

§ 10 b

idF des EStG 1997 v. 16. 4. 97 (BGBl. I S. 821; BStBl. I S. 415)

Steuerbegünstigte Zwecke

(1) ¹Ausgaben zur Förderung mildtätiger, kirchlicher, religiöser, wissenschaftlicher und der als besonders förderungswürdig anerkannten gemeinnützigen Zwecke sind bis zur Höhe von insgesamt 5 vom Hundert des Gesamtbetrags der Einkünfte oder 2 vom Tausend der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter als Sonderausgaben abzugsfähig. ²Für wissenschaftliche, mildtätige und als besonders förderungswürdig anerkannte kulturelle Zwecke erhöht sich der Vomhundertsatz von 5 um weitere 5 vom Hundert. ³Überschreitet eine Einzelzuwendung von mindestens 50 000 Deutsche Mark zur Förderung wissenschaftlicher, mildtätiger oder als besonders förderungswürdig anerkannter kultureller Zwecke diese Höchstsätze, ist sie im Rahmen der Höchstsätze im Veranlagungszeitraum der Zuwendung, in den zwei vorangegangenen und in den fünf folgenden Veranlagungszeiträumen abzuziehen. ⁴§ 10 d gilt entsprechend.

(2) ¹Mitgliedsbeiträge und Spenden an politische Parteien im Sinne des § 2 des Parteiengesetzes sind bis zur Höhe von insgesamt 3 000 Deutsche Mark und im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten bis zur Höhe von insgesamt 6 000 Deutsche Mark im Kalenderjahr abzugsfähig. ²Sie können nur insoweit als Sonderausgaben abgezogen werden, als für sie nicht eine Steuerermäßigung nach § 34 g gewährt worden ist.

(3) ¹Als Ausgabe 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 darf bei der Ermittlung der Ausgabenhöhe der bei der Entnahme angesetzte Wert nicht überschritten werden. ³In allen übrigen Fällen bestimmt sich die Höhe der Ausgabe nach dem gemeinen Wert des zugewendeten Wirtschaftsguts. ⁴Aufwendungen zugunsten einer zum Empfang steuerlich abzugsfähiger Zuwendungen berechtigten Körperschaft sind nur abzugsfähig, wenn ein Anspruch auf die Erstattung der Aufwendungen durch Vertrag oder Satzung eingeräumt und auf die Erstattung verzichtet worden ist. ⁵Der Anspruch darf nicht unter der Bedingung des Verzichts eingeräumt worden sein.

(4) ¹Der 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. ²Wer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Bestätigung ausstellt oder wer veranlaßt, daß Zuwendungen nicht zu den in der Bestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden, haftet für die entgangene Steuer. ³Diese ist mit 40 vom Hundert des zugewendeten Betrags anzusetzen.

Autor: Jürgen **Brandt**, Richter am FG Düsseldorf
in Fortführung der Kommentierung von Dr. Uwe Clausen
Mitherausgeber: Dr. Uwe **Clausen**, Rechtsanwalt, München

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 10b

	Anm.		Anm.
A. Überblick zu § 10b	1	I. Verhältnis des § 10b zu Betriebsausgaben (§ 4) und Werbungskosten (§ 9)	10
B. Rechtsentwicklung des 10b	2	II. Verhältnis zu sonstigen Vorschriften	13
C. Bedeutung des § 10b	4	F. Zurechnung von Spenden (Abzugsberechtigung)	16
D. Geltungsbereich des § 10b	7		
E. Verhältnis des § 10b zu anderen Vorschriften			

Erläuterungen zu Abs. 1:
Sonderausgabenabzug und Spenden
zur Förderung bestimmter Zwecke

	Anm.		Anm.
A. Überblick	20	7. Als steuerbegünstigt anerkannte Ausgaben (§ 48 Abs. 4 EStDV)	53
B. Voraussetzungen für den Spendenabzug (Abs. 1 Satz 1)		IV. Begünstigte Empfänger	
I. Ausgaben		1. Allgemeines zur Beschränkung des Empfängerkreises	56
1. Begriff „Ausgaben“	22	2. Jur. Personen des öfftl. Rechts und öfftl. Dienststellen als Empfänger (§ 48 Abs. 3 Nr. 1 EStDV)	57
2. Erfordernis der Wertabgabe	23	3. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG als Empfänger (§ 48 Abs. 3 Nr. 2 EStDV)	60
II. Ausgaben „zur Förderung“ bestimmter Zwecke		4. Durchlaufspenden und Listenverfahren	
1. Allgemeines	25	a) Durchlaufspenden	63
2. Unentgeltlichkeit der Ausgaben	26	b) Listenverfahren	68
3. Freiwilligkeit der Ausgaben	29	5. Weitere anerkannte Empfänger (§ 48 Abs. 4 EStDV)	70
4. Unmaßgeblichkeit der subjektiven Beweggründe des Steuerpflichtigen	32	V. Spendenbescheinigung (Bestätigung des Empfängers)	
5. Zweckentsprechende Verwendung der Spende	34	1. Bedeutung und Rechtsgrundlage der Spendenbescheinigung	73
III. Begünstigte Zwecke		2. Form, Inhalt und Erteilung der Spendenbescheinigung	76
1. Grundsätzliches	38	3. Vorlage, Prüfung und Aufbewahrung der Spendenbescheinigung	77
2. Mildtätige Zwecke	40		
3. Kirchliche Zwecke	41		
4. Religiöse Zwecke	43		
5. Wissenschaftliche Zwecke	45		
6. Gemeinnützige Zwecke			
a) Überblick	47		
b) Begriff der gemeinnützigen Zwecke	48		
c) Als besonders förderungswürdig anerkannte gemeinnützige Zwecke (§ 48 Abs. 2 EStDV)	50		

	Anm.		Anm.
C. Abzug der Spenden als Sonderausgaben (Abs. 1 Satz 1)		IV. Abzug bis 10 vH des Gesamtbetrags der Einkünfte bei Spenden für wissenschaftliche und als besonders förderungswürdig anerkannte kulturelle Zwecke (Abs. 1 Satz 2)	
I. Abzug als Sonderausgaben ..	79	1. Die mit dem erhöhten Höchstbetrag begünstigten Zwecke	102
II. Durchführung des Spendenabzugs		2. Erhöhter Höchstsatz von 10 vH	103
1. Verfahren	80		
2. Zeitpunkt des Spendenabzugs	82	E. Abzug von Einzelzuwendungen von mindestens 50 000 DM bei Überschreitung der Höchstsätze (Abs. 1 Sätze 3 und 4)	
3. Rückgängigmachung des Spendenabzugs		I. Bedeutung der Großspendenregelung	104
a) Überblick	85	II. Voraussetzungen der Großspendenregelung (Abs. 1 Satz 3)	105
b) Rückzahlung der Spenden	86	III. Rechtsfolgen: Verteilung der Großspende durch Rücktrag und Vortrag	107
D. Höchstsätze für den Spendenabzug (Abs. 1 Sätze 1-4)			
I. Überblick zur Höhe des Spendenabzugs	95		
II. Abzug bis 5 vH des Gesamtbetrags der Einkünfte (Abs. 1 Satz 1)	96		
III. Abzug bis 2 vT der Summe aus Umsätzen, Löhnen und Gehältern (Abs. 1 Satz 1)	99		

 Erläuterungen zu Abs. 2:
 Parteispenden

	Anm.		Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2		II. Rechtslage in den VZ 1984-1988	
I. Überblick zum Parteispendenabzug	110	1. Gesetzliche Regelung nach dem Parteienfinanzierungsgesetz v. 22. 12. 83	119
II. Rechtsentwicklung des Abs. 2	112	2. Verfassungswidrigkeit des § 10b Abs. 2 idF des Parteienfinanzierungsg	120
B. Parteispendenabzug bis VZ 1993		3. Übergangsregelung des § 52 Abs. 13b	121
I. Rechtslage bis VZ 1983		III. Rechtslage in den VZ 1989-1993	
1. Überblick	115	1. Gesetzliche Neuregelung ab VZ 1989	122
2. Verdeckte Parteispenden (Umwegfinanzierung)		2. Verfassungswidrigkeit der Neuregelung	123
a) Begriff und Methoden ..	116		
b) Korrektur des Abzugs mittelbarer Parteispenden	117	C. Parteispendenabzug ab VZ 1994	

	Anm.
I. Überblick über die Neuregelung durch das Sechste Ges. zur Änderung des PartG ua. Ges. v. 28. 1. 94	124
II. Mitgliedsbeiträge und Spenden	
1. Mitgliedsbeiträge und Spenden	125
2. Politische Parteien	126

	Anm.
III. Höchstbetrag (Abs. 2 Satz 1)	127
IV. Abzugsverbot für nach § 34g begünstigte Parteispenden (Abs. 2 Satz 2)	128
V. Ausweispflicht für Spenden über 40 000 DM im Rechenschaftsbericht der Partei (Abs. 2 Satz 3 aF)	130

**Erläuterungen zu Abs. 3:
Sachspenden**

	Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3	135
B. Gegenstand einer Sachspende (Abs. 3 Satz 1)	
I. Zuwendung eines Wirtschaftsguts	138
II. Ausschluß von Nutzungen und Leistungen als Spenden	141
C. Bewertung von Sachspenden (Abs. 3 Sätze 2 und 3)	
I. Entnommene Wirtschaftsgüter (Abs. 3 Satz 2)	145
II. Bewertung von Wirtschaftsgütern (Abs. 3 Satz 3)	148

	Anm.
D. Abziehbarkeit von Aufwands- spenden (Abs. 3 Sätze 4 und 5)	
I. Rechtsentwicklung und erstmalige Anwendung	151
II. Voraussetzungen für den Abzug von Aufwands- spenden (Satz 4)	
1. Aufwendungen	152
2. Spendenempfangs- berechtigung	153
3. Anspruch auf Erstattung aus Vertrag oder Satzung	154
4. Verzicht auf Erstattung	155
5. Keine Einräumung des Anspruchs unter der Bedin- gung des Verzichts (Satz 5)	156

**Erläuterungen zu Abs. 4
Rechtsfolgen unrichtig ausgestellter Bestätigungen
über Spenden und Mitgliedsbeiträge**

	Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4	161
B. Schutz des Vertrauens des Spenders (Satz 1)	
I. Überblick	164
II. Vertrauensschutz bis VZ 1989	
1. Wegfall der StBegünstigung des Empfängers (bis VZ 1989)	165

	Anm.
2. Zweckwidrige Verwendung der Spenden (bis VZ 1989)	166
III. Vertrauensschutz ab VZ 1990	
1. Vertrauen auf die Richtigkeit der Spendenbescheinigung	167
2. Ausschluß des Vertrauens- schutzes	
a) Allgemeines	170
b) Erwirkung der Bestäti- gung durch unlautere Mittel oder falsche Angaben	171

	Anm.		Anm.
c) Kenntnis von der Unrichtigkeit der Bestätigung	172	II. Haftung des Ausstellers unrichtiger Bestätigungen	182
C. Haftung für entgangene Steuer (Satz 2)		III. Haftung wegen zweckwidriger Verwendung	183
I. Grundsätzliches	181	IV. Entgangene Steuer als Haftungsgrund	184
		D. Höhe des Haftungsanspruchs (Satz 3)	185

Spenden-ABC

	Anm.		Anm.
Alpenverein	200	Golfsport	200
Altenhilfe		Gutgläubenschutz	
Altkleider		Hallenbauvereine	
Altpapier		Haus- und Straßensammlungen	
Amateurfunken		Helfervereinigungen des THW	
Arbeitsleistung		Hochschulen	
Arbeitslosenhilfe		Hundesportverein	
Arbeitszimmer		Jagdpachtzins	
Aufnahmegebühr		Karnevalsvereine	
Aufnahme von Personen aus Kriegs- und Katastrophengebieten		Kassenärztliche Vereinigung	
Ausland		Kirchenfenster	
Besondere Förderungsmöglichkeit		Kleidung	
Bestätigung der Gemeinnützigkeit		Kleingartenvereine	
Betriebsausgaben		Kommunale Infrastruktur	
Bewährungsaufgabe		Kommunale Wählervereinigungen	
Blutspende, Organspende		Krankenpflege	
Bund der Steuerzahler		Kunstgegenstände	
CB-Funkvereine		Kunstmuseum	
Darlehen		Leasing	
Denkmalpflege		Leistungen	
Deutscher Alpenverein		Listenverfahren	
Dissertation		Mitgliedsbeiträge	
Durchlaufende Posten		Mitunternehmer	
Durchlaufspenden		Modellbaugemeinschaften	
Ehegatten		Modellfluggemeinschaften	
Einstellung eines Strafverfahrens		Motorsport	
Eintrittsgelder		Naturschutz	
Entgeltlichkeit		Neuanpflanzung	
Entnahmen		Neuapostolische Gemeinde	
Entwicklungshilfe		Nutzungen	
Erbfall		Opferschutz	
Erziehung		Ordensangehörige	
Fachhochschulen		Organspenden	
Fachschulen		Parteispenden	
Fahrtkosten		Patenschaftsabonnements	
Ferienkind		Pfarr- und Küstergefälle	
Feuerwehr		Pferderennvereine	
Forschungseinrichtungen der Industrie		Pflegegeld	
Freikörperkultur		Pilger	
Friedhofshallen		PKW-Aufwendungen	
		Polen	

§ 10b

Steuerbegünstigte Zwecke

	Anm.		Anm.
Politische Zwecke	200	Umweltschutz	200
Rentner		Unabhängige Wählervereinigungen	
Rosenmontagszüge		Unfallverhütung	
Rückgängigmachung		Unicef	
Rückzahlung		Unverzinslichkeit eines Darlehens	
Rudolf-Steiner-Schulvereine		Verbilligte Überlassung	
Sachspenden		Verbindlichkeit	
Schulgeld		Verbrechensverhütung	
Schwimmbad		Verdeckte Gewinnausschüttung	
Secondment		Verdeckte Parteispenden	
Soldaten- und Reservistenbetreuung		Verein Deutscher Ingenieure (VDI)	
Sparkassen		Verfassungsmäßige Rechtsordnung	
Spendenbescheinigung		Vermächtnis	
Sponsoring		Verzicht auf Ansprüche	
Sport		Vorläufige Bescheinigung	
Staatsbürgerliche Vereinigung e.V.		Wirtschaftsgut	
Steuerberaterkammern		Wohlfahrtsbriefmarken	
Stiftung		Wohlfahrtslotterie	
Strafverfahren		Wohnung	
Tier- und Pflanzenzucht		Wohnungsunternehmen	
Treu und Glauben			

Allgemeine Erläuterungen zu § 10b

A. Überblick zu § 10b

1

§ 10b regelt den Abzug von Spenden als Sonderausgaben. Den Ausdruck „Spenden“ verwendet die Vorschrift nur in Abs. 2 in Zusammenhang mit Spenden an politische Parteien; dem allgemeinen Sprachgebrauch entsprechend verwenden wir den Begriff „Spenden“ als Oberbegriff (s. auch Anm. 2 aE „Reformüberlegungen“).

