) gemeinen Wert der Beteiligung als SA abziehen.

Einstweilen frei.

129–132

III. Aufwandspenden (Abs. 3 Sätze 5 und 6)

1. Zusätzliche Voraussetzungen für den Abzug von Aufwandspenden

133

Durch die Sätze 5 und 6 wird der Abzug von Aufwandspenden (zum Begriff sowie zur Abgrenzung von der Zuwendung von Nutzungen s. Anm. 134) von zusätzlichen Voraussetzungen abhängig gemacht. So muss ein Anspruch auf die Erstattung der Aufwendungen durch Vertrag oder Satzung eingeräumt sein (s. Anm. 135), der nicht unter der Bedingung des Verzichts stehen darf (s. Anm. 136). Mit dem Verzicht auf die Erstattung wird dieser Anspruch „zugewendet“ (s. Anm. 137).

Der BFH hat Aufwandspenden schon vor Schaffung der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung, die mW ab VZ 1990 in Kraft getreten ist, als begünstigt angesehen (für Reisekosten einer Ärztin, die ehrenamtlich eine Pilgerreise begleitet, BFH v. 24.2.1972 – IV R 2/68, BStBl. II 1972, 613; für Fahrtkosten eines Übungsleiters zum Ort seiner Tätigkeit BFH v. 28.4.1978 – VI R 147/75, BStBl. II 1979, 297). Dies sollte auch ohne Einräumung eines vertraglichen oder satzungsmäßigen Erstattungsanspruchs gelten (BFH v. 24.9.1985 – IX R 8/81,

§ 10b Anm. 133–135 E. Abs. 3: Sachzuwendungen, Aufwandspenden

BStBl. II 1986, 726, allerdings lag dieser Entsch. keine Aufwandspende, sondern eine „echte“ Sachzuwendung zugrunde; BFH v. 29.11.1989 – X R 154/88, BStBl. II 1990, 570, unter 1.; BFH v. 17.2.1993 – X R 119/90, BFH/NV 1994, 154, unter 2.; aA Nichtanwendungserlass BMF v. 27.8.1986 – IV B 4 - S 2223 - 194/86, BStBl. I 1986, 479). Vor diesem Hintergrund stellt sich die gesetzliche Regelung als Einschränkung der bis VZ 1989 jedenfalls nach Auffassung der Rspr. bestehenden umfassenderen Abzugsmöglichkeit dar (ähnlich auch BTDrucks. 11/4176, 13).

134 2. Aufwendungen zugunsten einer Körperschaft, die zum Empfang steuerlich abziehbarer Zuwendungen berechtigt ist

Uneigennützigkeit der Aufwendungen: Die Aufwendungen müssen der Körperschaft zugutegekommen sein. Solchen Aufwendungen, die auch der Wahrnehmung der eigenen Mitgliedschaft dienen, also zumindest teilweise im eigenen Interesse des Stpfl. getätigt werden, fehlt das für den Spendenabzug zwingend erforderliche Element der Uneigennützigkeit (BFH v. 9.5.2007 – XI R 23/06, BFH/NV 2007, 2251, unter II.2.d; umfassend hierzu FG München v. 7.7.2009 – 6 K 3583/07, EFG 2009, 1823, unter II.3.b bb, best. durch BFH v. 16.3.2010 – X B 131/09, BFH/NV 2010, 1453; FG Berlin-Brandenb. v. 4.3.2014 – 6 K 9244/11, EFG 2014, 989, rkr., unter I.2.c bb: Kosten der Mitglieder eines Sportvereins für Fahrten zum Training).

Abgrenzung zwischen Aufwandspenden und Sachzuwendungen: Die Abgrenzung zwischen Aufwandspenden (nur insoweit gelten die Einschränkungen der Sätze 5 und 6) und Sachzuwendungen (für die die genannten Einschränkungen nicht gelten) richtet sich danach, ob ein Zufluss beim begünstigten Empfänger bejaht werden kann. In dem in der Praxis am häufigsten vorkommenden Fall des Einsatzes des eigenen Pkw. liegt eine begünstigte Sachzuwendung vor, wenn der Einsatz nach außen erkennbar im Namen der stbegünstigten Einrichtung für deren satzungsmäßige Zwecke erfolgt und dieser damit Aufwendungen erspart werden (BFH v. 24.9.1985 – IX R 8/81, BStBl. II 1986, 726). Dies betrifft zB die in Anm. 122 genannten Fälle des Einsatzes des eigenen Pkw. zur Beförderung hilfsbedürftiger Personen nach Einteilung durch die stbegünstigte Organisation. Nutzt der Stpfl. seinen Pkw. hingegen lediglich, um von seiner Wohnung zum Sitz der stbegünstigten Organisation oder zu einem Einsatzort zu fahren, handelt es sich um Aufwandspenden, für deren stl. Berücksichtigung zusätzlich die Voraussetzungen der Sätze 5 und 6 vorliegen müssen.

Damit sind zwar die Voraussetzungen für die Berücksichtigung von Aufwandspenden enger als bei Sachzuwendungen in Gestalt von Nutzungsaufwendungen. Die Rechtsfolgen sind bei Aufwandspenden aber weitaus günstiger für den Stpfl., denn während bei Nutzungsaufwendungen nur die Einzelkosten stl. berücksichtigungsfähig sind (bei Pkw-Fahrtkosten also ausschließlich die Kraftstoffkosten, s. Anm. 127), kann ein Aufwendungsersatzanspruch auf Basis der Gesamtkosten vereinbart werden (s. Anm. 137).

135 3. Anspruch des Steuerpflichtigen auf Erstattung der Aufwendungen durch Vertrag oder Satzung

Die Regelungen des Gemeinnützigkeitsrechts, insbes. die hier zu beachtenden Verbote der Verfolgung eigenwirtschaftlicher Zwecke und von Zuwendungen

an die Mitglieder (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 AO), stehen einem angemessenen Ersatz von Aufwendungen (zur angemessenen Höhe s. Anm. 137) nicht entgegen. Ein solcher Aufwandsersatzanspruch muss, um für Zwecke des § 10b steuerwirksam zu sein, durch Vertrag (dh. individuell für bestimmte Personen, die für die Körperschaft tätig sind; ausführlich hierzu RAUSCH/MEIRICH, DStR 2017, 2769) oder durch Satzung (dh. allg. für jeden Tätigen oder zumindest für einen abstrakt umschriebenen Personenkreis) eingeräumt sein. Ein bloßer Vorstandsbeschluss reicht hingegen nicht aus (zutr. FG Berlin-Brandenb. v. 4.3.2014 – 6 K 9244/11, EFG 2014, 989, rkr., unter I.2.c aa).

Interessenlage: Die durch Abs. 3 Satz 5 eingeräumte Möglichkeit, Steuervorteile durch den Verzicht auf Aufwandsersatzansprüche zu erlangen, schafft ein gewisses Spannungsfeld: Auf der einen Seite muss es den Stpfl. möglich sein, die vorhandene gesetzliche Regelung über die Zulässigkeit von Aufwandspenden zu ihrem stl. Vorteil zu nutzen; andererseits dürfen Steuervorteile nicht durch rein formale Akte erlangt werden, die keine Entsprechung in der wirtschaftlichen Realität haben. Dieses Spannungsfeld ist dahingehend aufzulösen, dass im Hinblick auf die insoweit gleichgelagerten Interessen von „Spender“ und Körperschaft das Vorhandensein ernstlich gewollter, klarer, eindeutiger und widerspruchsfreier Vereinbarungen über den Aufwandsersatzanspruch erforderlich ist, die zudem auch ihrem Inhalt entsprechend durchgeführt werden (BFH v. 9.5.2007 – XI R 23/06, BFH/NV 2007, 2251, unter II.2.a). Beim Spender muss eine tatsächliche Vermögenseinbuße eingetreten sein (BFH v. 20.9.2016 – X R 36/15, BFH/NV 2017, 593, Rz. 17). Ist die Vergütung, auf die der Stpfl. verzichtet, bei ihm estpfl., ändert sich daran durch einen Verzicht auf den Anspruch nichts; die Zuwendungsbestätigung führt lediglich dazu, dass der stpfl. Vergütung ein gleich hoher Abzugsposten gegenübersteht (zutr. HÜTTEMANN, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, Rz. 8.35).