Das Urteil des BVerfG v. 14. 7. 86 (2 BvE 2/84, 2 BvR 442/84, BStBl. II S. 684) erklärte § 10b Abs. 1 Satz 1 in der ab 1. 1. 84 geltenden Fassung für verfassungswidrig (s. Anm. 112 und 120). Die Neufassung durch das Fünfte Ges. zur Änderung des ParteienG ua. Ges. v. 22. 12. 88 (mit Wirkung ab VZ 1989 und Übergangsregelungen für die VZ 1984 bis 1988, betr. Höchstbeträge für abziehbare Mitgliedsbeiträge und Spenden an politische Parteien 100 000 DM und im Fall der Zusammenveranlagung 200 000 DM, s. Anm. 121) war nach dem Urteil des BVerfG v. 9. 4. 92 (2 BvE 2/89, BStBl. II S. 766) ebenfalls verfwidrig (s. Anm. 123).

Die aufgrund dieses Urteils erfolgte Novellierung durch das Sechste Ges. zur Änd. des PartG und and. Ges. v. 28. 1. 94 verringerte den Höchstbetrag abziehbarer Mitgliedsbeiträge und Spenden an Parteien mit Wirkung ab 1. 1. 94 für Ledige auf 3 000 DM sowie für Verheiratete auf 6 000 DM.

In der geltenden Fassung (einschl. der Änderung durch das JStG 1996 v. 11. 10. 95) hat die Vorschrift folgenden Aufbau:

Abs. 1 regelt den Sonderausgabenabzug von Spenden zur Förderung bestimmter Zwecke, ausgenommen Mitgliedsbeiträge und Spenden an politische Parteien. Insbesondere enthält Abs. 1 Satz 3 und 4 eine Regelung zu Großspenden, deren Abzug im Rahmen der jeweiligen Höchstsätze entsprechend § 10d auf mehrere VZ zu verteilen ist (s. dazu Anm. 104 ff.).

Abs. 2 regelt abschließend den Sonderausgabenabzug von Mitgliedsbeiträgen und Spenden an politische Parteien:

- Der SA-Abzug ist auf feste Höchstbeträge von 3 000 DM im Kj. bzw. 6 000 DM bei Zusammenveranlagung beschränkt (*Satz 1*).
- Der SA-Abzug kommt nur für den Teil der Spenden in Betracht, der nicht durch die StErmäßigung nach § 34g begünstigt ist (*Satz 2*).

Abs. 3 enthält Bestimmungen über den Begriff und die Wertbemessung der Ausgaben iSd. Gesetzes, nämlich

- die Regelung, daß auch die Zuwendung von Wirtschaftsgütern mit Ausnahme von Nutzungen und Leistungen Spende sein kann (*Satz 1*),
- die Bewertung der Spende eines entnommenen Wirtschaftsguts mit dem Entnahmewert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 (*Satz 2*),
- die Bewertung in allen übrigen Fällen mit dem gemeinen Wert der Spende (*Satz 3*).
- die Begrenzung der Abziehbarkeit von Aufwendungen zugunsten der stbegünstigten Körperschaft auf solche Aufwendungen, für die ein Anspruch auf Erstattung durch Vertrag oder Satzung eingeräumt und auf deren Ersatz verzichtet worden ist (*Satz 4*), ohne daß der Erstattungsanspruch unter der Bedingung des Verzichts eingeräumt wurde (*Satz 5*).

Abs. 4 betrifft

- die Schutzwürdigkeit des Vertrauens von Spendern in die Richtigkeit von Spenden- und Beitragsbescheinigungen (*Satz 1*);
- die Haftung des Ausstellers unrichtiger Bescheinigungen sowie die des Veranlassers einer zweckwidrigen Verwendung der Spende für die entgangene Steuer (*Satz 2*);
- den Umfang der Haftung (40 vH des zugewendeten Betrags, *Satz 3*).

2

B. Rechtsentwicklung des § 10b

EStG 1920: Nach § 13 Abs. 1 Nr. 7 waren „Beiträge an kulturfördernde, mildtätige, gemeinnützige und politische Vereinigungen, soweit ihr Gesamtbetrag zehn vom Hundert des Einkommens des Einkommensteuerpflichtigen nicht überschreitet ... vom Gesamtbetrage der Einkünfte in Abzug zu bringen“.

ÄndG v. 24. 3. 21 (RGBl. S. 313): Die Vorschrift begünstigte in dieser Fassung: „Beiträge an inländische Vereinigungen, die ausschließlich wissenschaftliche, künstlerische, kirchliche, mildtätige oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, soweit der Gesamtbetrag dieser Beiträge 10 vH des Einkommens des Stpfl. nicht übersteigt. Das nach Abzug dieser Beiträge verbleibende steuerbare Einkommen wird mit dem gleichen Hundertsatz besteuert, der sich ohne diesen Abzug ergibt.“

EStG 1925: Eine entsprechende Vorschrift wurde nicht übernommen, weil die Begünstigung nur leistungsfähigen Stpfl. zugute gekommen sei, der Tarif gesenkt worden sei und die Prüfung der Abzüge die Verwaltung zu sehr belaste (Begr. 1925 § 49 = STRUTZ, EStG 1925 § 17 Anm. 2).

Ges. zur Verminderung der Arbeitslosigkeit v. 1. 6. 33 (RGBl. I S. 323; RStBl. S. 461): Nach Abschn. III § 6 konnten freiwillige Spenden zur Förderung der nationalen Arbeit, die bis zum 31. 3. 34 geleistet wurden, vom Eink. abgesetzt oder zur Tilgung verkürzter Steuern verwendet werden.

MilRegGes. Nr. 64 (I. StNG) v. 22. 6. 48: § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e wurde eingefügt (wahrscheinlich beeinflusst durch das US-amerikanische StRecht; so SCHROPP, DStZ 1948 S. 77). Danach waren Sonderausgaben:

„e) Ausgaben zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger, kirchlicher, religiöser und wissenschaftlicher Zwecke, wenn diese Zwecke als steuerbegünstigt anerkannt worden sind.“

Diese Fassung galt vom 21. 6. 48 bis zum 31. 12. 49. Eine Abzugsbegrenzung ergab sich aus den allgemein für Sonderausgaben geltenden Höchstbeträgen gem. § 10 Abs. 3 Nr. 3.

II. StNG v. 20. 4. 49 (WiGBl. S. 69): In § 10 Abs. 2 Nr. 3 Buchst. b wurde mit Geltung für 1949 der Höchstbetrag bei Ausgaben für bestimmte wissenschaftliche und mildtätige Einrichtungen erhöht.

Est.- u. KStÄndG v. 29. 4. 50 (BGBl. 1950 S. 95) erweiterte die Abziehbarkeit bestimmter Spenden erneut. § 10 Abs. 2 Nr. 3 Buchst. b lautete mit Wirkung für den VZ 1950:

„Die Ausgaben zur Förderung besonders anerkannter wissenschaftlicher Einrichtungen und zur Förderung besonders anerkannter mildtätiger Einrichtungen sind bis zur Höhe von insgesamt 10 vom Hundert des Gesamtbetrages der Einkünfte oder 2 vom Tausend eines Betrages, der sich aus den im Kalenderjahr getätigten Aufwendungen für Löhne und Gehälter und dem steuerbaren Umsatz zusammensetzt, in jedem Fall, auch neben den in Buchstabe a genannten Beträgen, voll abzugsfähig.“

ESt.- u. KStÄndG v. 27. 6. 51 (BGBl. I S. 411; BStBl. I S. 223) verlegte den Sonderausgabenabzug der Spenden in einen neuen § 10b. Dabei wurde ab VZ 1951 der Umfang des Abzugs geändert. Bei den wissenschaftlichen und mildtätigen Zwecken wurde die Herausgabe besonderer Listen der begünstigten Einrichtungen überflüssig.

StNG v. 16. 12. 54 (BGBl. I S. 373; BStBl. I S. 575) dehnte die Begünstigung des § 10b auf Ausgaben zur Förderung staatspolitischer Zwecke aus.

BVerfG v. 24. 6. 58 (2 BvF 1/57, BGBl. I S. 447; BStBl. I S. 403) erklärte § 10b EStG 1955 u. 1957 insoweit für nichtig, als danach unmittelbare oder mittelbare Zuwendungen an politische Parteien als Ausgaben zur Förderung staatspolitischer Zwecke bei Ermittlung des stpfl. Eink. vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden konnten. Damit wurden Spenden an politische Parteien vom Abzug ausgeschlossen.

§ 34 Parteigesetz v. 24. 7. 67 (BGBl. I S. 773; BStBl. I S. 360) erweiterte § 10b um den Abs. 2 (Begünstigung von Beiträgen und Spenden an politische Parteien); abziehbar waren ab VZ 1967 600 DM, bei Zusammenveranlagung 1200 DM.

StÄndG 1969 v. 18. 8. 69 (BGBl. I S. 1211; BStBl. I S. 477) erweiterte § 10b Abs. 1 um die Sätze 3–5 betr. die Zuwendung und Bewertung von nicht in Geld bestehenden Wirtschaftsgütern. Die neue Fassung war erstmals für den VZ 1969 anzuwenden.

Ges. z. Änd. u. Vereinf. des EStG ua. Ges. v. 18. 8. 80 (BGBl. I S. 1537; BStBl. I S. 581): In Abs. 1 Satz 2 wurde der Höchstbetrag bei Ausgaben für als besonders förderungswürdig anerkannte kulturelle Zwecke erhöht. In Abs. 2 wurden die seit 1967 geltenden Höchstbeträge für den Abzug von Beiträgen und Spenden an politische Parteien verdreifacht. Die Änderungen galten ab VZ 1980.

Ges. zur Änderung des ParteienG ua. Ges. (sog. ParteienfinanzungsG) v. 22. 12. 83 (BGBl. I S. 1577; BStBl. I 1984 S. 7): Neuregelung der stl. Begünstigung von Parteispenden. Mitgliedsbeiträge und Spenden an politische Parteien fielen danach als „Ausgaben zur Förderung staatspolitischer Zwecke“ unter den SA-Abzug nach Abs. 1 Satz 1 mit der Folge, daß sie nicht lediglich im Rahmen absoluter Höchstbeträge, sondern bis zur Höhe von 5 vH des Gesamtbetrags der Einkünfte oder 2 vT der Summe von Umsätzen, Löhnen und Gehältern abziehbar sein sollten, sofern für sie nicht eine StErmäßigung nach § 34g gewährt wurde.

BVerfG v. 14. 7. 86 (2 BvE 2/84, 2 BvR 442/84, BStBl. II S. 684) erklärte die Neufassung insoweit für verfassungswidrig, als sie die stl. Abziehbarkeit von Parteispenden nicht auf einen für alle Stpfl. gleichen Höchstbetrag begrenzte, ohne aber die Vorschrift für (teilweise) nichtig zu erklären. Vielmehr waren nach BVerfG § 10b EStG und § 9 Nr. 3 KStG im Wege der vorläufigen StFestsetzung gem. § 165 AO mit der Maßgabe anzuwenden, daß die Parteispenden unter Wegfall der Begrenzungen auf die gesetzlich vorgesehenen Vomhundertsätze bis zu einem Höchstbetrag von 100 000 DM abziehbar waren (entsprechende Übergangsregelung gem. Schreiben des BMF v. 29. 9. 86, BStBl. I S. 488).

Fünftes Ges. zur Änderung des ParteienG ua. Gesetze v. 22. 12. 88 (BGBl. I S. 2615; BStBl. I 1989 S. 40): Neufassung der Vorschrift. Der Spendenabzug von Ausgaben zur Förderung bestimmter Zwecke blieb unverändert; die Bestimmungen über die Zuwendung von nicht in Geld bestehenden Wirtschaftsgütern und ihre Bewertung wurden von Abs. 1 wortgleich in einen neuen Abs. 3 übernom-

men. Der neu gefaßte Abs. 2 regelt abschließend den Abzug von Mitgliedsbeiträgen und Spenden an politische Parteien unter Begrenzung auf feste Höchstbeträge von 60 000 DM bzw. 120 000 DM bei Zusammenveranlagung. Für die VZ 1984–1988 gesetzliche Übergangsregelung in § 52 Abs. 13 b.

Ges. zur Verbesserung und Vereinfachung der Vereinsbesteuerung (VereinsförderungsG) v. 18. 12. 89 (BGBl. I S. 2212; BStBl. I S. 499): Es erweiterte den Anwendungsbereich der erweiterten Höchstbetragsregelung in Abs. 1 Satz 2 auf Ausgaben für mildtätige Zwecke und begrenzte die Abziehbarkeit von Aufwendungen zugunsten einer zum Empfang steuerlich abziehbarer Zuwendungen berechtigten Körperschaft auf solche Aufwendungen, für die ein Anspruch auf Erstattung der Aufwendungen durch Vertrag oder Satzung eingeräumt und auf die Erstattung verzichtet worden ist (Abs. 3 Satz 4). Zugleich wurde in Abs. 4 eine Regelung über die Schutzwürdigkeit des Vertrauens von Spendern in die Richtigkeit von Spenden- und Beitragsbescheinigungen getroffen. Das vorsätzliche oder grob fahrlässige Ausstellen unrichtiger Bescheinigungen begründet die Haftung des Ausstellers, die zweckwidrige Verwendung der Spende begründet die Haftung des Veranlassers für die entgangene Steuer; die Haftung ist mit 40 vH des zugewendeten Betrags anzusetzen.

Gesetz zur stl. Förderung von Kunst, Kultur und Stiftungen sowie zur Änd. steuerrechtl. Vorschriften (Kultur- und StiftungsförderungsG) v. 13. 12. 90 (BGBl. I S. 2272; BStBl. I 1991 S. 51): Großspenden von mindestens 50 000 DM zur Förderung wissenschaftlicher oder besonders förderungswürdiger kultureller Zwecke sind, soweit sie die Höchstsätze des Abs. 1 überschreiten, im Rahmen der Höchstsätze zunächst im VZ der Zuwendung, sodann in den beiden vorangegangenen VZ und schließlich in den folgenden 5 VZ unter entsprechender Anwendung des § 10 d Abs. 1 und 2 abzuziehen.

BVerfG v. 9. 4. 92 (2 BvE 2/89, BStBl. II S. 66) erklärte die mit der Neufassung des § 10 b Abs. 2 EStG eingeführte Abziehbarkeit von Mitgliedsbeiträgen und Spenden an politische Parteien in Höhe von 60 000 DM für Ledige und 120 000 DM für Verheiratete für verfassungswidrig mit der Maßgabe, daß sie bis zu einer vom Gesetzgeber vorzunehmenden Änderung, längstens aber bis zum Jahresende 1993 hinzunehmen sei.

Sechstes Ges. zur Änd. des PartG und and. Ges. v. 28. 1. 94 (BGBl. I S. 142; BStBl. I S. 207): Der Höchstbetrag abziehbarer Mitgliedsbeiträge und Spenden an Parteien wurde mit Wirkung ab 1. 1. 94 für Ledige auf 3 000 DM sowie für Verheiratete auf 6 000 DM abgesenkt. Zugleich wurde die Regelung über die Beschränkung der Abziehbarkeit von Parteispenden über jährlich 40 000 DM hinaus auf solche, die im Rechenschaftsbericht nach § 25 Abs. 2 PartG verzeichnet wurden (Abs. 1 Satz 3 aF) gestrichen.

JStG 1996 v. 11. 10. 95 (BGBl. I S. 1250; BStBl. I S. 438): Die Großspendenregelung in Abs. 1 Satz 3 wurde mit Wirkung ab 1. 1. 96 auf Spenden zur Förderung mildtätiger Zwecke ausgedehnt und die Verweisung in Satz 4 der Regelung auf § 10 d Abs. 1 und 2 durch eine generelle Verweisung auf § 10 d ersetzt.

Reformüberlegungen: Das BMF setzte auf Anregung des FinAussch. im Dezember 1985 eine „Unabhängige Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeitsrechts“ mit dem Auftrag ein, gutachtlich dazu Stellung zu nehmen, wie unter Berücksichtigung des Wettbewerbs und Beachtung systematischer Gesichtspunkte das Gemeinnützigkeitsrecht sowie das Spendenrecht vereinfacht und verbessert werden können. Das Gutachten dieser Kommission

(Schriftenreihe des BMF, Heft 40, März 1988) schlägt im Bereich des Spendenabzugs insbes. vor:

- Verbesserung der uneinheitlichen Spendeterminologie durch generelle Verwendung des umgangssprachlichen Begriffs „Spende“ und Gleichbehandlung der Mitgliedsbeiträge mit den Spenden (Bericht S. 251 ff.);
- uneingeschränkte Anknüpfung des Spendenabzugs an die durch einen abschließenden Katalog der Gemeinnützigkeitszwecke rechtssicher umschriebene Gemeinnützigkeit und Wegfall der Prüfung einer besonderen Förderungswürdigkeit (Bericht S. 250);
- Wegfall der Prüfung, für welche Zwecke die Kirchen Spenden verwenden (Bericht S. 102);
- Nichtabziehbarkeit des Spendens von Altwaren (Trödel) als Sachspenden (Bericht S. 255);
- generelle Möglichkeit der Bewertung mit dem Buchwert, wenn WG des Betriebsvermögens gespendet werden (Bericht S. 257);
- Einführung eines einheitlichen Spendenhöchstsatzes von 10 vH des Gesamtbetrags der Einkünfte bzw. des Einkommens und Abschaffung des Höchstsatzes von 2 vT der Summe der Umsätze, Löhne und Gehälter (Bericht S. 258 ff.);
- Abschaffung des Durchlaufspendenverfahrens und des Listenverfahrens (Bericht S. 266 ff.);
- Einführung eines rechtssicheren Verfahrens zur Anerkennung der Gemeinnützigkeit (Bericht S. 266);
- Regelung des Vertrauensschutzes für Spender durch eine klare gesetzliche Grundlage, wonach haftet, wer eine falsche Spendenbescheinigung ausstellt, und der gutgläubige Spender Vertrauensschutz erhält (Bericht S. 264–265).

Der Gesetzgeber hat bislang – im VereinsföG – nur die Anregung einer klaren gesetzlichen Vertrauensschutzregelung aufgegriffen (Abs. 4). Ob und in welchem Umfang weitere Vorschläge des Gutachtens bei der für die nächste Legislaturperiode geplanten Novellierung des Spendenrechts (BMF v. 17. 8. 94, BStBl. I. S. 710) umgesetzt werden, ist gegenwärtig nicht abzuschätzen. Zu den Feststellungen und Vorschlägen des Gutachtens s. LANG, StbJb. 1988/89 S. 251; zur Kritik an der Kompliziertheit des Spendenrechts auch GMACH, FR 1995 S. 85; WEISS, DStZ 1995 S. 650.

Einstweilen frei.

3

C. Bedeutung des § 10 b

4

§ 10 b regelt nicht, wie die Überschrift behauptet, „steuerbegünstigte Zwecke“; die Zwecke, zu deren Förderung stl. abziehbare Ausgaben geleistet werden können, sind aufgrund der §§ 52–54 AO als stbegünstigt anerkannt. Die Überschrift müßte lauten „Ausgaben für steuerbegünstigte Zwecke“. Für Ausgaben iSd. § 10 b ist der Ausdruck „Spenden“ gebräuchlich (so auch § 10 b Abs. 2), den wir dem allgemeinen Sprachgebrauch entsprechend als Oberbegriff verwenden (s. auch Anm. 2 aE „Reformüberlegungen“).

Zweck des § 10 b ist nach hM, zu den begünstigten Ausgaben, insbesondere im Interesse einer Entlastung öfftl. Rechtsträger auf dem Gebiet der Daseinsvorsorge, anzuregen (GMACH, FR 1995 S. 85); die Vorschrift hat danach Lenkungsfunktion.

STRUTZ, EStG 1925 § 17 Anm. 1 aE zum EStG 1920; Begr. z. StÄndG v. 29. 4. 50, BTDrucks. 1/317 S. 17: „Lenkung der Spenden“; BFH v. 11. 11. 66 VI R 45/66, BStBl. III 1967 S. 116: Förderung der „Opferbereitschaft“; FG Düss./Köln v. 28. 2. 69, EFG S. 300, rkr.: Förderung eines Verhaltens, „das aus wirtschafts-, sozial- und gesellschaftspolitischen Gründen erwünscht ist“; LANG, JbFStR 1983/84 S. 197, 208 f.; Begr. zum Ges. v. 18. 8. 80, BTDrucks. 8/3688 S. 19: „Anreiz für private Initiativen“; GÉRARD in LADEMANN, EStG § 10b Rn. 6.

Die Förderung berücksichtigt, daß viele der begünstigten Zwecke durch die Empfänger wirksamer als durch die öffentliche Hand gefördert werden können. K. VOGEL (StuW 1977 S. 108) sieht die Rechtfertigung des Spendenabzugs darin, daß sowohl die ESt. als auch die durch § 10b begünstigten Spenden im öffentlichen Interesse – vor allem im Hinblick auf ihre entlastende Wirkung für die öffentl. Haushalte (SACHVERSTÄNDIGENGUTACHTEN, BMF-Schriftenreihe 40, 1988 S. 92; GMACH, FR 1995 S. 85) – verwendet werden. Mindert der Stpfl. seine Leistungsfähigkeit durch solche Ausgaben, so soll diese Minderung beim Einkommen berücksichtigt werden. Denn trotz der steuerlichen Abziehbarkeit bleibt die Spende uneigennützig, weil die erreichbare Steuerminderung regelmäßig geringer als der Wert der Spende ist (BLÜMICH/HOFMEISTER, § 10b Rn. 3; TIPKE/LANG XV., § 21 Rn. 7).

Für die politischen Parteien liegt die Bedeutung des § 10b in dem damit geförderten Beitrag des Spendenaufkommens zur Finanzierung ihrer politischen Arbeit. Die betragsmäßige Beschränkung des SA-Abzugs für Parteispenden bis 1983 führte allerdings dazu, daß die Parteien und ihre Förderer sich angesichts des ständig wachsenden Finanzbedarfs der politischen Parteien bemühten, den Parteien Geld auf stl. illegale Weise unter Ausnutzung des Betriebsausgabenabzugs oder des Sonderausgabenabzugs mittels *Umwegfinanzierung* zukommen zu lassen (s. dazu Anm. 116). Die Aufdeckung dieser Methoden im Rahmen des sog. *Parteispendenskandals* in den Jahren 1976 ff. veranlaßte die im BT vertretenen Parteien, im Jahre 1983 in Mißachtung der insoweit eindeutigen Rspr. des BVerfG eine Neuregelung des SA-Abzugs von Parteispenden zu treffen, die mangels Höchstgrenzen den potenten Spendern (Unternehmen, Großvermögen) ermöglicht hätte, stl. wirksam Spenden in Millionenhöhe zu machen und sich somit Einfluß auf die Willensbildung der Partei zu verschaffen (s. Anm. 120). Die damalige Regelung durch das *Parteienfinanzierungsgesetz v. 22. 12. 83* wurde – wie nicht anders zu erwarten – vom BVerfG für verfassungswidrig erklärt. Die heutige Regelung des SA-Abzugs von Parteispenden hat für die Haushalte der politischen Parteien nur noch eine zweitrangige Bedeutung. Seit Verabschiedung des *Fünften Ges. zur Änderung des ParteienG ua. Ges. v. 22. 12. 88* (s. Anm. 112) bedienen sich die politischen Parteien unmittelbar aus der Staatskasse; durch die Änderung des ParteienG sind ihnen zusätzlich zu der ab 1983 eingeführten Wahlkampfkostenerstattung ein Sockelbetrag iHv. jährlich ca. 7 Mio. DM sowie weitere staatliche Leistungen von jährlich ca. 10 Mio. DM im Wege des sog. Chancenausgleichs zugesprochen worden, die sie untereinander aufteilen und an denen gemessen der SA-Abzug von Parteispenden seinen ursprünglichen Sinn als das Finanzierungsinstrument der Parteien verloren hat. Nachdem das BVerfG die Neuregelung der stl. Parteispendenregelung in § 10b und § 34g durch das Fünfte Gesetz zur Änderung des ParteienG ua. Ges. v. 22. 12. 88 teilweise für verfassungswidrig erklärt hatte, hat der Gesetzgeber mit dem *Sechsten Gesetz zur Änderung des ParteienG und a. Ges.* eine Neufassung vorgelegt, die aufgrund ihrer Abweichungen von den Vorgaben des BVerfG und von den Vorschlägen der Sachverständigenkommission erneut verfassungsrechtlichen Bedenken begegnet, soweit sie die Höchstbetragsregelung in § 10b und § 34g betrifft (s. Anm. 127).

Bedeutung für Sport- und Freizeitvereine: Im Hinblick darauf, daß der Tätigkeit von Sport- und Freizeitvereinen regelmäßig die für die Gemeinnützigkeit wesensnotwendige private Selbstlosigkeit in wirtschaftlicher und ideeller Hinsicht fehlt (vgl. TIPKE/KRUSE, AO, § 52 Tz. 21–29; TIPKE/LANG XV, § 21 Rn. 3; THIEL/EVERSBURG, DB 1990 S. 290; GMACH, FR 1996 S. 308), hat die vom BMF eingesetzte Sachverständigenkommission vorgeschlagen, die Vereine zumindest hinsichtlich ihrer Zweckbetriebe und ihrer Berechtigung zum Empfang von Spenden aus dem Anwendungsbereich des § 10 b herauszunehmen und nur für ihren ideellen Bereich unter dem Gesichtspunkt einer (großzügigen) Vereinfachung eine Fortdauer der StBefreiung vorzusehen (Gutachten S. 267). Die nahezu einhellige Ablehnung dieses Vorschlags (s. Prot. des Finanzausschusses des Bundestages, BTDrucks. 11/5582 S. 25) ohne argumentative Auseinandersetzung mit den Feststellungen der Sachverständigenkommission (vgl. THIEL/EVERSBURG, DB 1990 S. 291 mit Nachweisen der Redebeiträge in den parlamentarischen Gremien) zeigt, welche hohe Bedeutung der Spendenregelung für die Sport und Freizeitvereine in der Praxis beigemessen wird und welchen großen Einfluß dies auf die politische Entscheidungsfindung hat. Zu den Bedenken, die Tätigkeit der Sport- und Freizeitvereine als gemeinnützig zu behandeln, s. Anm. 48.

Einstweilen frei.

5–6

D. Geltungsbereich des § 10 b

7

Persönlicher Geltungsbereich: § 10 b gilt nur für *EStpfl.*; die entsprechende Anwendung bei *KStpfl.* regelt § 9 KStG (seit 1994 können Körperschaften Spenden an politische Parteien nicht mehr abziehen; s. dazu Anm. 13, 112, 124). § 10 b gilt auch für *beschränkt EStpfl.*, da die Anwendung in § 50 Abs. 1 nicht ausgeschlossen worden ist.

Sachlicher Geltungsbereich: § 10 b betrifft eine bestimmte Art von Sonderausgaben, dh. von Ausgaben außerhalb der Einkunftserzielung (von Lebensführungskosten). Zur Abgrenzung von Betriebsausgaben und Werbungskosten s. Anm. 10, von außergewöhnlichen Belastungen s. Anm. 13.