Ernsthaftigkeit der Einräumung: Die Einräumung des Aufwandsersatzanspruchs durch Vertrag oder Satzung darf nicht nur formal „auf dem Papier stehen“, sondern muss ernsthaft gewollt sein. Dies kommt auch durch die gesetzliche Regelung zum Ausdruck, wonach ein Anspruch, der nur unter der Bedingung des Verzichts eingeräumt wird, zur Erlangung der StBegünstigung nicht ausreicht (Abs. 3 Satz 6; s. Anm. 136).

4. Keine Einräumung des Anspruchs unter der Bedingung des Verzichts (Abs. 3 Satz 6) 136

Der Aufwandsersatzanspruch darf nicht unter der Bedingung des Verzichts eingeräumt worden sein (Abs. 3 Satz 6), dh. im Erg. nicht ausschließlich zu dem Zweck bestehen, dass zur Erlangung der StBegünstigung auf ihn verzichtet wird. Satzungs- oder Vertragsregelungen, die den Aufwandsersatzanspruch ausdrücklich und rechtl. von einem derartigen Verzicht abhängig machen, kommen in der Praxis naturgemäß so gut wie nicht vor (bejaht für einen Fall, in dem die vereinsinterne Regelung für Fahrtkosten ausschließlich eine Bescheinigung als Aufwandspende vorsah, von einer tatsächlichen Erstattung aber keine Rede war, s. FG Berlin-Brandenb. v. 4.3.2014 – 6 K 9244/11, EFG 2014, 989, rkr., unter I.2.c cc). Problematisch sind vielmehr Fallgestaltungen, die bei der FinVerw. den Eindruck erwecken, als würden – formal unbedingt bestehende – Aufwandsersatzansprüche in der tatsächlichen Durchführung des Verhältnisses zwischen der Körperschaft und den für sie ehrenamtlich tätigen Personen niemals geltend

gemacht, sondern stets auf dem Wege des Verzichts in einen Steuervorteil umgewandelt. Derartige Fälle werden von der FinVerw. vor allem dann aufgegriffen, wenn die Körperschaft zur tatsächlichen Befriedigung der eingeräumten Ansprüche nicht in der Lage zu sein scheint. Die Beurteilung dieser Fallgestaltungen ist zwischen Rspr. und FinVerw. umstritten:

Auffassung der Rechtsprechung: Danach bedeutet es keinen Verzicht auf den Aufwendungsersatzanspruch, wenn der Stpfl. mit der Körperschaft verabredet, eine „Spende“ in Höhe der für Zwecke der Körperschaft entstandenen Fahrtkosten zu leisten, die die Körperschaft sogleich als Aufwendungsersatz wieder an den Stpfl. auszahlt. Dies soll ausdrücklich auch dann gelten, wenn die Körperschaft zur Zahlung von Aufwendungsersatz wirtschaftlich gar nicht in der Lage sei (BFH v. 3.12.1996 – I R 67/95, BStBl. II 1997, 474, unter II.2.b; diese Entsch. betraf allerdings nicht den Spendenabzug, sondern die Gemeinnützigkeit der Körperschaft, und ist zudem zur Rechtslage vor Anfügung der Sätze 5 und 6 ergangen). Unbedenklich sei jedenfalls die umgekehrte Gestaltung, sich zunächst den Aufwendungsersatz durch die Körperschaft tatsächlich auszahlen zu lassen und sodann einen entsprechenden Betrag als Spende zu überweisen (BFH v. 3.12.1996 – I R 67/95, BStBl. II 1997, 474, unter II.3.b).

Auffassung der Finanzverwaltung: Diese ist hier deutlich strenger (vgl. ab VZ 2015 BMF v. 25.11.2014 – IV C 4 - S 2223/07/0010:005, BStBl. I 2014, 1584; bis VZ 2014 BMF v. 7.6.1999 – IV C 4 - S 2223 - 111/99, BStBl. I 1999, 591; OFD München v. 8.4.1999 – S 2223 - 127 - St 413, DStR 1999, 1441; ausführlich aus Verwaltungssicht hierzu FEIERABEND, NWB 2017, 2826). So soll eine tatsächliche Vermutung bestehen, wonach ehrenamtlich tätige Mitglieder und Förderer ihre Leistungen grds. ohne Aufwendungsersatzanspruch erbringen. Eine Widerlegung dieser Vermutung durch Satzungsregelungen oder im Voraus abgeschlossene vertragliche Vereinbarungen ist allerdings möglich. Als wesentliches Indiz für die erforderliche Ernsthaftigkeit der Einräumung eines Aufwendungsersatzanspruchs sieht die FinVerw. die Leistungsfähigkeit der Körperschaft an, die zur Erfüllung dieses Anspruchs auch dann in der Lage sein müsse, wenn auf ihn nicht verzichtet würde. Gleiches soll für die umgekehrte Zahlungsreihenfolge gelten, wenn also zunächst die Geldzuwendung und erst danach die Auszahlung des Aufwendungsersatzanspruchs erfolgt. Ferner soll ein zu großer Zeitabstand zwischen der Fälligkeit der Anspruchs und dem Verzicht gegen die Ernsthaftigkeit sprechen, weil ein bestehender Anspruch im Allgemeinen zeitnah geltend gemacht wird (EMSER, DStR 2015, 1960). Die Verwaltung greift diesen Punkt bei einem Zeitabstand von mehr als drei Monaten (bei regelmäßigen Tätigkeiten von mehr als einem Jahr) auf (BMF v. 24.8.2016 – IV C 4 - S 2223/07/0010:007, BStBl. I 2016, 994).

Stellungnahme: Es sind drei Problemkreise zu unterscheiden:

► *Sog. tatsächliche Vermutung:* Wenig hilfreich für die Lösung der praktischen Probleme ist zunächst die sog. tatsächliche Vermutung der FinVerw., wonach Ehrenamtliche grds. ohne Aufwendungsersatzanspruch tätig sind. Denn da die FinVerw. eine „Widerlegung“ durch Satzungs- oder Vertragsklauseln zulässt, gibt sie insoweit nicht mehr als die gesetzliche Regelung wieder. Hinzuweisen ist allerdings auf § 26 Abs. 4 ParteienG, wonach die ehrenamtliche Mitarbeit in Parteien grds. unentgeltlich erfolgt und Mitglieder Sach-, Werk- und Dienstleistungen üblicherweise unentgeltlich zur Verfügung stellen. Ebenso werden gem. § 27 Abs. 3 Satz 2 BGB die Mitglieder des Vorstands eines Vereins grds. unentgeltlich tätig.

► *Fehlende wirtschaftliche Möglichkeit zur Erfüllung der Aufwendungsersatzansprüche:* Ist die Körperschaft ohne einen Verzicht (oder eine in zeitlichem Zusammenhang geleistete Spende) nicht in der Lage, die Aufwendungsersatzansprüche zu erfüllen, ist uE mit der neueren Rspr. wie folgt zu differenzieren: Einem Aufwendungsersatzanspruch fehlt nicht schon dann die Ernsthaftigkeit, wenn die Körperschaft die Summe aller derartigen Ansprüche eines Jahres nur dann befriedigen kann, wenn zumindest auf einen Teil der Ansprüche verzichtet wird. Es genügt vielmehr, wenn die Körperschaft zur Erfüllung des einzelnen Aufwendungsersatzanspruchs in der Lage ist (BFH v. 9.5.2007 – XI R 23/06, BFH/NV 2007, 2251, unter II.2.b; offen hingegen BTDrucks. 13/8888, 31).