Auslandsbeziehungen: Ausgaben der in § 10 b genannten Art sind nicht durch die Vorschrift begünstigt, wenn sie an ausländische Empfänger *geleistet* werden; s. Anm. 57, 60, dort aber auch über Zuwendung an einen inländischen Empfänger und *Verwendung* der Zuwendung im Ausland (s. dazu auch Anm. 200 „Entwicklungshilfe“, „Naturschutz“ und „Polen“). Über Zuwendungen an eine ausländische Stiftung s. Anm. 200 „Stiftung“.

Einstweilen frei.

8–9

E. Verhältnis des § 10b zu anderen Vorschriften

10

I. Verhältnis des § 10b zu Betriebsausgaben (§ 4) und Werbungskosten (§ 9)

Schrifttum: BIEDERFARMANN StW 1947 Sp. 233; ZITZLAFF, DStZ 1947 S. 54; WALL, StW 1948 Sp. 749; KOHLENBACH, FR 1949 S. 337ff; v. KALM, DStZ 1950 S. 335; VAN DER VELDE, StJb. 1951 S. 147; ANGERER, DStZ 1961 S. 327; NESTLE, Spendenabzug bei Sparkassen, BB 1971 S. 951; FRICK, DStZ 1981 S. 1337; KOCH, Inst. FuSt. Brief Nr. 223, Bonn 1983 S. 6–9; LANG, JbFStR 1983/84 S. 199–204; REUTER, DStR 1983 S. 635. S. auch Erläut. zu § 4 Abs. 6.

Ausgaben der in § 10b genannten Art sind nicht nach § 10b abziehbar, wenn sie Betriebsausgaben oder Werbungskosten bilden, dh. durch Einkunftserzielung veranlaßt sind.

BFH v. 25. 11. 87 I R 126/85, BStBl. II 1988 S. 220; BFH v. 12. 9. 90 I R 65/86, BStBl. II 1991 S. 258; FRICK, BB 1983 S. 1337; KOHLMANN/FELIX, DB 1983 S. 1061; LANG aaO u. StW 1984 S. 24; REUTER, DStR 1983 S. 635; VON WALLIS, DStZ 1983 S. 135; LIST, BB 1984 S. 460 ff., DStPr. Querschnittsfragen Vereinigungen Nr. 1; dieser Ansicht zuneigend auch BGH v. 28. 1. 87 3 StR 373/86, BB 1987 Beil. 5 zu Heft 9 S. 5. AA die BReg., die § 10b – jedenfalls hinsichtlich der Zuwendungen an politische Parteien – als *lex specialis* gegenüber § 4 und § 9 ansehen soll (so KOCH, DStZ 1981 S. 294, JbFStR 1981/82 S. 32; GROH, NJW 1985 S. 994 FN 11 mwN).

Rechtsgrundlage für das Abzugsverbot: Nach § 10 Abs. 1 Satz 1 können Aufwendungen (Ausgaben) nur dann als Sonderausgaben abgezogen werden, wenn sie weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind. § 10b enthält zwar keine gleichartige Bestimmung (es sei denn man meint, daß der einleitende Satz des § 10 unmittelbar auch für Ausgaben iSd. § 10b gilt, vgl. § 10b Abs. 1 Satz 1 „als Sonderausgaben abzugsfähig“; so LANG, JbFStR 1983/84 S. 210; KOCH, Inst. FuSt. Brief Nr. 223, Bonn 1983 S. 6; VON WALLIS, DStZ 1983 S. 135). Eine solche Regelung in § 10b ist aber auch nicht nötig. Denn § 10b steht im EStG in Abschn. II. 5 „Sonderausgaben“, die nach § 2 Abs. 4 nicht bei der Ermittlung der Einkünfte, sondern erst vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzuziehen sind. Daher ergibt sich das Abzugsverbot des § 10 Abs. 1 Satz 1 für Betriebsausgaben und Werbungskosten als Sonderausgaben bereits aus der Systematik der Einkommensermittlung (s. § 10 Anm. 17). Dies folgt auch aus dem Eingangssatz des § 12. Danach gehören Aufwendungen nach § 10b zu den § 12 vorgehenden Regelungen (§ 12: „Soweit in ... § 10b ... nichts anderes bestimmt ist, ...“) und betreffen damit – ebenso wie die in § 12 Nr. 1 bis 4 bezeichneten – Aufwendungen der privaten Lebensführung (s. § 12 EStG Anm. 15; GÉRARD in LADEMANN, § 10b Rn. 13).

Abgrenzung Spenden zu Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten: Für den Spendenbegriff, also für die Frage, ob Ausgaben zur Förderung bestimmter Zwecke vorliegen (s. Anm. 25), ist es grundsätzlich unerheblich, welche Beweggründe den Stpfl. zur Leistung der Ausgabe bestimmt haben (s. Anm. 32). Die Beweggründe des Stpfl. sind jedoch von Bedeutung, wenn es um die Abgrenzung zwischen Spenden und Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten geht, also um die Frage der Veranlassung. Der Anlaß ist häufig nur unter Einbeziehung der Motive oder Beweggründe des Stpfl. zu beurteilen (s. § 4 Anm. 46h). Zutreffend hält der BFH im Urteil v. 25. 11. 87 (I R 126/85, BStBl. II 1988 S. 220, betr. § 9 Nr. 3 KStG) „bezüglich der Abgrenzung (sonstiger) Betriebsausgaben von Spenden die Motivation für den Ausgebenden für entscheidend. Zur Spende gehört eine deutlich überwiegende und im Vordergrund stehende Spendenmotivation.“ Im

Bereich der Parteispenden liegt nach BFH aaO „eine entsprechende Spendenmotivation vor, wenn Zuwendungen an politische Parteien ohne konkrete Gegenleistung zur Förderung allgemeiner politischer Ziele, etwa der Erhaltung und Förderung der allgemeinen politischen und wirtschaftlichen Rahmenbedingungen gewährt werden“ (ebenso BFH v. 12. 9. 90 I R 65/86, BStBl. II 1991 S. 258). Bei Vorliegen einer solchen überwiegenden Spendenmotivation kann die Zuwendung nur insgesamt als Spende iS des § 10 b angesehen werden, auch soweit sie teilweise wegen der Höchstbetragsregelungen der Vorschrift nicht zu einem Abzug als Sonderausgabe führt; eine Berücksichtigung des die Höchstbeträge übersteigenden Teils der Zuwendung als Betriebsausgabe würde den Willen des Gesetzgebers, Spenden nur in bestimmten – betragsmäßigen – Grenzen zum Sonderausgabenabzug zuzulassen, unterlaufen, und ist deshalb nicht möglich (FG Bremen v. 22. 6. 89, EFG 1989 S. 466, rkr.)

Einzelfälle: Kulturförderung durch Einzelunternehmer kann bei nicht untergeordneter privater Motivation gem. § 12 EStG nicht als BA, sondern nur als Sonderausgabe iSd. § 10 b abgezogen werden vgl. BOOCHS, DB 1989 S. 2095; PAUS, INF 1993 S. 320; STOBBE, DStZ 1994 S. 584; zum BA-Charakter des Sponsoring und des sog. Secondments (Zurverfügungstellen von Personal – unter fortdauernder Gehaltzahlung – an eine begünstigte Institution) als bes. Form des Sponsoring s. unten.

► *Aufwendungen zur Schaffung wirtschaftlicher Rahmenbedingungen:* Aufwendungen für gemeinnützige Zwecke sind nicht schon deshalb Betriebsausgaben, weil mit ihnen die Öffentlichkeit auf die Person des Spenders aufmerksam gemacht und damit ein Beitrag für die Schaffung günstiger betrieblicher Rahmenbedingungen geschaffen werden soll (BFH v. 25. 11. 87 I R 126/85, BStBl. II 1988 S. 220; BFH v. 9. 8. 89 I R 4/84, BStBl. II 1990 S. 237; BFH v. 12. 9. 90 I R 65/86, BStBl. II 1991 S. 258; SCHMIDT/HEINICKE XVII. § 4 Rn. 520 „Spenden“; v. WALLIS, DStZ 1983 S. 135).

► *Früherer Abzug der Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Werbungskosten oder Betriebsausgaben:* Daß die AK oder HK eines nach § 10 b zugewendeten Wirtschaftsguts („Sachspende“, s. Anm. 138) vom Stpfl. zuvor als Werbungskosten oder Betriebsausgaben, ggf. im Wege der AfA, abgezogen worden sind, steht uE dem Abzug des gemeinen Werts des Wirtschaftsguts als Sonderausgabe nach § 10 b nicht entgegen (zum Wertansatz s. Anm. 145–148). § 10 b besagt nicht, daß nur solche Ausgaben abziehbar sind, die das Eink. des Stpfl. noch nicht irgendwann gemindert haben. Zwar können Ausgaben, die Werbungskosten bilden, nicht zugleich Sonderausgaben sein. Aber die Aufwendung für die Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsguts ist ein anderer Vorgang als die Aufwendung, die durch die Zuwendung des Wirtschaftsguts iSd. § 10 b entsteht.

Sind Spenden betrieblich veranlaßt, so sind sie als Betriebsausgaben abziehbar, vorausgesetzt, es steht nicht das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Nr. 1 (Geschenke) entgegen.

Beispiele:

1. Spende eines gewerblichen Unternehmers an eine gemeinnützige Forschungsgesellschaft, weil er sich aus den Forschungsergebnissen betriebliche Vorteile verspricht.
2. Mitgliedsbeitrag eines Landwirts an einen gemeinnützigen Züchterverband.
3. Sponsoring eines Sportvereins durch einen Sportartikelhersteller (Bereitstellung der Sportgeräte und -kleidung gegen die Vereinbarung, die Sportler und die Sportstätten-einrichtung als Werbeträger nutzen zu dürfen); s. zur Abgrenzung von WK/BA und Spenden insoweit Anm. 200 „Sponsoring“.
4. Förderung einer Kunstausstellung durch eine Bank zB als angemessene Repräsentationsaufwendung iSd. § 4 Abs. 5); Kulturförderung durch Zuwendung von Kunstwerken kann jedoch bei nicht untergeordneter privater Motivation gem. § 12 EStG nicht als BA, sondern nur als Sonderausgabe iSd. § 10 b abgezogen werden, vgl. BFH

v. 9. 8. 89 I R 4/84, BStBl. II 1990 S. 237; BOOCHS, DB 1989 S. 2095; PAUS, INF 1993, 320; STOBBE, DStZ 1994 S. 584; s. dazu Anm. 200 „Sponsoring“.

5. Zum BA-Charakter von sog. Secondments (Zurverfügungstellen von Personal – unter fortdauernder Gehaltzahlung – an eine begünstigte Institution) als bes. Form des Sponsoring s. KESSLER, BB 1991 S. 1869 und Anm. 152 und 200 „Secondment“.

► *Abzugsverbote* für Betriebsausgaben und Werbungskosten (in Betracht kommen § 4 Abs. 5 Nr. 1 betr. Geschenke; § 4 Abs. 6 und § 9 Abs. 5 betr. Zuwendungen an politische Parteien) lassen die Natur der Zuwendungen als BA oder WK unberührt. Solche Ausgaben können daher auch nicht nach § 10b abgezogen werden.

► *Löhne als Betriebsausgaben des Spendenempfängers trotz deren anschließender Spende*: Zahlt ein gemeinnütziger Verein im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs an helfende Mitglieder ordnungsgemäß versteuerte Aushilfslöhne, so stellen diese Zahlungen auch dann Betriebsausgaben dar, wenn einzelne Mitglieder die erhaltene Zahlung sogleich wieder dem Verein als Spende zur Verfügung stellen. Dabei ist unschädlich, daß für die Einzahlungen der Spendenbeträge der Kassierer als Bote tätig wird (FG Rhld.-Pf. v. 6. 3. 96, EFG S. 828, rkr., unter Bezugnahme auf BMF v. 6. 8. 92, FR 1992 S. 787) Kommen die Löhne aber nicht zur Auszahlung, weil die Arbeitnehmer bereits vor Fälligkeit auf Zahlung verzichtet haben, scheidet ein Betriebsausgabenabzug mangels Abflusses aus (BFH v. 5. 12. 90 I R 5/88, BStBl. II 1991 S. 308; SCHNEIDER, StWa 1992 S. 493). Zu den Voraussetzungen, unter denen der Verzicht auf Lohn als Spende iSd. § 10b abzuziehen ist, s. Anm. 155.

Sind Spenden beruflich veranlaßt, so sind sie als Werbungskosten abziehbar, sofern nicht das Abzugsverbot gem. § 9 Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 (Geschenke) entgegensteht.

► *Aufwendungen für ehrenamtliche Tätigkeit als Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit*: Nur solche Aufwendungen für ehrenamtliche Tätigkeiten können Gegenstand des Werbungskostenabzugs sein, die nahezu ausschließlich durch den Beruf veranlaßt sind. Bei der Tätigkeit für einen Berufsverband (Gewerkschaften oder Unternehmerverbände) kommt ein Werbungskostenabzug nur in Betracht, wenn die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Wahrnehmung eigener beruflicher Belange des Stpfl. entstanden sind.

ZB Teilnahme an Tagungen und Fortbildungsveranstaltungen der Berufsverbände; vgl. BFH v. 28. 11. 80 VI R 193/77, BStBl. II 1981 S. 368; BFH v. 18. 9. 84 VIII R 324/82, BStBl. II 1985 S. 92; BFH v. 13. 12. 84 VIII R 296/81, BStBl. II 1985 S. 325; BFH v. 4. 3. 86 VIII R 188/84, BStBl. II S. 373.

Dient die ehrenamtliche Tätigkeit aber in nicht unerheblichem Maße allgemeinpolitischen Interessen, so sind die Aufwendungen für die Verbandstätigkeit regelmäßig nicht als Werbungskosten, sondern lediglich als Spenden iSd. § 10b abziehbar (BFH v. 2. 10. 92 VI R 11/90, BStBl. II 1993 S. 53; aA v. BORNHAUPT, BB 1993 S. 50, der einen WK-Abzug auch bei fehlendem eigenen beruflichen Bezug des Stpfl. zur Tätigkeit des Berufsverbands im Hinblick auf die von ihm als leitendem Angestellten mitzuverfolgenden und vom Verband allein vertretenen allgemein wirtschaftspolitischen Ziel zulassen will). Zu den Anforderungen an die erforderliche Spendenbescheinigung s. Anm. 73; zu den Grenzen des Spendenabzugs für unentgeltliche Arbeitsleistung s. Anm. 152.