► *Nabezu sämtliche Mitglieder verzichten auf ihren formal bestehenden Anspruch:* Von den vorgenannten Fallgestaltungen zu unterscheiden sind diejenigen Konstellationen, in denen die Körperschaft zwar wirtschaftlich zur Leistung von Aufwendungsersatz in der Lage ist, aber tatsächlich sämtliche (oder nahezu sämtliche) Personen, die für die Körperschaft tätig sind, gegen Ausstellung einer Zuwendungsbestätigung auf ihre formal wirksam eingeräumten Aufwendungsersatzansprüche verzichtet haben. Hier kann uE in einem ersten Schritt die Rspr., die zur Abgrenzung zwischen (stl. bei Freizeitvereinen nicht abziehbaren) Mitgliedsbeiträgen einerseits und solchen „Spenden“, die anlässlich der Aufnahme in einen solchen Verein faktisch erwartet werden, herangezogen werden (s. Anm. 26 aE), denn die Interessenlage ist dieselbe: In beiden Fällen soll eine gesetzliche Regelung umgangen werden, deren Zweck es ist, die stl. Begünstigung echter Spenden nicht auf solche Bereiche auszudehnen, deren Begünstigung der Gesetzgeber mit guten Gründen ausgeschlossen hat. In dieser Fallgruppe ist der Spendenabzug uE allerdings grds. zu gewähren, wenn kein einfacher Verzicht ausgesprochen wird, sondern der Aufwendungsersatzanspruch tatsächlich erfüllt wird, in zeitlichem Zusammenhang mit dieser Erfüllung (vorher oder nachher) aber eine Geldzuwendung in ähnlicher Höhe an die Körperschaft geleistet wird, denn bei tatsächlicher Erfüllung des Aufwendungsersatzanspruch sind die rechtl. Hürden für eine wirtschaftliche Umwertung des gestalteten Sachverhalts in einen „erwarteten Verzicht“ höher, als wenn von vornherein systematisch auf formal bestehende Ansprüche verzichtet wird.

5. Verzicht des Steuerpflichtigen auf die Erstattung

137

Der Verzicht auf die Erstattung von Aufwendungen stellt unter den Voraussetzungen der Sätze 5 und 6 eine stbegünstigte Zuwendung iSd. § 10b dar. Diese ist nicht als Sachzuwendung, sondern als Geldzuwendung anzusehen und zu bescheinigen (BMF v. 25.11.2014 – IV C 4 - S 2223/07/0010:005, BStBl. I 2014, 1584, Rz. 4). Die strengen formalen Anforderungen an die Zuwendungsbestätigung in Fällen von Sachzuwendungen (s. Anm. 82) gelten daher nicht.

Zeitpunkt der Zuwendung: Maßgeblich ist nicht der Zeitpunkt des Entstehens der Aufwendungen, sondern der Zeitpunkt der Verzichtserklärung, weil erst dann eine Zuwendung vorliegt (zuvor sah sich die Körperschaft noch einem Anspruch des Stpfl. gegenüber). Die Verzichtserklärung kann ggf. auch konkludent abgegeben werden. Verzichtet der Stpfl. auf den Aufwendungsersatz bereits, bevor er die Aufwendungen tätigt, tritt die Zuwendung hingegen mit dem Entstehen der jeweiligen Aufwendungen ein.

Höhe der Zuwendung: Hier ist die Höhe des vereinbarten Ersatzanspruchs maßgeblich, der allerdings angemessen sein muss. Dies ermöglicht zB bei Pkw-

§ 10b Anm. 137–140 F. Abs. 4: Rechtsfolgen unrichtiger Zuw.bestät.

Fahrtkosten durch die Einbeziehung der Gesamtkosten einen deutlich höheren Spendenabzug, als er bei Annahme einer Sachzuwendung (vgl. dazu Anm. 127: Abzug ausschließlich der Kraftstoffkosten) möglich wäre. Hier sind Zahlungen bis zur Höhe der jeweiligen stl. Kilometerpauschalen für Dienstreisen als angemessen anzusehen (BFH v. 3.12.1996 – I R 67/95, BStBl. II 1997, 474, unter II.2.a; FinMin. Meckl.-Vorp. v. 21.3.1996 – IV 300 - S 2223 - 95/95, DB 1996, 1444). Bei der Aufnahme bedürftiger Personen im eigenen Haushalt im Auftrag einer spendenempfangsberechtigten Körperschaft können die amtlichen Sachbezugswerte für Unterkunft und Verpflegung angesetzt werden (OFD Frankfurt v. 14.10.2003 – S 2223 A - 126 - St II 2.06, DB 2003, 2678; OFD Koblenz v. 14.6.2004 – S 2223 A - St 33.1, DStR 2004, 1290).

138–139 Einstweilen frei.

**F. Erläuterungen zu Abs. 4:
Rechtsfolgen unrichtiger Zuwendungsbestätigungen**

Schrifttum: GIERLICH, Vertrauensschutz und Haftung bei Spenden, FR 1991, 518; WALLENHORST, Die neue Haftung bei Fehlverwendung von Spenden, DB 1991, 1410; OPPERMANN/PETER, Die steuerrechtliche Haftung für rechtswidrig ausgestellte Spendenbescheinigungen, DStZ 1998, 424; WALLENHORST, Spendenhaftung: Beantwortete und offene Fragen, DStZ 2003, 531; SCHIEBL/KÜPPERFAHRENBERG, Steuerrechtliche Haftung der Vorstände von Vereinen und Verbänden – Risiko, Vermeidungsstrategie, Versicherbarkeit, DStR 2006, 445; MÖLLMANN, Haftungsfälle Ehrenamt, DStR 2009, 2125; RATHKE/RITTER, Die Spendenhaftung, NWB 2012, 3373; HERKENS, Falschbewertungen von Sachspenden – Vertrauensschutz und Haftungsgefahr, EStB 2017, 328.

140 **I. Vertrauensschutz und Haftung beim Abzug von Zuwendungen**

Abs. 4 Satz 1 enthält eine Vertrauensschutzregelung für gutgläubige Stpfl., die an das Vorhandensein einer – wenn auch objektiv fehlerhaften – Zuwendungsbestätigung anknüpft. Damit korrespondierend ordnen die Sätze 2 bis 5 die Haftung desjenigen an, der zumindest grob fahrlässig eine unrichtige Bestätigung ausstellt oder veranlasst, dass Zuwendungen nicht zu dem angegebenen stbezugünstigten Zweck verwendet werden. Das objektive Fehlen einer nach § 10b begünstigungsfähigen Zuwendung wird in den Fällen des Abs. 4 also nicht durch – ggf. rückwirkende – Versagung des Spendenabzugs beim Stpfl. korrigiert, sondern durch eine Haftungsinspruchnahme des Ausstellers der Zuwendungsbestätigung.

Die Regelungen gelten grds. seit 1990 (Einzelheiten zur Rechtsentwicklung s. Anm. 3). Auch zuvor gewährte die Rspr. aber in weitem Umfang Vertrauensschutz in Fällen der nachträglichen Aberkennung der Gemeinnützigkeit des Zuwendungsempfängers, wenn der Zuwendende von den Mängeln nichts wusste (BFH v. 18.7.1980 – VI R 167/77, BStBl. II 1981, 52, unter 4.; BFH v. 11.6.1997 – X R 242/93, BStBl. II 1997, 612, unter II.4). Hingegen wurde bei einer Fehlverwendung der Zuwendung kein Vertrauensschutz gewährt (BFH v. 9.8.1989 – I R 181/85, BStBl. II 1989, 990).

II. Vertrauensschutz zugunsten des Zuwendenden (Abs. 4 Satz 1)**1. Grundsatz: Zuwendungsbestätigung bewirkt Vertrauensschutz (Abs. 4 Satz 1 Halbs. 1)** 141

Nach Abs. 4 Satz 1 darf der Stpfl. auf die Richtigkeit der Bestätigung über Spenden und Mitgliedsbeiträge vertrauen, es sei denn, dass er die Bestätigung durch unlautere Mittel oder falsche Angaben erwirkt hat oder dass ihm die Unrichtigkeit der Bestätigung bekannt oder infolge grober Fahrlässigkeit nicht bekannt war (zu diesen Ausnahme-Fallgruppen s. Anm. 142).

Voraussetzung für die Gewährung von Vertrauensschutz ist, dass dem Stpfl. eine Zuwendungsbestätigung vorliegt (auch elektronische Bestätigungen iSd. § 50 Abs. 2 EStDV; s. Anm. 83). Nach Sinn und Zweck der Regelung muss die Zuwendungsbestätigung formell ordnungsgemäß sein, also die Anforderungen des § 50 EStDV (s. Anm. 80 ff.) erfüllen. Diese Anknüpfung des Vertrauensschutzes an das Vorhandensein einer Zuwendungsbestätigung ist zugleich Grund und Rechtfertigung für die strengen formalen Anforderungen an den Inhalt dieser Zuwendungsbestätigungen (zu Sachzuwendungen s. Anm. 82). Eine Zuwendungsbestätigung kann nicht Grundlage für einen Vertrauensschutz des Stpfl. sein, wenn sie zwar fehlerhaft ist, aber auch der in ihr dargestellte Sachverhalt keinen Abzug nach § 10b rechtfertigen würde (BFH v. 5.4.2006 – I R 20/05, BStBl. II 2007, 450, unter II.4).