► *Aufwendungen eines Arbeitnehmervertreters in einem Aufsichtsrat*: Besteht eine eindeutige Verpflichtung zur Abführung bestimmter Teile der Bezüge aus der Aufsichtsrats-tätigkeit, so handelt es sich um Werbungskosten; für freiwillige Abführungen kann aber insoweit ein Spendenabzug iSd. § 10b in Betracht kommen (OFD Frankfurt v. 20. 3. 95, FR 1995 S. 553).

Parteispenden und Mitgliedsbeiträge an politische Vereine sind und waren – auch in VZ vor dem 1. 1. 84 – keine BA (BGH v. 19. 12. 90 3 StR 90/90, BGHSt 37, 266 = HFR 1992, 25). S. dazu auch Erl. zu § 4 Abs. 6.

Einstweilen frei.

11–12

II. Verhältnis zu sonstigen Vorschriften

13

Verhältnis zu § 10 Abs. 1 Nr. 4: Die dort geregelte Abziehbarkeit beschränkt sich auf *KirchenSt.*, dh. grundsätzlich auf Leistungen, die dem Stpfl. gesetzlich auferlegt sind (s. § 10 Anm. 203). Die gesetzliche KirchenStPflcht würde allerdings nicht ausschließen, die Kirchensteuerzahlung – im Hinblick auf die Freiwilligkeit der Kirchenmitgliedschaft – als freiwillige Zuwendung iSd. § 10 b anzusehen, wenn es § 10 Abs. 1 Nr. 4 als *lex specialis* nicht gäbe (BLÜMICH/HOFMEISTER, § 10 b Rn. 17; dazu auch SCHÖN, DStZ 1997 S. 385). Für *Kirchgeld* gilt § 10 Abs. 1 Nr. 4 gleichermaßen, wenn es rechtlich eine Steuer bildet (s. § 10 Anm. 210 „Kirchgeld“; zu Bedenken gegen den Charakter als Steuer vgl. HORLEMANN, BB 1983 S. 1773). *Freiwillige Beiträge* an Religionsgemeinschaften sind – mit Ausnahme bestimmter kirchensteuerartiger Beiträge, s. § 10 Anm. 204 – nur unter den Voraussetzungen des § 10 b abziehbar.

BFH v. 3. 11. 92 I B 87/92, BFH/NV 1993 S. 328; BFH v. 3. 11. 92 I B 87/92, BFH/NV 1993 S. 328, nicht als VerfBeschwerde angenommen durch BVerfG v. 1. 9. 93 2 BvR 304/93, StE S. 551; FG Berlin v. 19. 10. 77, EFG 1978 S. 278, rkr.; s. § 10 Anm. 210 „Freiwillige Beiträge“; § 10 b Anm. 41 u. 43.

Die praktische Bedeutung der Unterscheidung liegt darin, daß KirchenSt. unbegrenzt, freiwillige Beiträge nach § 10 b dagegen nur im Rahmen von Höchstbeträgen abziehbar sind.

Verhältnis zu § 12: Nach dem einleitenden Satz des § 12 geht die Abzugsberechtigung nach § 10 b dem Abzugsverbot des § 12 Nr. 2 für Lebensführungskosten vor (s. Anm. 10).

Verhältnis zu §§ 33, 33 a: Ausgaben, die zu den Sonderausgaben gehören, bleiben bei der Anwendung des § 33 „außer Betracht“ (§ 33 Abs. 2 Satz 2). Davon abgesehen erfolgen Ausgaben iSd. § 10 b freiwillig, außergewöhnliche Belastungen entstehen dagegen zwangsläufig.

Verhältnis zum KStRecht: s. § 9 KStG Anm. 58 und Anm. 200 „Verdeckte Gewinnausschüttung“. Nach der Neuregelung des § 9 KStG durch das *Sechste Ges. zur Änderung des PartG ua. Ges.* v. 28. 1. 94 (BGBl. I S. 142; BStBl. I S. 207) können Stpfl. Mitgliedsbeiträge und Spenden an politische Parteien nicht mehr bei der Ermittlung des Einkommens abziehen.

Verhältnis zum Gesellschaftsrecht: Ob die Geschäftsführer einer PersGes. oder KapGes. zur Vornahme einer Zuwendung iSd. § 10 b bürgerlich-rechtlich berechtigt waren, kann im einzelnen Fall zweifelhaft sein (vgl. dazu zB KOHLMANN/FELIX, DB 1983 S. 1060; U. SCHNEIDER, JbFStR 1983/84 S. 181–188, bes. S. 187; VORDERWÜLBECKE, BB 1989 S. 505). Aber auch wenn die Frage zu verneinen ist, steht dies der Anwendung des § 10 b auf die Zuwendung nicht entgegen. Auch eine Ersatzleistung des Geschäftsführers an die Gesellschaft beseitigt uE nicht rückwirkend die Abziehbarkeit der Zuwendung; die Ersatzleistung berührt nur das Verhältnis zwischen Geschäftsführer und Gesellschaft.

Einstweilen frei.

14–15

F. Zurechnung von Spenden (Abzugsberechtigung)

Ausgaben des Stpfl.: Ausgaben iSd. § 10b kann nur derjenige als Sonderausgaben abziehen, der sie aufgewendet hat, dh. bei dem sie in Form von Gütern in Geld oder Geldeswert abfließen; s. auch Anm. 22 zum Begriff der Ausgaben. Die Vermögensminderung muß den Stpfl. selbst treffen. Leistet er eine Ausgabe iSd. § 10b für einen Dritten, so liegt darin eine Zuwendung von ihm an den Dritten und erst bei jenem ggf. eine Ausgabe iSd. § 10b (vgl. Anm. 23; s. auch § 10 Anm. 10 u. 10a).

Erfüllung von Vermächtnissen: Nach Auffassung des BFH ist eine Zuwendung iSd. § 10b, die ein Erbe zugunsten eines Dritten aufgrund einer vom Erblasser durch Vermächtnis oder Auflage getroffenen Anordnung ausführt, weder dem Erben noch dem Erblasser- an dessen der Erbe als Rechtsnachfolger getreten ist- als Spende zuzurechnen und kann deshalb nicht als Sonderausgabe im Sinne des § 10b abgezogen werden (BFH v. 22. 9. 93 X R 107/91, BStBl. II S. 874; und v. 23. 10. 96 X R 75/94, BStBl. II 1997 S. 239 unter Aufhebung von FG Hamburg v. 6. 4. 94, EFG S. 965, das einen Spendenabzug bei der Veranlagung des Erblassers im Todesjahr zugelassen hatte).

Nach dieser Rspr. kommt die Annahme einer Spende des Erblassers nicht in Betracht, weil die Zuwendung nicht zu dessen Lebzeiten, sondern erst mit Erfüllung des Vermächtnisses durch den Erben abgeflossen ist und dieser Abfluß aufgrund einer eigenen – durch das Vermächtnis erst im Zeitpunkt des Erbfalls begründeten – Verbindlichkeit des Erben erfolgte (BFH v. 23. 10. 96 X R 75/94 aaO). Ein Spendenabzug des zahlenden Erben wird mit der Begründung verneint, er habe nicht „zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke“, sondern als Verpflichteter zur Erfüllung des Rechtsanspruchs des Vermächtnisnehmers und damit nicht freiwillig geleistet; die Freiheit, die Erbschaft auszuschlagen, ändere nichts daran, daß er nach Antritt keine eigene Ausgabeentscheidung mehr treffen könne, sondern zur Erfüllung des Vermächtnisses verpflichtet sei (BFH v. 22. 9. 93 X R 107/91 aaO).

Dieses Ergebnis wird überwiegend vor allem deshalb als unbefriedigend empfunden, weil die Ausgabe bei einer unmittelbar vor dem Tode erfolgenden Zuwendung des Erblassers dem Erblasser und bei einer späteren Zahlung aufgrund eines formunwirksamen Vermächtnisses dem Erben als abziehbare Spende zuzurechnen wäre (L. SCHMIDT, FR 1994 S. 17; HÖHMANN KFR F3 EStG § 10b, 1/97 S. 98; WEBER-GRELLET, FR 1997 S. 179).

Gleichwohl ist die Begründung des BFH schlüssig; die Rechtslage läßt eine Erfassung der Spende kraft Vermächtnisses nicht zu (ebenso GMACH, FR 1995 S. 85, 96; zust. auch BRUNNER, DStR 1994 S. 782). Denn die Feststellung, ob eine Spende iSd. § 10b vorliegt und wem sie zuzurechnen ist, bestimmt sich nach Maßgabe des § 11 Abs. 2 im Zeitpunkt der Ausgabe und damit in dem Zeitpunkt, in dem die Zuwendung zugunsten des Begünstigten abfließt (BFH v. 9. 8. 91 III R 63/89, BFH/NV 1992 S. 101; s. dazu auch Anm. 22). Dieser Zeitpunkt ist erst bei Erfüllung des Vermächtnisses durch den Erben gegeben. In diesem Zeitpunkt führt er nicht – kraft Rechtsnachfolge iSd. § 1922 BGB – eine freiwillige Zuwendung des Erblassers aus, sondern erfüllt nach Maßgabe des § 1967 Abs. 2 BGB die erst mit dem Erbfall (§ 2176 BGB; näher dazu SEITHEL, FR 1967 S. 378) entstandene Pflicht zur Ausführung der Vermächtnisanordnung als Erbfallschuld, die allein den Erben trifft.

Eine Zurechnung der Zuwendung auf den Erblasser käme daher nur in Betracht, wenn man mit FG Hamburg v. 6. 4. 94 (aaO mit zust. Anm. o. V. EFG 1994 Beilage 12 Nr. 2; aufgehoben durch BFH v. 23. 10. 96 aaO) § 11 Abs. 2 im Anwendungsbereich des § 10 b einschränkend in der Weise auslegen könnte, daß die von dem Erben geleistete Zahlung dem Zeitraum der persönlichen Steuerpflicht des Erblassers deshalb zuzurechnen ist, weil er (freiwillig) die rechtlichen Voraussetzungen für die Zuwendung geschaffen hat. Die für eine derartige einschränkende Auslegung (sog. teleologische Reduktion) vorausgesetzte Gesetzeslücke im Sinne einer (gesetzes-)planwidrigen Unvollständigkeit hat der BFH zu Recht nicht gesehen: § 10 b sieht eine Einschränkung des § 11 Abs. 2 nur für sog. Großspenden vor (Spendenabzug nach § 10 b Abs. 1 Satz 3 und 4 entsprechend § 10 d in mehrern VZ); im übrigen ist für alle anderen Merkmale – ohne Anhaltspunkte für Unterscheidungen des Gesetzgebers zwischen den Höchstbetragsregelungen und anderen Merkmalen – der Zeitpunkt der Ausgabe maßgeblich.

Eine solche teleologische Einschränkung des § 11 Abs. 2 ist auch nicht durch das in Art. 20 GG wurzelnde allgemeine Gerechtigkeitsgebot der Rechtsordnung veranlaßt, weil die Spendenabziehbarkeit der vom Erblasser gewünschten Spenden auch ohne Vermächtnis herzustellen ist. Abgesehen von der Möglichkeit des Erblassers, vor seinem Tod eine beabsichtigte Spende zu leisten, kann er sich in testamentarischen Verfügungen darauf beschränken, hinsichtlich der gewünschten Spende lediglich eine – im Rechtssinne für den Erben rechtsunverbindliche – Erwartung einer entsprechenden Veranlassung durch den Erben zu formulieren; eine daraufhin veranlaßte Zuwendung des Erben ist eine freiwillige Ausgabe iSd. § 10 b. Ebenso kann der Erblasser eine zu errichtende *Stiftung* als Erbin einsetzen. Sie gilt, auch wenn sie nach dem Erbfall errichtet und genehmigt wird, als vor dem Tod des Erblassers entstanden (§§ 83, 84 BGB). Die Zuwendung gilt infolgedessen kraft der allein stiftungsrechtlich bedingten (und deshalb nicht für eine teleologische Reduktion des § 11 Abs. 2 in Bezug zu nehmenden) Sonderregelungen als noch durch den Erblasser bewirkt (BFH v. 23. 10. 96 aaO; dazu auch SÄCKER in MÜNCHNER KOMMENTAR ZUM BGB, III München 1993, § 84 BGB Rn. 1 mwN; ROSENAU, DB 1968 S. 1966).

Mitunternehmer: Behandelt die Mitunternehmerschaft die Ausgaben auch handelsrechtlich als Entnahme, so ergibt sich daraus die Zurechnung der vom einzelnen Mitunternehmer abziehbaren Ausgaben. Werden die Ausgaben gewinnmindernd verbucht, so sind sie den Mitunternehmern im Verhältnis ihrer Gewinnbeteiligung als Entnahmen und Ausgaben iSd. § 10 b zuzurechnen, sofern zwischen den Mitunternehmern nichts anderes vereinbart ist. Der auf die einzelnen Mitunternehmer entfallende Anteil an den Ausgaben kann im Verfahren der einheitlichen Gewinnfeststellung ermittelt und nachgewiesen werden (glA BLÜMICH/HOFMEISTER, § 10 b Rn. 9; FinVerw., Bad.-Württ. v. 6. 3. 63, StEK EStG § 10 b Nr. 10 = EDStZ S. 134; Hamb. v. 22. 4. 63, DB S. 667 = Inf. S. 272), soweit sie im Wj. tatsächlich gezahlt (nicht nur passiviert) worden sind. Über die Abziehbarkeit der von der Mitunternehmerschaft geleisteten Ausgaben ist jedoch nicht im Gewinnfeststellungsverfahren, sondern nur bei der Veranlagung der einzelnen Mitunternehmer zu entscheiden. Der Stpfl. kann daher im Veranlagungsverfahren Einwendungen dem Grund und der Höhe nach gegen die bei der Gewinnfeststellung festgestellten Ausgaben erheben.