Ausländische Zuwendungsempfänger: Weil gem. § 50 Abs. 1 Satz 2 EStDV die Regelungen über die Zuwendungsbestätigung nicht für Zuwendungen an ausländ. Körperschaften gelten (s. Anm. 80 aE), fehlt es insoweit an einer Grundlage für den Vertrauensschutz. Dies dürfte europarechtl. problematisch sein (glA GESERIC, NWB 2011, 2188). In der Literatur wird daher teilweise die analoge Anwendung des Abs. 4 Satz 1 auf schriftliche Bestätigungen ausländ. Zuwendungsempfänger vertreten (BRANDL in BLÜMICH, § 10b Rz. 140 [12/2018]). Dieser Ansatz ist uE durchaus bedenkenswert, müsste dann aber auch für die Haftung nach Abs. 4 Satz 2 gelten.

Vereinfachter Zuwendungsnachweis (§ 50 Abs. 4 bis 6 EStDV): Hier fehlt es weitgehend an einer Grundlage für den Vertrauensschutz. Dieser kann uE hier nur insoweit gewährt werden, als der Zahlungsbeleg Angaben über einen stbegünstigten Verwendungszweck oder die KStFreistellung des Empfängers enthält (§ 50 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStDV), nicht jedoch bei anderen Unrichtigkeiten (aA BRANDL in BLÜMICH, § 10b Rz. 142 [12/2018]; KÜHNEN in B/B, § 10b Rz. 148 [2/2018]; GIERLICH, FR 1991, 518 [519]; generell analoge Anwendung der Vertrauensschutzregelung). Dafür spricht auch, dass Abs. 4 ein abgestimmtes System mit den Komponenten „Vertrauensschutz“ einerseits und „Haftung“ andererseits enthält (vgl. auch BTDrucks. 11/5582, 26), ohne förmliche Zuwendungsbestätigung aber eine Haftung ausscheidet.

Rechtsfolge bei bestehendem Vertrauensschutz ist, dass die Zuwendung estl. abziehbar bleibt, obwohl die materiellen Voraussetzungen des § 10b objektiv nicht erfüllt sind. Gegebenenfalls kommt als Ausgleich eine Haftung des Ausstellers der fehlerhaften Zuwendungsbestätigung für die dem Fiskus entgangene Steuer in Betracht (Abs. 4 Satz 2; s. Anm. 147 ff.).

Unrichtige Zuwendungsbestätigungen sind solche, deren Inhalt nicht der objektiven Sach- und Rechtslage entspricht. Die Unrichtigkeit muss sich auf die Angaben beziehen, die für den Abzug nach § 10b wesentlich sind, also insbes.

§ 10b Anm. 141–142 F. Abs. 4: Rechtsfolgen unrichtiger Zuwendungsbestät.

auf die Höhe des zugewendeten Betrags, den beabsichtigten Verwendungszweck und den stbegünstigten Status des Zuwendungsempfängers (s. zum Ganzen BFH v. 12.8.1999 – XI R 65/98, BStBl. II 2000, 65, unter II.1.a; BFH v. 24.4.2002 – XI R 123/96, BStBl. II 2003, 128, unter II.3.a; BFH v. 2.8.2006 – XI R 6/03, BStBl. II 2007, 8, unter II.2 vor a).

Fallgruppen, in denen trotz unrichtiger Zuwendungsbestätigung in der Regel noch Vertrauensschutz besteht: Eine Zuwendungsbestätigung ist ua. in den folgenden Fällen unrichtig, dient aber idR gleichwohl noch als Grundlage für den Vertrauensschutz des Stpfl. (zu weiteren Fallgruppen, in denen typischerweise kein Vertrauensschutz besteht, s. Anm. 144):

▶ *Zweckwidrige Verwendung der Zuwendung:* Verwendet der Zuwendungsempfänger die Zuwendung nicht zum stbegünstigten Zweck, fehlt es objektiv an den Voraussetzungen des § 10b (s. Anm. 31). Da der Zuwendende hiervon aber zumeist gar nichts weiß, wird sein Vertrauen auf die Richtigkeit der Zuwendungsbestätigung geschützt. Derjenige, der die zweckwidrige Verwendung zumindest grob fahrlässig veranlasst hat, haftet in einem solchen Fall (s. Anm. 149).

▶ *Wegfall der Steuerbegünstigung des Zuwendungsempfängers:* Wenn dem Zuwendungsempfänger für die Vergangenheit eine Freistellungsbescheinigung bzw. vorläufige Bescheinigung vorliegt und bis zum Zeitpunkt der Ausstellung der Zuwendungsbestätigung keine gegenteilige Verwaltungsentscheidung ergangen ist, genügt dies für die Ausstellung einer formell ordnungsmäßigen Zuwendungsbestätigung (s. Anm. 80). Der Spendenabzug setzt darüber hinaus aber voraus, dass der Zuwendungsempfänger – sofern es sich um eine privatrechtl. Körperschaft handelt – auch im VZ der Zuwendung die Voraussetzungen der StBefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG erfüllt (s. Anm. 51). Dies kann naturgemäß immer erst nach Ablauf des VZ überprüft werden. Fehlt es an diesen Voraussetzungen und ist der Zuwendende gutgläubig, wird sein Vertrauen durch Abs. 4 Satz 1 geschützt.

2. Ausnahme: Entfallen des Vertrauensschutzes (Abs. 4 Satz 1 Halbs. 2)

142 a) Voraussetzungen für den Entfall des Vertrauensschutzes und Rechtsfolgen

Nach Abs. 4 Satz 1 Halbs. 2 entfällt der Vertrauensschutz, wenn der Stpfl. die Zuwendungsbestätigung durch unlautere Mittel oder falsche Angaben erwirkt hat (s. Anm. 143) oder ihm ihre Unrichtigkeit bekannt oder infolge grober Fahrlässigkeit nicht bekannt war (s. Anm. 144).

Zurechnung des Handelns von Erfüllungsgehilfen: Erfüllt zwar der Stpfl. selbst nicht die subjektiven Voraussetzungen für den Wegfall des Vertrauensschutzes, wohl aber ein Erfüllungsgehilfe, den er in die Abwicklung seiner Spendenangelegenheiten eingeschaltet hat, lässt auch dies den Vertrauensschutz entfallen (BFH v. 7.11.1990 – X R 143/88, BStBl. II 1991, 325, unter 3.: Sekretärin, die von der illegalen Parteienfinanzierung durch die „Staatsbürgerliche Vereinigung“ Kenntnis hat).

Feststellungslast: Aufgrund der gesetzlichen Formulierung („es sei denn“) liegt die Feststellungslast dafür, dass der Vertrauensschutz ausnahmsweise entfällt, beim FA. Dies verstärkt die Wirkung der Vertrauensschutzregelung zugunsten des Stpfl. noch zusätzlich.

Rechtsfolge: Liegen die Voraussetzungen für die Gewährung von Vertrauensschutz nicht vor, ist die Zuwendung trotz Vorliegens einer Zuwendungsbestäti-

gung nicht nach § 10b abziehbar. Ist sie bereits in einem EStBescheid berücksichtigt worden, werden idR die Voraussetzungen für eine Änderung zulasten des Stpfl. nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO gegeben sein (BFH v. 2.8.2006 – XI R 6/03, BStBl. II 2007, 8, unter II.3).

b) Erwirken der Bestätigung durch unlautere Mittel oder falsche Angaben 143

In diesen Fällen ist der Zuwendende nicht schutzwürdig, weil er selbst die Ursache für die Fehlerhaftigkeit der Zuwendungsbestätigung gesetzt hat.

Unlautere Mittel sind zB arglistige Täuschung, Drohung oder Bestechung (vgl. § 130 Abs. 2 Nr. 2 sowie § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c AO und die Kommentierungen zu diesen Vorschriften). Im subjektiven Bereich ist hier vorsätzliches Handeln erforderlich. In der Praxis wird diese Tatbestandsvariante nur sehr selten vorkommen.

Falsche Angaben sind gegeben, wenn der Zuwendende Tatsachen, die für die Bestätigung rechtserheblich sind, in wesentlicher Beziehung unrichtig oder unvollständig dargestellt hat (vgl. § 130 Abs. 2 Nr. 3 AO und die Kommentierungen zu dieser Vorschrift). Denkbar ist zB eine vom Zuwendenden ausgehende überhöhte Wertangabe für eine Sachzuwendung (s. Anm. 127).

c) Kenntnis oder grob fahrlässige Unkenntnis der Unrichtigkeit der Bestätigung 144

In diesen Fällen wird zwar ein wesentlicher Beitrag für die Unrichtigkeit der Bestätigung vom Zuwendungsempfänger ausgehen; der Zuwendende hat hiervon aber entweder positive Kenntnis oder seine Unkenntnis beruht auf grober Fahrlässigkeit.

Grobe Fahrlässigkeit ist gegeben, wenn der Stpfl. die ihm nach seinen persönlichen Fähigkeiten und Verhältnissen zumutbare Sorgfalt in ungewöhnlichem Maße und in nicht entschuldbarer Weise verletzt (BFH v. 2.8.2006 – XI R 6/03, BStBl. II 2007, 8, unter II.2.a; ebenso zu § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO BFH v. 3.12.2009 – VI R 58/07, BStBl. II 2010, 531, unter II.2.a). Gutgläubigkeit und damit Vertrauensschutz kann auch bestehen, wenn der Stpfl. (Zuwendende) zwar Vorsitzender des Vereins ist, der im Rahmen einer späteren Prüfung nicht als gemeinnützig behandelt werden kann, aber von den Mängeln, die letztlich zur Verfassung der Gemeinnützigkeit führen, keine Kenntnis hatte (BFH v. 18.7.1980 – VI R 167/77, BStBl. II 1981, 52, unter 4.).

Typische Fallgruppen: Im Folgenden sind typische Fallgruppen aufgeführt, in denen Kenntnis oder zumindest grob fahrlässige Unkenntnis des Stpfl. (bzw. auch zur Haftung führende grobe Fahrlässigkeit des Ausstellers, s. Anm. 148) nahe liegt:

► *Ausstellung einer Zuwendungsbestätigung, obwohl der Zuwendung eine Gegenleistung des Zuwendungsempfängers gegenüber steht* (s. Anm. 21; BFH v. 29.1.2003 – XI B 132/01, BFH/NV 2003, 908; BFH v. 2.8.2006 – XI R 6/03, BStBl. II 2007, 8, unter II.2; FG Berlin-Brandenb. v. 19.11.2013 – 9 K 9151/13, DStRE 2014, 840, rkr.; zur Haftung in diesen Fällen s. auch BFH v. 12.8.1999 – XI R 65/98, BStBl. II 2000, 65, unter II.1.a).

► *Ausstellung einer Zuwendungsbestätigung für einen nicht abzehbaren Mitgliedsbeitrag:* Kenntnis oder zumindest grob fahrlässige Unkenntnis kommt vor allem dann in Betracht, wenn ein (bei Freizeitvereinen nicht abzehbarer) Mitgliedsbeitrag in eine Spende umdeklariert wird (zB bei Zahlungen, die von sämtlichen Mitglie-

§ 10b Anm. 144–147 F. Abs. 4: Rechtsfolgen unrichtiger Zuwendungsbestät.

dem erwartet werden; s. Anm. 26). Ob der einzelne Zahler hier grob fahrlässig handelt, ist von den Umständen des Einzelfalls abhängig.

► *Überhöhte Wertangabe bei Sachzuwendungen*: Gibt der Zuwendende einen (objektiv) überhöhten Wert an, der dann in die Zuwendungsbestätigung übernommen wird, liegt jedenfalls bei krassen Abweichungen zum tatsächlichen Wert der Zuwendung (s. Anm. 127) ein grobes Verschulden nahe.

► *Nichterfüllung der besonderen Voraussetzungen für den Abzug von Aufwandspenden*: Hier ist in objektiver Hinsicht vor allem entscheidend, dass der Aufwendersatzanspruch nicht unter der Bedingung des Verzichts eingeräumt werden darf (s. Anm. 136). Fehlt es objektiv an diesen Voraussetzungen für den Abzug von Aufwandspenden, wird man umso eher ein grobes Verschulden des Stpfl. annehmen, je genauer dieser die Verhältnisse der Empfängerkörperschaft (zB fehlende Möglichkeit zur tatsächlichen Erfüllung des Aufwendersatzanspruchs; Verlangen eines sog. „Verzichts gegen Spendenbescheinigung“ auch von allen anderen für die Körperschaft tätigen Personen) kannte.

► *Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen für unentgeltliche Arbeitsleistungen*: Es muss jeder mit der Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen befasste Person bekannt sein, dass hierfür keine Zuwendungsbestätigungen ausgestellt werden dürfen (zutr. Nds. FG v. 15.1.2015 – 14 K 85/13, EFG 2015, 904, rkr., zur Ausstellerhaftung).

Maßgebender Zeitpunkt für die Gutgläubigkeit ist nach der Rspr. die Abgabe der EStErklärung (BFH v. 2.8.2006 – XI R 6/03, BStBl. II 2007, 8, unter II.2.a; zust. HEINICKE in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 10b Rz. 54). Diese Auffassung kann sich auf § 150 Abs. 2 AO berufen, wonach die Angaben in den StErklärungen wahrheitsgemäß nach bestem Wissen und Gewissen zu machen sind. Die Gegenauffassung verweist darauf, dass der Wortlaut des Abs. 4 Satz 1 den Vertrauensschutz ausdrücklich an die Angaben in der Zuwendungsbestätigung knüpft, so dass der Vertrauensschutz nicht schon dadurch entfalle, dass der Stpfl. (erst) zwischen dem Erhalt der Bestätigung und der Abgabe seiner EStErklärung von der objektiven Unrichtigkeit der Zuwendungsbestätigung Kenntnis erlange (so BRANDL in BLÜMICH, § 10b Rz. 141 [12/2018]). Die FinVerw. lässt den Vertrauensschutz jedenfalls dann entfallen, wenn der Aussteller die fehlerhafte Zuwendungsbestätigung vor der Abgabe der StErklärung ausdrücklich widerruft (so zutr. OFD Frankfurt v. 27.5.1994 – S 2223 A - 95 - St II 12, DB 1994, 1900, unter 4.; OFD Frankfurt v. 15.12.2003 – S 2223 A - 95 - St II 1.03, DStR 2004, 772, unter 3.; OFD Frankfurt v. 17.3.2014 – S 2223 A - 95 - St 53, DStR 2014, 1445, unter III.).

145–146 Einstweilen frei.

III. Haftung des Ausstellers der Zuwendungsbestätigung (Abs. 4 Sätze 2 bis 5)

147 1. Voraussetzungen für die Haftung

Kehrseite des zugunsten des Stpfl. wirkenden Vertrauensschutzes (Abs. 4 Satz 1) ist die Haftung des Ausstellers der Zuwendungsbestätigung für falsche Angaben. Abs. 4 Satz 2 enthält hierfür zwei Haftungstatbestände: Zum einen das Ausstellen einer unrichtigen Bestätigung, zum anderen die Veranlassung, dass Zuwendungen nicht zu den angegebenen sbegünstigten Zwecken verwendet werden. In beiden Fällen setzt die Haftung zumindest grobe Fahrlässigkeit voraus.

Keine Haftung des Ausstellers bei Nichtbestehen von Vertrauensschutz beim Zuwendenden: Nach dem Wortlaut des Abs. 4 Satz 2 bezieht sich die Haftung stets auf eine „entgangene Steuer“, auch wenn die Höhe des Haftungsanspruchs gem. Abs. 4 Satz 3 pauschaliert wird. Die Anknüpfung an eine entgangene Steuer bedeutet, dass der Haftungstatbestand nicht erfüllt ist, wenn es auf Seiten des Zuwendenden an den Voraussetzungen für die Gewährung von Vertrauensschutz fehlt und dieser die Zuwendung daher trotz vorliegender Zuwendungsbestätigung estl. nicht abziehen kann.

2. Haftungstatbestände (Abs. 4 Satz 2)

a) Ausstellerhaftung

148

Objektiver Tatbestand: Erforderlich ist das Ausstellen einer unrichtigen Zuwendungsbestätigung. Die wesentlichen Fallgruppen unrichtiger Zuwendungsbestätigungen sind in Anm. 141, 144 aufgeführt.