BFH v. 3. 12. 63 I 121/62 U, BStBl. III 1964 S. 81; BFH v. 8. 8. 90 X R 149/88, BStBl. II 1991 S. 70 mit Anm. HFR 1991 S. 271; BFH v. 31. 10. 91 X R 126/90, BFH/NV 1992 S. 353; BFH v. 18. 12. 91 X R 146/88, nv.

Entsprechendes gilt, wenn im Gewinnfeststellungsverfahren eine Feststellung der von der Mitunternehmerschaft geleisteten Ausgaben nicht erfolgt ist (vgl. FinMin. Bad.-Württ. v. 6. 3. 63 aaO). Hat allerdings das Betriebsstätten-FA im Grundlagenbescheid rechtsfehlerhaft Regelungen zum Spendenabzug getroffen, die ihrer Art nach erst im Folgebescheid zu treffen sind, tritt insoweit Bindungswirkung ein, so daß diese Feststellungen bereits mit Rechtsbehelfen gegen den Grundlagenbescheid anzugreifen sind (BFH v. 31. 10. 91 X R 126/90, BFH/NV 1992 S. 363).

Verdeckte Gewinnausschüttungen: s. Stichwort in Anm. 200.

17–19 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 1: Sonderausgabenabzug von Spenden zur Förderung bestimmter Zwecke

Schrifttum: DEY, BB 1951 S. 271; OSWALD, BB 1958 S. 1240; PRUGGER, FR 1958 S. 562; HÜGEL, Inf. L 1969 S. 225; HEYEN, DStR 1973 S. 200 (bes. S. 203 Schaubild); GILOY, BB 1974 S. 645; WINTER, Die Verwendung von Spenden für stbeg. Zwecke iSd. § 10b Abs. 1 EStG, DStR 1974 S. 277; STOLZ, Problematische Vorschriften über Spenden für gemeinnützige Zwecke, FR 1978 S. 475; HORLEMANN, Kirchgeld, KirchenSt. oder Spende?, BB 1983 S. 1773; KOCH, Die Vorschriften des EStG und des KStG über den Parteispendenabzug sind reformbedürftig, Inst. FuSt., Brief 223, Bonn 1983; MACK, Stbegünstigte Förderung gemeinnütziger Zwecke durch Einzelpersonen, DStZ 1983 S. 321; TROLL, Besteuerung von Verein, Stiftung und Körp. des öfftl. Rechts, 3. Aufl., München 1983, S. 430–464; U. SCHNEIDER/LANG/RÖNITZ, Geschenke, Spenden und Schmiergelder im Gesellschaftsrecht und Steuerrecht, JbFSr 1983/84 S. 163; FREUDENBERG, Abzugsfähigkeit von Spenden, Inf. 1986 S. 367; KRÖGER, StRecht und Nächstenliebe, DStZ 1986 S. 419 und 544 = SCHLUTIUS (Hrsg.), Gesellschaften und Gesellschafter im StRecht, Bonn 1986, S. 113; KOESTER/WALDJEN, Durchlaufspenden an einen Dachverband nicht abzugsfähig, Jura 1987 S. 629; LANG, Mitgliedsbeitrag an Sportverein auch bei Zahlung über Dachverband keine Spende, StuW 1987 S. 221; MÜLLER-DOTT, Stl. Beurteilung der Mitgliedsbeiträge und Spenden an Kunstvereine, BB 1987 S. 1227; OTTO, Gemeinnützigkeitsabhängige StVergünstigungen, StRK-Anm. AO 1977 § 169 R. 6, 7; O. V., Aufwendungen von Vereinsmitgliedern für eine ehrenamtliche Tätigkeit und Sonderausgabenabzug, Stbg. 1987 S. 44; GAST-DE HAAN, „Risikoverteilung“ und Rückgängigmachung des Spendenabzugs, FR 1988 S. 179; KESSLER, Schulgeld ist keine Spende, INWB F 3b S. 3805; LANG, Neuordnung der Vereinsbesteuerung?, StJB 1988/89 S. 251; MITTELSTEINER, Neuordnung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, DStR 1988 S. 471; SCHLEDER, Stl. Begünstigung von Zuwendungen an unabhängige Wählervereinigungen, DB 1988 S. 2019; VALENTIN, EStl. Behandlung von Mitgliedsbeiträgen an Fördervereine kultureller Einrichtungen, FamRZ 1988 S. 915; BAUER, Die StPflicht gemeinnütziger Körperschaften nach der Rspr. des BFH, FR 1989 S. 61; BOOCHS/GANTEFÜHR, Mäzenatentum und Sponsoring aus der Sicht des Steuerrechts, DB 1989 S. 2095; SCHLEDER, Fünftes Ges. zur Änderung des Parteienges. und anderer Ges.-Steuerliche Regelungen, DB 1989 S. 293; EBENROTH/WOLFF, Die Spenden-voraussetzungen von Umschuldungsländerkreditforderungen, RIW 1990 S. 919; MÄRKLE/ALBER, Das Vereinsförderungsgesetz, BB 1990 Beil. 2; SAUER, Das Vereinsförderungsgesetz, NJW 1990 S. 1028; THIEL/EVERSBURG, Das Vereinsförderungsgesetz und seine Auswirkungen auf das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, DB 1990 S. 290, S. 344 und S. 395; BUCHNA, Kann die Umsatzsteuer auf den „Sachspenden-Eigenverbrauch“ als Spende abgezogen werden?, DB 1991 S. 1596; GIERLICH, Vertrauensschutz und Haftung bei Spenden, FR 1991 S. 518; HORLEMANN, Spendenbescheinigungskompetenz gemeinnütziger Vereine-Annahmeverpflichtung der Gemeinden für sog. Durchlaufspenden?, DStZ 1991 S. 493; JOOST, Abzugsfähigkeit von Durchlaufspenden, DB 1991 S. 1853; KESSLER, Die steuerliche Behandlung der zeitlich begrenzten Abordnung von Arbeitskräften an

Dritte bei Kostenübernahme, BB 1991 S. 1869; REIFFS, Aufwendungsersatz bei ehrenamtlicher Förderung gemeinnütziger Vereine, DStR 1991 S. 1237; THIEL/EVERSBURG, Gesetz zur steuerlichen Förderung von Kunst, Kultur und Stiftung sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften, DB 1991 S. 118; FRANK, Die „Großspenden“ der Mitunternehmer, DB 1992 S. 1495; GMACH, Neuere Rechtsprechung zum Recht der stbegünstigten Zwecke, FR 1992 S. 313; JANSEN, Einzelfragen zur Besteuerung von Sportvereinen, DStR 1992 S. 133; J. SCHNEIDER, Die Behandlung von Aushilfslöhnen an Vereinsmitglieder, StWa 1992 S. 93; v. BORNSHAUPT, Aufwendungen für Berufsverband, BB 1993 S. 50; BRANDENBERG, Großspenden und Mitunternehmerschaft, JbFSr 1993/1994 S. 277; PAUS, Kultur- und Sport-sponsoring aus steuerlicher Sicht, INF 1993 S. 320; J. SCHNEIDER, Der Spendenabzug für Zuwendungen an einen gemeinnützigen Verein, StWa 1993 S. 112; UELNER, Zur Konkretisierung des subjektiven Nettoprinzip im Einkommensteuerrecht, FS L. Schmidt zum 65. Geburtstag, 1993 S. 21; STOBBE, Spende oder Sponsoring, DStZ 1994 S. 583; GMACH, Neuere Rechtsprechung zum Recht der stbegünstigten Zwecke, FR 1995 S. 85; ORTH, Spendenabzug bei Kapitalgesellschaften, DStR 1995 S. 733; DERS., Spendabzug bei Personengesellschaften, DStR 1995 S. 1240; TURNER, Die Stiftung- eine Möglichkeit zukunftsorientierter Vermögensbindung, DB 1995 S. 413; v. WEISS, Neuregelung des steuerlichen Spendenrechts, DStZ 1995 S. 650; BUSCHMANN, Die ertragsteuerliche Behandlung von Sponsoringaufwendungen, StBp 1996 S. 35; GÉRARD, Abzug von Spenden bei der Einkommensteuer, NWB F 3 9797 (36/1996); MÜNCK, Das Problem der Teilentgeltlichkeit bei Spenden im Rahmen des (behördlichen) Bestätigungsverfahrens, ZKF 1996 S. 113; NOSTIZ, Sponsoring-mit Steuergeldern die öffentliche Meinung steuern?, ZRP 1996 S. 84; PAUS, Neue Rechtslage für beschränkt Stpfl. und bei familiären Auslandsbeziehungen, StW 1996 S. 48; PRUGGER, Höchstgrenzen für Mitgliedsbeiträge und Aufnahmegebühren bei gemeinnützigen Sportvereinen unter besonderer Berücksichtigung selbstfinanzierter Sportarten, DB 1996 S. 496; SCHALLER, Entgegennahme von Geld- und Sachspenden im Durchlaufverfahren, FiWi 1996 S. 231; SCHÖNWALD, Sonderausgaben, BuW 1996, 899; BADER, Abzugsfähigkeit von testamentarisch angeordneten Vermächtniszuwendungen an gemeinnützige Institutionen, NWB Blickpunkt Steuern 3/97, 3–4 (13/1997); BOOCHS/GANTEFÜHR, Dotierung und Verwendung der Mittel oder des Stiftungskapitals einer gemeinnützigen Stiftung am Beispiel einer Künstlerstiftung, DB 1997 S. 1840; GOSCH, Neues zu Durchlaufspenden, StBp. 1997 S. 273; GÖTZ, Die gemeinnützige Stiftung, INF 1997 S. 141; HÖHMANN, Aufwendungen zur Erfüllung von Vermächtniszuwendungen, KFR F3 EStG § 10b, 1/97 S. 98; MÖLLER, Mitgliederbeiträge, Aufnahmegebühren und Spenden an Sportvereine, DB 1997 S. 949; SAUERWALD, Ertragsteuerliche Behandlung des Sponsoring, StB 1997 S. 167; SCHEUERLE, Spenden in Katastrophenfällen, NWB Fach 3, 10181 (03/1997); WEBER-GRELLET, Vermächtniszuführung auch beim Erblasser nicht als Spende abziehbar, FR 1997 S. 179; DORNBUSCH, Steuerliche Abzugsfähigkeit von Spenden des Rechtsanwalts, AnwBl. 1998 S. 36; DORPINGHAUS, Sponsoring für wissenschaftliche Bibliotheken in öffentlicher Trägerschaft, ZfBB 1998 S. 279; WELAND, Das Schreiben des BMF vom 9. 7. 1997 zur ertragsteuerlichen Behandlung des Sponsoring, BB 1998 S. 344.

Reformvorschläge: *Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission für Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts*, Schriftenreihe des BMF Heft 40, Bonn 1988.

A. Überblick

20

Voraussetzungen für den SA-Abzug von Spenden nach Abs. 1 sind

- Ausgaben (s. Anm. 22–23; Sachspenden s. Anm. 135–148; Aufwandspenden s. Anm. 151–156), die geleistet werden
- außerhalb der Einkunftsarten (s. Anm. 10)
- unentgeltlich (s. Anm. 26) und
- freiwillig (s. Anm. 29)
- zur Förderung (s. Anm. 34)
- bestimmter Zwecke (s. Anm. 38–53)
- an bestimmte Empfänger (s. Anm. 56–70)

- mit einer Empfängerbestätigung (s. Anm. 73–76), hinsichtlich deren ggf. bestehender Unrichtigkeit der Stpfl. gutgläubig ist (s. Anm. 161–173).

Abziehbar sind als Sonderausgaben im Jahr des Abfließens (s. Anm. 82), bzw. bei Großspenden im Verteilungszeitraum jährlich (s. Anm. 107):

- allgemein 5 vH des Gesamtbetrags der Einkünfte (s. Anm. 96) oder 2vT der Summe aus Umsätzen, Löhnen und Gehältern (s. Anm. 99),
- bei Spenden zu mildtätigen (ab VZ 1990), wissenschaftlichen oder als besonders förderungswürdig anerkannten kulturellen Zwecken 10 vH des Gesamtbetrags der Einkünfte bzw. 2vT der Umsätze, Löhne und Gehälter (s. Anm. 102–103).

21 Einstweilen frei.

B. Voraussetzungen für den Spendenabzug (Abs. 1 Satz 1)

I. Ausgaben

22 1. Begriff „Ausgaben“

Es gilt der allgemeine Ausgabenbegriff des EStG. Die Abziehbarkeit nach § 10 b wird nicht dadurch auf Geldbeträge beschränkt, daß § 48 Abs. 3 EStDV eine Empfängerbestätigung über den zugewendeten „Betrag“ verlangt (s. dazu Anm. 73); dies ergibt sich schon aus Abs. 3 Satz 1 (s. dazu Anm. 76).

Ausgaben sind alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und beim Stpfl. abfließen (§ 11 Abs. 2; s. § 11 Anm. 51). Der Spende muß somit eine Leistung des Stpfl. zugrunde liegen, die nicht zu den gem. Abs. 3 Satz 1 aus dem Begriff der Ausgaben iSd. § 10 b ausdrücklich ausgeschlossenen Nutzungen und Leistungen gehören (s. dazu Anm. 141). Der Begriff der Ausgabe iSd. § 10 b umfaßt daher sowohl Geldleistungen als auch sonstige (nicht aus Nutzungen und Leistungen bestehende) „Wertabgaben aus dem geldwerten Vermögen“ des Stpfl. oder „Vermögensopfer“ des Stpfl.

Vgl. BFH v. 25. 7. 69 VI R 269/67, BStBl. II S. 681; v. 22. 10. 71 VI R 310/69, BStBl. II 1972 S. 55; v. 28. 4. 78 VI R 147/75, BStBl. II 1979 S. 297; v. 24. 9. 85 IX R 8/81, BStBl. II 1986 S. 726; BFH v. 23. 5. 89 X R 17/85, BStBl. II S. 879 („auch gebrauchte Wirtschaftsgüter“); BFH v. 29. 11. 89 X R 154/89, BStBl. II 1990 S. 570; BFH v. 8. 8. 90 X R 149/88, BStBl. II 1991 S. 70 mit Anm. HFR 1991 S. 271 („Verschaffung wirtschaftlichen Eigentums“); BFH v. 20. 2. 91 X 191/87, BStBl. II S. 690.