Subjektiver Tatbestand: Auf Seiten des Ausstellers ist zumindest grobe Fahrlässigkeit erforderlich (zu diesem Begriff s. Anm. 142). Grob fahrlässig können auch Gemeinden (bzw. deren Bedienstete) handeln, die im früheren Durchlaufspendenverfahren Zuwendungsbestätigungen für Spenden an Vereine ausstellen, die gar nicht als gemeinnützig anerkannt sind (BFH v. 24.4.2002 – XI R 123/96, BStBl. II 2003, 128). Beruht die Falschangabe (zB überhöhte Wertangabe bei einer Sachzuwendung) hingegen beiderseits nur auf einfacher Fahrlässigkeit, ist weder ein Haftungstatbestand verwirklicht noch verliert der Zuwendende seinen Vertrauensschutz. Ob einem ehrenamtlichen Vereinsvorstand, der selbst nicht grob fahrlässig handelt, das grob fahrlässige Handeln seines Steuerberaters zugerechnet werden kann (so FG Berlin-Brandenb. v. 4.3.2014 – 6 K 9244/11, EFG 2014, 989, rkr., unter I.3.b aa), ist uE zweifelhaft, da eine Verschuldenszurechnung jedenfalls für die „Leichtfertigkeit“ iSd. § 378 AO (die weitestgehend der groben Fahrlässigkeit iSd. § 10b Abs. 4 entspricht) ausscheidet (BFH v. 29.10.2013 – VIII R 27/10, BStBl. II 2014, 295).

b) Veranlasserhaftung

149

Objektiver Tatbestand: Als Haftungsschuldner kommt hier in Betracht, wer veranlasst, dass Zuwendungen nicht zu den in der Zuwendungsbestätigung angegebenen stbegünstigten Zwecken verwendet werden. In einem solchen Fall fehlt es objektiv an den in § 10b Abs. 1 Satz 1 genannten Voraussetzungen; das Vertrauen des Zuwendenden auf die Zuwendungsbestätigung wird aber idR schutzwürdig sein. Dieser Haftungstatbestand ist hingegen nicht erfüllt, wenn die konkrete Zuwendung zwar zu den stbegünstigten Zwecken verwendet wird, die Körperschaft im Zeitpunkt der Mittelverwendung aber (wegen anderweitiger Verstöße gegen das Gemeinnützigkeitsrecht) nicht mehr als gemeinnützig anzusehen ist. Zwar fehlt es auch hier objektiv (vorbehaltlich des ggf. zu gewährenden Vertrauensschutzes nach Abs. 4 Satz 1) an den Voraussetzungen für den Abzug der Zuwendung, weil § 10b Abs. 1 Satz 2 auch die StBefreiung des Zuwendungsempfängers nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG erfordert. Jedoch knüpft der Tatbestand der Veranlasserhaftung nicht an die StBefreiung des Zuwendungsempfängers, sondern allein an die tatsächliche Verwendung zu stbegünstigten Zwecken an (BFH v. 10.9.2003 – XI R 58/01, BStBl. II 2004, 352, unter II.2.a; BFH v. 28.7.2004 – XI R 39/03, BFH/NV 2005, 516, unter II.3; H 10b.1 „Spendenhaftung“ EStH 2018; aA Hess. FG v. 14.1.1998 – 4 K 2594/94, EFG 1998, 757, rkr.).

Subjektiver Tatbestand: Seit VZ 2013 setzt die Haftung auch hier ein vorsätzliches oder zumindest grob fahrlässiges Handeln voraus (s. im Einzelnen Anm. 148).

Bis VZ 2012 war die Haftung des Veranlassers – anders als die Ausstellerhaftung – nicht von subjektiven Voraussetzungen abhängig und setzte daher nicht notwendig ein Verschulden voraus (BFH v. 24.4.2002 – XI R 123/96, BStBl. II 2003, 128, unter II.2; BFH v. 10.9.2003 – XI R 58/01, BStBl. II 2004, 352, unter II.2.a). Nach dem Gesetzeswortlaut genügte vielmehr bereits die objektive Veranlassung der Fehlverwendung. In den für die Praxis typischen Fällen liegt aber in aller Regel ein erhebliches Verschulden vor (zB Veruntreuung von Spendengeldern).

Diese (begünstigende) Änderung ist uE bereits zum 1.1.2013 in Kraft getreten (glA im Erg. KREBBERS, BB 2013, 2071 [2075]; SCHAUHOFF/KIRCHHAIN, FR 2013, 301 [310]; für Anwendung bereits zum 1.1.2012 HECHTNER/SIELAFF, DStR 2013, 1313, die allerdings die zwischenzeitliche Verkündung des UntStReiseKG übersehen haben). Zwar war im Zeitpunkt der Verkündung des EhrenamtsStärkG bereits das UntStReiseKG verkündet, das eine Änderung des § 52 Abs. 1 dahingehend enthielt, dass „diese Fassung des Gesetzes“ (dh. die durch das UntStReiseKG geänderte Fassung des EStG) erstmals für den VZ 2014 anzuwenden war. Auf dieser Grundlage ließe sich die Auffassung vertreten, dass sämtliche Änderungen des EStG, die zeitlich nach dem UntStReiseKG verkündet worden sind, erst für den VZ 2014 anzuwenden sind, sofern in § 52 keine ausdrückliche abweichende Anwendungsregelung getroffen worden ist. Eine solche rein formale Betrachtung würde aber dem Umstand nicht gerecht, dass das Fehlen einer eigenen Anwendungsregelung im EhrenamtsStärkG auf einem Redaktionsversehen beruht, das klar erkennbar ist und im Wege einer sachgerechten Auslegung korrigiert werden kann und muss: Der Entwurf des JStG 2013 sah vor, in der allgemeinen Anwendungsregelung des § 52 Abs. 1 den VZ 2013 festzuschreiben (vgl. Ber. des FinAussch., BTDrucks. 17/11190). Da der Gesetzgeber ursprünglich davon ausging, das JStG 2013 werde noch vor dem EhrenamtsStärkG verkündet, hat er es nicht für erforderlich gehalten, in das EhrenamtsStärkG dieselbe allgemeine Anwendungsregelung aufzunehmen. Nach dem Scheitern des JStG 2013 ist dann die Notwendigkeit einer redaktionellen Anpassung nicht erkannt worden (das JStG 2013 ist am 1.2.2013 endgültig im BRat gescheitert; am selben Tage hat der BTag aber bereits den Gesetzesbeschluss zum EhrenamtsStärkG gefasst). Der Wille des Gesetzgebers, die estl. Änderungen durch das EhrenamtsStärkG „für das gesamte Jahr 2013 wirksam werden zu lassen“ (so ausdrücklich Ber. des FinAussch., BTDrucks. 17/12123, 16) ist eindeutig dokumentiert. Eine gegenteilige Auslegung würde den klaren Willen des Gesetzgebers missachten. Dieser Wille hat auch hinreichend Niederschlag im Gesetzeswortlaut gefunden, denn gem. Art. 12 Abs. 1 EhrenamtsStärkG sollen die Änderungen grds. mW vom 1.1.2013 in Kraft treten. Diese (hier zugunsten der Stpfl. angeordnete) Rückwirkung ist vom Gesetzgeber ausdrücklich gewollt gewesen (vgl. nochmals BTDrucks. 17/12123, 16). In Art. 12 Abs. 3 EhrenamtsStärkG hat der Gesetzgeber diejenigen Teile des Gesetzes bezeichnet, die erst zum 1.1.2014 in Kraft treten sollen; die estl. Änderungen sind dort indes nicht genannt. Es ist daher angesichts des Gesamt-Regelungszusammenhangs nicht nur zulässig, sondern geboten, die Änderungen des § 10b bereits für den VZ 2013 anzuwenden.

Auch die Parallelregelung im KStG ist zum VZ 2013 in Kraft getreten (BFH v. 20.3.2017 – X R 13/15, BStBl. II 2017, 1110, Rz. 105). Diese (für den Stpfl.

günstige) Neufassung der Norm ist sogar schon dann anzuwenden, wenn zwar die Zuwendung bereits im Jahr 2011 geleistet worden war, die Zuwendungsbestätigung aber erst im Jahr 2013 ausgestellt wird. Dies beruht darauf, dass die Veranlasserhaftung neben der Leistung einer Zuwendung und deren Fehlverwendung auch die Ausstellung einer Zuwendungsbestätigung voraussetzt (BFH v. 20.3.2017 – X R 13/15, BStBl. II 2017, 1110, Rz. 106).

3. Person des Haftungsschuldners

150

Abs. 4 Satz 2 enthält keine ausdrückliche Regelung darüber, wer vom FA als Haftungsschuldner in Anspruch zu nehmen ist. Aus Abs. 4 Satz 4 geht aber hervor, dass sowohl der Zuwendungsempfänger (juristische Person) als auch die für diesen handelnden natürlichen Personen (zB Vorstandsmitglieder, Unterzeichner der Zuwendungsbestätigung) taugliche Haftungsschuldner sein können.

Veranlasserhaftung: In diesen Fällen ist die Haftung der natürlichen Personen kraft Gesetzes nachrangig (Abs. 4 Satz 4).

Ausstellerhaftung: Aussteller ist hier nicht die natürliche Person, die die Zuwendungsbestätigung unterschrieben hat, sondern die Empfängerkörperschaft, in deren Namen die Bestätigung ausgestellt ist (BFH v. 24.4.2002 – XI R 123/96, BStBl. II 2003, 128, unter II.3.b; BFH v. 28.7.2004 – XI R 39/03, BFH/NV 2005, 516, unter II.2). Daher kommt grds. nur diese als Haftungsschuldner in Betracht. Die für den Zuwendungsempfänger handelnden Personen stellen nur dann taugliche Haftungsschuldner dar, wenn ihr Fehlverhalten so massiv ist, dass ihr Handeln nicht mehr als Ausfüllung des ihnen als Organ, Vertreter oder Beauftragte der Körperschaft zukommenden Wirkungskreises angesehen werden kann (H 10b.1 „Spendenhaftung“ EStH 2018; OFD Frankfurt v. 15.12.2003 – S 2223 A - 95 - St II 1.03, DStR 2004, 772, unter 1.1; OFD Frankfurt v. 17.3.2014 – S 2223 A - 95 - St 53, DStR 2014, 1445, unter I.1).

Ausländische Haftungsschuldner: Da Zuwendungen an Körperschaften in anderen EU-/EWR-Staaten ebenfalls abziehbar sind, können auch die entsprechenden ausländ. Zuwendungsempfänger bzw. die für diese handelnden natürlichen Personen taugliche Haftungsschuldner sein.

Weitere Voraussetzungen für den Erlass des Haftungsbescheids ergeben sich aus § 191 AO (insbes. Regelungen über die Festsetzungsfrist). Besonderheiten sind in § 10b Abs. 4 Satz 5 geregelt (s. Anm. 153).

4. Höhe des Haftungsbetrags (Abs. 4 Satz 3)

151

Die entgangene Steuer ist für Haftungszwecke mit 30 % des zugewendeten Betrags anzusetzen. Abs. 4 Satz 3 enthält insoweit eine pauschalierende Regelung. Gegen die Höhe des vom Gesetz vorgesehenen Prozentsatzes bestehen keine Bedenken, da ein Grenzsteuersatz von 30 % bereits bei durchschnittlichen ArbN-Einkommen erreicht wird und der Spitzensteuersatz immerhin 42 % beträgt. Der pauschale Satz beinhaltet auch die Haftung für den Solidaritätszuschlag.

Bis 2006 betrug der pauschale Haftungs-Prozentsatz 40 % des zugewendeten Betrags. Die Absenkung auf 30 % trug den zwischenzeitlichen deutlichen Senkungen der StSätze Rechnung (BTDrucks. 16/5200, 12). Maßgebend für die Anwendung des abgesenkten Prozentsatzes ist der Zeitpunkt des Erlasses des Haf-

§ 10b Anm. 151–152 F. Abs. 4: Rechtsfolgen unrichtiger Zuw.bestät.

tungsbescheids (§ 52 Abs. 1 EStG 2007; glA FG Berlin-Brandenb. v. 4.3.2014 – 6 K 9244/11, EFG 2014, 989, rkr., unter I.4). Es kommt hingegen nicht darauf an, für welchen VZ der Haftungsbescheid erlassen wird (zutr. BMF v. 18.12.2008 – IV C 4 - S 2223/07/0020, BStBl. I 2009, 16, unter 6.; BRANDL in BLÜMICH, § 10b Rz. 156 [12/2018]).

Der Aussteller kann gegen die Höhe des Haftungsbetrags nicht einwenden, der Zuwendende habe einen geringeren StSatz als 30 %. Die FinVerw. lässt aber den Nachweis zu, dass einzelne Zuwendende die Zuwendung gar nicht stl. geltend gemacht haben (OFD Frankfurt v. 17.3.2014 – S 2223 A - 95 - St 53, DStR 2014, 1445, unter II.; RATHKE/RITTER, NWB 2012, 3373 [3377]).

Bei der KSt gilt ebenfalls ein pauschaler Haftungssatz von 30 % (§ 9 Abs. 3 Satz 2 KStG), bei der GewSt ein solcher von 15 % (§ 9 Nr. 5 Satz 16 GewStG), der bei Zuwendungen aus dem BV noch zu der Haftung für die entgangene ESt bzw. KSt hinzutritt.

152 5. Bei Veranlasserhaftung vorrangige Inanspruchnahme der Körperschaft (Abs. 4 Satz 4)

Die Regelung des Abs. 4 Satz 4 ordnet für die Fälle der Veranlasserhaftung – nicht aber für die Ausstellerhaftung (zu beiden Tatbeständen s. Anm. 148–149) – den Vorrang der Haftungsinanspruchnahme des Zuwendungsempfängers (Körperschaft) an. Die für den Zuwendungsempfänger handelnden natürlichen Personen dürfen nur in Anspruch genommen werden, wenn die entgangene Steuer nicht nach § 47 AO erloschen ist und Vollstreckungsmaßnahmen gegen den Zuwendungsempfänger nicht erfolgreich sind. Vor Inkrafttreten dieser Regelung (VZ 2009) hatte die Rspr. hingegen einen Gleichrang der Haftung von Körperschaft und natürlicher Person angenommen (BFH v. 23.2.1999 – XI B 130/98, BFH/NV 1999, 1089, unter II.4). Der nunmehr angeordnete Vorrang der Inanspruchnahme der Körperschaft soll die Bereitschaft zum ehrenamtlichen Engagement in Vorständen fördern (BTDrucks. 16/10189, 49; zu Haftungsrisiken der Vorstandsmitglieder umfassend auch SCHIEBL/KÜPPERFAHRENBURG, DStR 2006, 445; MÖLLMANN, DStR 2009, 2125). Die Regelung wirkt nach ihrem Wortlaut aber auch zugunsten hauptamtlich Tätiger. Zugleich wurde auch die zivilrechtl. Haftung von unentgeltlich tätigen Vorstandsmitgliedern gegenüber dem Verein auf grobe Fahrlässigkeit beschränkt (§ 31a BGB); bei einem derartigen groben Verschulden sind Regressansprüche der in Haftung genommenen Körperschaft gegen ihre schuldhaft handelnden Vorstandsmitglieder aber ungeachtet der – nur das FA bindenden – Regelung des Satzes 4 weiterhin möglich.

Nichterlöschen der entgangenen Steuer: Die Anknüpfung an das „Erlöschen der entgangenen Steuer“ wirft erhebliche Probleme auf, denn diese Steuer ist in den Fällen der Veranlasserhaftung in aller Regel wegen der zugunsten des Zuwendenden wirkenden Vertrauensschutzregelung des Abs. 4 Satz 1 gar nicht erst festgesetzt worden, kann also denklogisch auch nicht nach § 47 AO erlöschen. Mit der vom Gesetz verwendeten Formulierung kann daher nur gemeint sein, dass eine Haftungsinanspruchnahme der natürlichen Personen ausscheidet, wenn die ESt, die im Fall der Nichtgewährung des Abzugs gegen den Stpfl. festzusetzen gewesen wäre, bereits nach § 47 AO erloschen wäre. Dies wäre vor allem beim Eintritt von Festsetzungsverjährung (§§ 169 ff. AO) der Fall.

6. Festsetzungsfrist (Abs. 4 Satz 5)

153

Abs. 4 Satz 5 enthält mW ab VZ 2009 Sonderregelungen über die Festsetzungsfrist bei den auf § 10b Abs. 4 gestützten Haftungsbescheiden, sowie eine Ausnahme von der grundsätzlichen Akzessorietät der Haftungsschuld.