An einer wirtschaftlichen Belastung des Spenders iS eines Vermögensopfers fehlt es, wenn die Ausgaben einem Spendenempfänger zugute kommen, mit dem der Spender zumindest in einkommensteuerlicher Sicht eine Einheit bildet. Spenden zur Erhaltung eines Denkmals, das der Ehefrau des Spenders gehört, können deshalb bei zusammenveranlagten und deshalb bei der Ermittlung der Einkünfte als einheitliches Steuersubjekt anzuschenden Eheleuten (§ 26 Abs. 1, § 26 b EStG) nicht zum Sonderausgabenabzug nach § 10 b führen (BFH v. 20. 2. 91 X R 191/87, BStBl. II S. 690 mit Anm. HFR 1991 S. 651; R 111 Abs. 1 Satz 4 EStR). Über Wertabgabe s. Anm. 23; zur Frage, wann der Verzicht auf einen Anspruch eine Spende darstellt und wann Ausgaben im Zusammenhang mit Nutzungen und Leistungen iSd. Abs. 3 Satz 1 als Spenden abziehbar sind s. Anm. 141 und 152.

Abfließen: Der Begriff der Ausgabe setzt gem. § 11 Abs. 2 den Abfluß der Wertabgabe voraus (s. § 11 Anm. 52; zum Abflußzeitpunkt bei Erfüllung von

Vermächtnissen durch Erben s. Anm. 16). Keinen Abfluß stellt wegen des Rückzahlungsanspruchs gem. § 607 Abs. 1 BGB die Gewährung eines Darlehens dar (s. § 11 Anm. 61 und 75 „Darlehen“); auch der Vorteil der Unverzinslichkeit eines Darlehens kann wegen Abs. 3 Satz 1 keine Ausgabe iSd. § 10b sein (s. Anm. 141). Über die Spende von Zins und Tilgung s. aber Anm. 82. Ebenso stellt auch die Eingehung einer Verbindlichkeit keine Ausgabe dar; der Stpfl. mag zwar wirtschaftlich belastet sein, ein Abfluß gem. § 11 Abs. 2 liegt jedoch nicht vor (s. Anm. 82). Daher ist eine freiwillig eingegangene Verpflichtung, während bestimmter Jahre bestimmte Zuwendungen in Teilleistungen zu bewirken, erst in den Jahren der Erfüllung dieser Verpflichtungen zu berücksichtigen.

Herkunft der Mittel: Aus welchen Mitteln der Stpfl. die Zuwendungen leistet, ist unerheblich (über Leistung durch einen Erben s. Anm. 16). Die Zuwendung braucht nicht aus dem Einkommen, sie kann aus dem Vermögen (vgl. ROSENAU, DB 1968 S. 19 und 66), aus Kredit oder aus einer Schenkung geleistet werden; § 10b bestimmt nichts Gegenteiliges (BFH v. 23. 5. 89 X R 17/85, BStBl. II S. 879). Dies gilt auch, wenn der Spender einen eigenen angemessenen Aufwendersatzanspruch gegen den gemeinnützigen Empfänger hat und auf die entsprechende Zahlung des Empfängers einen Betrag in derselben Höhe an den Empfänger spendet (BFH v. 3. 12. 96 I R 67/95, BStBl. II 1997 S. 474). Bei Schenkung mit der Auflage, einen Teil des geschenkten Betrags als Spende gem. § 10b zu verwenden, ist dieser Betrag allerdings keine Wertabgabe, sondern beim Beschenkten durchlaufender Posten (s. Anm. 23).

2. Erfordernis der Wertabgabe

23

Eine Ausgabe (zu den Begriffsmerkmalen s. Anm. 22) liegt nur dann vor, wenn der Stpfl. wirtschaftlich etwas aufgewendet hat (über die Zuwendung von Wirtschaftsgütern, also Sachen und Rechten, als Spenden s. Anm. 135). Die Spende eines ArbG an eine gemeinnützige Organisation aufgrund eines arbeitsgerichtlichen Vergleichs nach umstrittener Kündigung des Arbeitsverhältnisses ist keine dem ArbN zuzurechnende Zahlung (FG Köln v. 11. 11. 97, EFG 1998 S. 1199, nrkr., – Rev. BFH XI R 18/98). Ob eine unentgeltliche Blutspende oder Organspende eine Ausgabe darstellt, ist umstritten (s. Anm. 200 „Blutspende“). Ausgabe ist auch die Zuwendung eines selbst hergestellten Wirtschaftsguts (FG Berlin v. 14. 11. 77, EFG 1978 S. 376, rkr., betr. Kunstwerk; vgl. OSWALD, DStZ 1977 S. 453). Auch getragene Kleidungsstücke können einen Marktwert haben und insoweit als Gegenstand einer Spende eine Wertabgabe beinhalten (s. Anm. 200 „Kleidung“). Der Auffassung von SCHMIDT/HEINICKE (XVII. § 10b Rn. 11), die verbilligte Überlassung von Waren bilde keine Ausgabe iHd. Wertnachlasses, sondern nur, soweit die Selbstkosten unterschritten würden, steht uE Abs. 3 Satz 3 entgegen; eine Ausgabe liegt in Höhe der Differenz zwischen dem gemeinen Wert und dem verbilligten Bezugswert vor (s. Anm. 148).

Durchlaufende Posten: Keine Wertabgabe liegt vor, wenn der Wert der Spende durch einen Dritten ersetzt wird, die Zuwendung also wirtschaftlich beim Stpfl. nur einen durchlaufenden Posten (s. § 11 Anm. 50 „Durchlaufende Posten“) bildet, nicht zu verwechseln mit „Durchlaufspenden“ (s. dazu Anm. 63).

Beispiel: Der Dritte möchte spenden. Der Stpfl. hat ein wesentlich höheres Einkommen. Er läßt sich daher den Betrag von dem Dritten geben und leitet ihn als Spende weiter. Die erzielte höhere StErmäßigung teilt er sich mit dem Dritten. Kein Spendenabzug des Stpfl., weil sein Vermögen nicht gemindert wird (s. auch Anm. 16).

Das gleiche muß uE gelten, wenn dem Stpfl. entsprechend einer Vereinbarung mit einem Dritten die geleistete Ausgabe in einem späteren VZ erstattet wird; im VZ der Zuwendung hat der Stpfl. dann bereits einen Erstattungsanspruch, so daß er selbst nichts aufwendet. Fällt der Erstattungsanspruch später aus, so muß uE allerdings für den späteren VZ der Spendenabzug anerkannt werden.

Verzicht auf Ansprüche: s. dazu Abs. 3 Satz 4 und 5 (Anm. 151–156).

24 Einstweilen frei.

II. Ausgaben „zur Förderung“ bestimmter Zwecke

25 1. Allgemeines

Aus der gesetzlichen Formulierung, daß die Ausgaben iSd. § 10b „zur Förderung“ bestimmter Zwecke vorgenommen sein müssen, ergeben sich nach der Rspr. zum einen die ungeschriebenen Tatbestandsmerkmale der *Unentgeltlichkeit* der Ausgaben (s. Anm. 26) und der *Freiwilligkeit* (s. Anm. 29). Ferner schließt die Rspr. daraus auf das Erfordernis, daß die Spende vom Empfänger *tatsächlich für einen begünstigten Zweck verwendet* worden ist (s. Anm. 34). Andererseits ist anerkannt, daß es auf die Beweggründe der Stpfl. für die Spende nicht ankommt. Allerdings haben die Beweggründe für die Frage Bedeutung, ob die Ausgaben durch Einkunftserzielung veranlaßt sind und deshalb Betriebsausgaben oder Werbungskosten bilden (s. Anm. 10). Eine fehlende Zweckbestimmung schließt auch aus, daß ein Gehaltsverzicht gegenüber dem Arbeitgeber als Spende abgezogen werden kann (BFH v. 30. 7. 93 VI R 87/92, BStBl. II S. 884 mit Anm. HFR 1994 S. 78 zum Gehaltsverzicht eines Geistlichen ohne Lohnverwendungsabrede; zum Verzicht im übrigen s. Anm. 151–156).

26 2. Unentgeltlichkeit der Ausgaben

Nach allgemeiner Auffassung kommen als Ausgaben iSd. § 10b nur Aufwendungen in Betracht, die freiwillig (s. Anm. 29) und unentgeltlich erbracht werden. Das ungeschriebene Tatbestandsmerkmal der Unentgeltlichkeit folgt uE daraus, daß Ausgaben iSd. § 10b „zur Förderung“ bestimmter Zwecke vorgenommen sein müssen, dem begünstigten Empfänger also unvermindert zur Verwendung für diese Zwecke zur Verfügung stehen müssen (zum Erfordernis der tatsächlichen zweckgerechten Verwendung s. Anm. 34). Andererseits sind die subjektiven Beweggründe des Stpfl. für die Spende unerheblich (s. Anm. 32).

Unentgeltlichkeit: Bildet die Zuwendung bei wirtschaftlicher Betrachtung das Entgelt für eine Leistung des Empfängers, stehen also die Zuwendung des Gebers und die Leistung des Empfängers im Verhältnis des Leistungsaustausches, so liegt keine Ausgabe iSd. § 10b vor.

BFH v. 13. 6. 58 VI 212/57 U, BStBl. III S. 335; v. 17. 10. 58 IV 260/57 U, BStBl. III 1959 S. 15; v. 13. 6. 69 VI R 12/67, BStBl. II S. 701; v. 22. 6. 79 VI R 43/76, BStBl. II S. 646 vorl. Abs.; BFH v. 1. 4. 60 VI 134/58 U, BStBl. III S. 231; v. 28. 4. 87 IX R 7/83, BStBl. II S. 814; v. 28. 4. 87 IX R 9/83, BFH/NV 1988 S. 151; BFH v. 16. 1. 95 X B 309/94, BFH/NV S. 870, und BFH v. 11. 6. 97 X R 242/93, BStBl. II S. 612; FG Düss. v. 19. 4. 94, EFG 1995 S. 710, rkr. (zur sog. „Beitrittsspende“ als Voraussetzung für Aufnahme in einen Verein); OLG Bamberg v. 1. 3. 93, Jagdtrechtl. Entsch. III Nr. 118 und BGH v. 24. 3. 94 III ZR 65/93 zur Vereinbarung in einem Jagdpachtvertrag, neben dem Pachtzins eine jährliche Spende zu leisten; BFH v. 13. 7. 94 I R 5/93, BStBl. II 1995 S. 134 zu Zahlungen, um eine VerwEntsch. zugunsten des Stpfl. zu beeinflussen; H 111 EStH 1997

„Leistungsaustausch“; GILOY, BB 1974 S. 664, der allerdings auf die subjektive Seite abstellt; GERICKE in H/B/N/B, § 10 b Rn. 3; GÉRARD in LADEMANN, § 10 b Anm. 92; SCHMIDT/HEINICKE XVII. § 10 b Rn. 15; s. auch Anm. 200 „Aufnahmegebühren“, „Einstellung eines Strafverfahrens“, „Eintrittsgelder“, „Erziehung“, „Pfarr- und Küstergelände“, „Schulgeld“, „Wohlfahrtsbriefmarken“, „Wohlfahrtslotterie“, „Wohnung“.

Der Begriff der entgeltlichen Leistung ist im Anwendungsbereich des § 10 b allerdings nicht im Sinne der bürgerlichrechtlichen Begriffe Leistung und Gegenleistung zu verstehen. Aus dem Wesen der Spende als Zuwendung ohne persönliche eigennützige Vorteilerwartung folgt vielmehr, daß eine Spende schon dann nicht mehr vorliegt, wenn die Zuwendung unmittelbar und ursächlich mit einem von einem Dritten gewährten – nicht notwendigerweise wirtschaftlichen – Vorteil zusammenhängt.

BFH v. 9. 8. 89 I R 4/84, BStBl. II 1990 S. 237; BFH v. 19. 12. 90 X R 40/86, BStBl. II 1991 S. 234 mit Anm. HFR 1991 S. 341, betr. Zahlung an gemeinnützige Einrichtung in Erfüllung einer Auflage nach § 153 a StPO; BFH v. 22. 3. 95 X B 285/94, BFH/NV S. 963; BFH v. 12. 8. 97 X B 279/96, BFH/NV 1998 S. 317.

► *Bestimmung eines Verwendungszwecks:* Die Bestimmung eines Verwendungszwecks ist als solche noch nicht spendenschädlich (glA TIPKE, BB 1985 S. 985; SCHMIDT/HEINICKE XVII. § 10 b Rn. 15; s. auch Anm. 63 betr. Durchlaufspenden). Ob zwischen Zuwendung und einer Leistung des Empfängers das Verhältnis eines Leistungsaustausches besteht, kann nur im einzelnen Fall unter Berücksichtigung aller Umstände beurteilt werden (so BFH v. 1. 4. 60 VI 134/58 U, BStBl. III S. 231 betr. Vereinsmitglied). Sie schließt einen Spendenabzug nur dann – wegen fehlender Unentgeltlichkeit – aus, wenn dadurch im Ergebnis eine Gegenleistung vom Empfänger gefordert wird. So fällt zB eine Zuwendung mit der Bestimmung, die Krankenhauskosten für eine bestimmte Person damit zu bestreiten, nicht unter § 10 b.

► *Spende als Gestaltungsmaßbrauch:* Bei mißbräuchlicher Gestaltung eines vom Stpfl. erbrachten Leistungsentgelts als Spende ist die „Spende“ stl. als Entgelt zu behandeln und nicht nach § 10 b abziehbar.

ZB Zahlung eines Teils eines Jagdpachtzinses als Spende (OVG Rhld.-Pf. v. 27. 4. 78, KStZ S. 153; v. 13. 11. 80, KStZ 1981 S. 198); OLG Bamberg v. 1. 3. 93, Jagdrechtl. Entsch. III Nr. 118 und BGH v. 24. 3. 94 III ZR 65/93 nv. zur Vereinbarung in einem Jagdpachtvertrag, neben dem Pachtzins eine jährliche Spende zu leisten).