Festsetzungsfrist bei Haftungsbescheiden (Grundsatz): Gemäß § 191 Abs. 3 Satz 1 AO sind auf den Erl. von Haftungsbescheiden die Vorschriften über die Festsetzungsfrist entsprechend anzuwenden. Grundsätzlich beträgt die Festsetzungsfrist vier Jahre. Im Einzelfall kann die Handlung, die den Haftungstatbestand auslöst, zugleich eine Steuerhinterziehung bewirkt haben. Die Haftung kann dann ergänzend auch auf § 71 AO gestützt werden; die Festsetzungsfrist beträgt zehn Jahre. Die Festsetzungsfrist beginnt mit Ablauf des Kj., in dem der Haftungstatbestand verwirklicht worden ist (§ 191 Abs. 3 Satz 3 AO), in den Fällen der Haftung nach § 10b Abs. 4 also mit Ablauf des Jahres der Ausstellung der fehlerhaften Zuwendungsbestätigung oder der Veranlassung der Fehlverwendung der Zuwendung. Die Festsetzungsfrist für den Haftungsbescheid endet allerdings nicht vor Ablauf der für die StFestsetzung geltenden Festsetzungsfrist (§ 191 Abs. 3 Satz 4 AO).

Zusätzliche Ablaufhemmung nach § 10b Abs. 4 Satz 5 Halbs. 1: Für die Festsetzungsfrist in Fällen der Zuwendungshaftung enthält Abs. 4 Satz 5 Halbs. 1 eine besondere Ablaufhemmung. So läuft die Festsetzungsfrist nicht ab, solange die Festsetzungsfrist für die KSt des Zuwendungsempfängers für den VZ der Ausstellung der unrichtigen Bestätigung oder der Veranlassung der Fehlverwendung nicht abgelaufen ist. Hier kann in der Praxis insbes. von Bedeutung sein, dass stbegünstigte Körperschaften idR zunächst keine KStErklärungen abgeben, so dass in nahezu allen Fällen die dreijährige Anlaufhemmung nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO anzuwenden sein wird. Die Festsetzungsfrist beläuft sich damit faktisch auf mindestens sieben Jahre, und zwar auch ohne den Nachweis einer leichtfertigen Steuerverkürzung oder Steuerhinterziehung. Die Regelung soll dem Umstand Rechnung tragen, dass das FA häufig erst weit nach Ablauf des VZ, in dem die Zuwendung geleistet wurde, durch eine Prüfung der stbegünstigten Körperschaft Kenntnis von der Erfüllung des Haftungstatbestands erlangt.

Nichtanwendung des § 191 Abs. 5 AO: Gemäß § 10b Abs. 4 Satz 5 Halbs. 2 ist § 191 Abs. 5 AO nicht anzuwenden. Nach dieser Regelung kann ein Haftungsbescheid nicht mehr ergehen, soweit die Steuer gegen den StSchuldner nicht festgesetzt worden ist und wegen Ablaufs der Festsetzungsfrist auch nicht mehr festgesetzt werden kann, oder soweit sie (zahlungs-)verjährt oder erlassen worden ist (Grundsatz der Akzessorietät der Haftungsschuld). Aufgrund der in § 10b Abs. 4 Satz 5 Halbs. 2 enthaltenen Ausnahme kann ein Haftungsbescheid in Fällen der Zuwendungshaftung daher auch nach Eintritt der Festsetzungsverjährung für den EStAnspruch ergehen; die Akzessorietät gilt insoweit nicht.

Einstweilen frei.

154–179

G. ABC der steuerbegünstigten Zuwendungen

Abführung von Einnahmen, zB bei Ordensangehörigen, Parteimitgliedern oder Gewerkschaftsfunktionären: Siehe Anm. 24.

Altpapier: Zum Wertansatz als Sachzuwendung s. Anm. 127.

Arbeitszimmer: Zum Ansatz als Sachzuwendung s. Anm. 127.

Aufnahme von bedürftigen Personen: Siehe Anm. 45.

Aufwandspenden: Siehe Anm. 133 ff.

Ausland: Zu ausländ. Zuwendungsempfängern s. Anm. 46 ff.

Beitrittsspenden: Siehe Anm. 22.

Betriebsausgaben: Zur Abgrenzung zwischen BA/WK und dem Abzug von Zuwendungen nach § 10b s. Anm. 10.

Bewährungsaufgabe: Siehe Anm. 23 (keine Spende).

Blutspende: Siehe Anm. 121.

Briefmarken: Siehe „Wohlfahrts-Briefmarken“.

Crowdfunding: Siehe Anm. 45.

Darlehen: Siehe Anm. 27.

Drittaufwand: Siehe Anm. 13.

Durchlaufspenden: Siehe Anm. 51.

Eintrittsgeld zu Wohltätigkeitsveranstaltungen: Siehe Anm. 22 (Aufteilung in Entgelt einerseits und Spende andererseits ggf. möglich).

Fahrtkosten: Zum Abzug als Sachzuwendungen dem Grunde nach s. Anm. 122; zur Begrenzung des Abzugs der Höhe nach auf die Einzelkosten s. Anm. 127; zu den in Zuwendungsbestätigungen erforderlichen Angaben s. Anm. 82; zu Fahrtkosten als Aufwandspenden s. Anm. 134, 137.

Gehaltsverzicht: Siehe Anm. 27.

Geldauflage im Strafverfahren: Siehe Anm. 23 (keine Spende).

Gesamtrechtsnachfolge: Zur Abzugsberechtigung s. Anm. 13; zum Wegfall des Zuwendungsvortrags s. Anm. 66.

Geschenke: Zur Behandlung, wenn ein Einladender sich statt Geschenken Spenden für eine bestimmte Einrichtung wünscht, s. Anm. 13.

Golfclub: Zu sog. Beitrittsspenden s. Anm. 22.

Haftung: Siehe Anm. 147 ff.

Haus- und Straßensammlung sind nur abziehbar, wenn eine Zuwendungsbestätigung erteilt wird.

Katastrophenhilfe: Zu Erleichterungen bei den Formalien der Zuwendungsbestätigung s. Anm. 85.

Kleidung: Zum Wertansatz als Sachzuwendung s. Anm. 127.

Kollekte: mangels Zuwendungsbestätigung nicht abziehbar (s. Anm. 80).

Mitgliedsbeiträge: Zum Begriff s. Anm. 26, zur Abziehbarkeit von Mitgliedsbeiträgen in Sonderfällen s. Anm. 60 f.

Mitunternehmer: Zur Aufteilung der von der Mitunternehmerschaft geleisteten Zuwendungen im Feststellungsbescheid s. Anm. 14; zur Anwendung des von der Summe der Umsätze, Löhne und Gehälter abhängigen Höchstbetrags s. Anm. 41.

Organspende: Siehe Anm. 121.

Parteispenden: Siehe Anm. 110 ff.

Pflichtspenden: Siehe Anm. 24.

Pkw-Kosten: Siehe „Fahrkosten“.

Sachzuwendungen: Siehe Anm. 121 ff.

Schulgeld: Siehe Anm. 22.

Spendenbescheinigung: Siehe „Zuwendungsbestätigung“.

Sponsoring: Siehe Anm. 10.

Stiftungen: Sowohl Stiftungen des öffentlichen Rechts (s. Anm. 50) als auch privatrechtl. Stiftungen (s. Anm. 51) gehören zu den begünstigten Empfängern. Zusätzlich gilt ein besonderer Höchstbetrag für Spenden in den Vermögensstock von Stiftungen (Abs. 1a; s. Anm. 100 ff.).

Unicef-Grußkarten: Siehe Anm. 22.

Verdeckte Gewinnausschüttung: Siehe Anm. 11.

Vermächtnis: Siehe Anm. 24.

Vertrauensschutz: Siehe Anm. 141 ff.

Wohlfahrts-Briefmarken: Siehe Anm. 22 (keine Spende).

Wohlfahrts-Lotterie: Siehe Anm. 22 (keine Spende).

Zuwendungsbestätigung: Zu den geltenden formellen Anforderungen s. Anm. 80 ff.; zur Haftung für fehlerhafte Zuwendungsbestätigungen s. Anm. 148.

§ 10b