► *Mitgliedsbeiträge und sonstige Mitgliedsumlagen* sind nach R 111 Abs. 1 Satz 2 EStR als Spenden nur abziehbar, wenn die diese Beiträge erhebende Einrichtung ausschließlich Zwecke verfolgt, die sie selbst unmittelbar zum Empfang stbegünstigter Zuwendungen berechtigen. Nicht abziehbar sind folglich Mitgliedsbeiträge und andere Mitgliederleistungen an gemeinnützige Empfänger, die nicht zum unmittelbaren Empfang stbegünstigter Spenden berechtigt sind (zB Sportvereine, Heimatvereine, Naturschutzvereine), auch nicht im Wege der Durchlaufspende (s. dazu Anm. 63 mwN). Auch bei Mitgliedsbeiträgen an selbst unmittelbar zum Empfang stbegünstigter Zuwendungen berechnete Einrichtungen kann jedoch uE die Abziehbarkeit an fehlender Unentgeltlichkeit scheitern; dies ist eine Frage des Einzelfalls (vgl. SCHMIDT/HEINICKE XVII. § 10 b Rn. 15: der Erwerb einer Mitgliedschaft kann eine Gegenleistung sein, muß es aber nicht, vgl. auch DRASDO, DStR 1987 S. 329; o. V., HFR 1988 S. 60). Steht dem Mitgliedsbeitrag eine geldwerte Gegenleistung gegenüber (zB die Möglichkeit zur Nutzung von Anlagen und Einrichtungen), so wird er nicht unentgeltlich erbracht.

glA BFH v. 1. 4. 60 VI 134/58 U, BStBl. III S. 231; BFH v. 28. 4. 87 IX R 7/83, BStBl. II S. 814; BFH v. 22. 3. 95 X B 285/94, BFH/NV S. 963; Nds. FG v. 15. 12. 82, EFG 1983 S. 228 betr. Sportvereine, bestät. durch BFH IX R 7/83 aaO; FG Düss. v. 19. 4. 94, EFG

1995 S. 710, rkr.; OFD Frankfurt/M v. 13. 7. 95, StEK EStG § 10b Nr. 281 = FR 1996 S. 38; BLÜMICH/HOFMEISTER, § 10b Rn. 18; DRASDO, DStR 1987 S. 327; MÖLLER, DB 1997 S. 949.

Zum Problem der Freiwilligkeit bei Mitgliedsbeiträgen s. Anm. 29.

Teilweise Entgeltlichkeit steht nach der Rspr. dem Abzug nach § 10b entgegen. Denn Entgeltlichkeit ist auch dann gegeben, wenn sich Leistung und Gegenleistung dem Wert nach nicht decken; ausreichend für Entgeltlichkeit ist, daß ein Leistungsaustausch vorliegt.

BFH v. 13. 6. 69 VI R 12/67, BStBl. II S. 701; BFH v. 25. 8. 87 IX R 24/85, BStBl. II S. 850 zur Aufteilung des Schulgeldes für eine Privatschule; ebenso OFD München v. 14. 11. 90 und OFD Nürnberg v. 23. 11. 90, StEK § 10b EStG Nr. 225; FROTSCHER, § 10b Rn. 17; GÉRARD in LADEMANN, § 10b Rn. 25 f; STEPHAN in L/B/H, § 10b Rn. 16; SCHMIDT/HEINICKE XVII. § 10b Rn. 17.

Hier wird ein ähnlicher Gedanke zugrunde gelegt wie bei der Abgrenzung der Lebensführungskosten von den Betriebsausgaben und Werbungskosten (s. § 12 Anm. 63 f. über Aufteilungsverbot). Dieser Auffassung ist nur dann zu folgen, wenn die Gegenleistung oder der Vorteil eine einheitliche, nicht aufteilbare Leistung betrifft (BLÜMICH/HOFMEISTER, § 10b Rn. 18). Ist nach den objektiven Umständen eine Trennung der Zuwendung in einen entgeltlichen und in einen unentgeltlichen Teil leicht möglich, so fällt der unentgeltliche Teil in den Anwendungsbereich des § 10b.

Ebenso DRASDO, DStR 1987 S. 327 und OFD München v. 1. 8. 77 (NWb DokSt. Erl. F. 3 §§ 10–10 d EStG Rn. 4/78) betr. Aufteilung der *Eintrittsgelder bei Wohltätigkeitsveranstaltungen* in Entgeltanteil und Spendenanteil, ermittelt nach dem Reinerlös und den *Kostenberechnungen* und Kalkulationen der Veranstalter.

Dies entspricht der steuerlichen Behandlung des Erwerbs von Wirtschaftsgütern durch gemischte Schenkung (Aufteilung in einen unentgeltlich und einen entgeltlicherworbenen Teil, s. § 6 Anm. 420) sowie einer verdeckten Gewinnausschüttung (Aufteilung in angemessenes Entgelt und Überpreis s. § 8 KStG Anm. 46). Eine solche Teilung ist uE auch hier zulässig, wenigstens soweit eine (nach § 160 AO gebotene) Schätzung möglich ist, zB wenn der Stpfl. freiwillig für ein Wirtschaftsgut von einer öfftl.-rechtl. Körperschaft einen unangemessen hohen Preis zahlt, um damit die begünstigten Zwecke der Körperschaft zu fördern (ebenso zur Aufteilung bei – auch – privat veranlaßten Aufwendungen nach § 12, soweit eine berufliche Mitveranlassung zu einem abgrenzbaren – beruflich bedingten – Mehraufwand geführt hat § 12 Anm. 67).

Beispiele:

1. Kauf von Wohlfahrtsbriefmarken: UE in Höhe des Zuschlags zum Portowert Ausgabe im Sinne des § 10b (aA BFH v. 13. 6. 69 VI R 12/67, BStBl. II S. 701); nach BLÜMICH/HOFMEISTER, § 10b Rn. 18 in voller Höhe Abzug als WK oder BA, soweit nicht privat verwendet.
2. Der Stpfl. mietet von einer Gemeinde ein Grundstück für gewerbliche Zwecke. Er zahlt hierfür eine durchaus angemessene Miete, verpflichtet sich aber außerdem, während der Dauer des Mietvertrags einen Betrag in Höhe von 10 vH des Mietzinses an die Gemeinde für begünstigte Zwecke iSd. § 10b zu zahlen. Hier ist uE aufzuklären, ob dem Stpfl. die Nutzung des Grundstücks den zusätzlichen Aufwand der Spenden wert war – sogenannter Liebhaberpreis, dann Gegenleistung für Nutzung – oder ob er lediglich, wenn auch motiviert durch das Entgegenkommen der Gemeinde, Dank erweisen wollte, dann uE unentgeltliche Zuwendung.

Verfahren: Ob die Ausgabe des Stpfl. unentgeltlich erfolgt, ist bei seiner EStVeranlagung zu beurteilen. Die Anerkennung der Gemeinnützigkeit des Empfängers führt nicht schon für sich allein zur Anerkennung der Begünstigung.

3. Freiwilligkeit der Ausgaben

29

Ebenso wie die Unentgeltlichkeit (s. Anm. 26) wird auch das Erfordernis der Freiwilligkeit in § 10 b nicht ausdrücklich als Tatbestandsmerkmal bestimmt. Es ergibt sich aber aus dem Zweck der Vorschrift, zu den begünstigten Ausgaben anzuregen (s. Anm. 4), aus der Entstehungsgeschichte der Vorschrift (ursprünglich Teil der Sonderausgabenregelung des § 10, s. Anm. 2) und aus der Gegenüberstellung mit §§ 33 u. 33 a, die die Abziehbarkeit zwangsläufiger Ausgaben regeln.

Begriff der Freiwilligkeit: Freiwillig ist eine Ausgabe, wenn sie ohne rechtliche Verpflichtung erbracht wird. Daran fehlt es bei der Erfüllung der rechtlichen (testamentarischen) Verpflichtung eines Erben, ein Vermächtnis des Erblassers zu erfüllen (s. dazu Anm. 16) oder bei Zahlung der gesetzlich vorgeschriebenen Fehlleistungsabgabe (Hess. FG v. 28. 4. 95 1 K 204/95, nv; von BVerfG v. 26. 3. 96 2 BvR 1810/95, StE S. 326, nicht zur Entscheidung angenommen). Eine sittliche oder wirtschaftliche Verpflichtung ist dagegen unschädlich. Eine Ausgabe aufgrund der *freiwillig eingegangenen Verpflichtung*, eine Ausgabe iSd. § 10 b zu einem späteren Zeitpunkt zu leisten, erfolgt freiwillig, so zB wenn sich der Stpfl. verpflichtet, im Wege eines Abbuchungsverfahrens monatlich Spenden von seinem Bankkonto zu leisten. In solchen Fällen kann die Freiwilligkeit jedoch verlorengehen, wenn der Stpfl. seine Leistungspflicht nicht mehr beenden kann.

Mitgliedsbeiträge: Zur Frage der Unentgeltlichkeit s. Anm. 26. Im Schrifttum wird die Auffassung vertreten, bei Mitgliedsbeiträgen fehle es häufig an der Freiwilligkeit der Leistung, da Mitgliedsbeiträge idR als satzungsmäßige Folge der Mitgliedschaft und damit aufgrund einer rechtlichen Verpflichtung zu erbringen sind (GILOY, DB 1974 S. 545; TIPKE/LANG, StRecht, 16. Aufl., Köln 1998 § 21 Rn. 10); uE ist auf die Freiwilligkeit des Beitritts in den Verein abzustellen.

So auch BFH v. 25. 11. 87 I R 126/85, BStBl. II 1988 S. 220 bei freiwillig eingegangenen Verpflichtungen zu Spendenleistungen; BFH v. 5. 2. 92 I R 63/91, BStBl. II S. 748 zur freiwillig eingegangenen Rechtspflicht in der Rechtsform einer Stiftung zu gemeinnützigen Zwecken.

Zu weiteren Einzelfragen s. Anm. 200 „Bewährungsaufgabe“, „Einstellung eines Strafverfahrens“, „Feuerwehr“, „Ordensangehörige“, „Stiftung“.

Einstweilen frei.

30–31

4. Unmaßgeblichkeit der subjektiven Beweggründe des Steuerpflichtigen 32

Die Beweggründe des Stpfl. für die Leistung einer Ausgabe sind für die Anwendung des § 10 b unerheblich, ausgenommen für die Frage, ob die Ausgaben durch Einkunftserzielung veranlaßt sind und deshalb Betriebsausgaben oder Werbungskosten bilden (s. Anm. 10). *Uneigennützigkeit* ist die Regel, aber nicht erforderlich; der Stpfl. kann zB ausschließlich zur Förderung seines Ansehens usw. leisten, er kann auch mittelbar wirtschaftliche Vorteile anstreben, nur darf der Zuwendung nicht eine Leistung des Empfängers im Rahmen eines Leistungsaustausches gegenüberstehen (s. Anm. 26).

GIA BFH v. 19. 12. 51 IV 388/51 U, BStBl. III 1952 S. 49; v. 21. 5. 53 IV 535/52 U, BStBl. III S. 210 betr. Zuschuß zum sozialen Wohnungsbau zwecks sog. Freikaufs eigenen Wohnraums (krit. LANG, JbFStR 1983/84 S. 210 FN 74); v. 13. 6. 58 VI 212/57 U, BStBl. III S. 335; v. 1. 4. 60 VI 134/58 U, BStBl. III S. 231; v. 13. 6. 69 VI R 12/67, BStBl. II S. 701; v. 29. 1. 71 VI R 159/68, BStBl. II S. 799; BFH v. 28. 4. 87 IX R 7/83, BStBl. II S. 814; BFH v. 19. 12. 90 X R 40/86, BStBl. II 1991 S. 234; BFH v. 22. 3. 95 X B 285/94, BFH/NV S. 963; GILOY, BB 1974 S. 646.

Einstweilen frei.

33

34 5. Zweckentsprechende Verwendung der Spende

§ 10b Abs. 1 Satz 1 verlangt Ausgaben „zur Förderung“ der dort genannten Zwecke. Der Wortlaut läßt sich unterschiedlich deuten: subjektiv (es genügt, daß der Stpfl. die Absicht hatte, mit der Ausgabe die Zwecke zu fördern) oder objektiv und in diesem Fall wieder unterschiedlich: Die Ausgabe muß zZ ihrer Vornahme geeignet gewesen sein, die Zwecke zu fördern, oder sie muß überdies vom Empfänger für die Zwecke *tatsächlich verwendet* worden sein.

Tatsächliche Verwendung maßgebend: Die mit VereinsFördG v. 18. 12. 89 (s. Anm. 2) mit Wirkung ab 1. 1. 90 eingeführte Haftung desjenigen, der die zweckwidrige Verwendung einer Spende veranlaßt (Abs. 4 Satz 2), bringt nunmehr den Willen des Gesetzgebers zum Ausdruck, daß trotz der Schutzwürdigkeit des Vertrauens in die Richtigkeit der Spendenbescheinigung (Abs. 4 Satz 1) die Steuer bei zweckwidriger Verwendung „entgangen“ ist, mithin die Spende tatsächlich zweckentsprechend verwendet worden sein muß. Andernfalls wäre kein (steuerlicher) Haftungstatbestand gerechtfertigt, weil dieser einen (gegenüber anderen) bestehenden Steueranspruch voraussetzt.

Sog. Akzessorietät der Haftung, vgl. BFH v. 19. 10. 76 VII R 63/73, BStBl. II 1977 S. 255; EHLERS in BEERMANN, Steuerliches Verfahrensrecht, § 191 AO Rn. 2 mwN; TIPKE/LANG XVI., § 22 Rn. 138; zur Neuregelung des § 10b ebenso THIEL/EVERSBURG, DB 1990 S. 395, 398.

Die Rspr. hat die Notwendigkeit einer tatsächlich zweckentsprechenden Verwendung der Spende auch schon für die Rechtslage vor Inkrafttreten des VereinsFördG angenommen: Zwar brauchte danach auch in den VZ vor 1990 verfahrenstechnisch die tatsächliche Verwendung nicht abgewartet zu werden; sie konnte aufgrund der Spendenbescheinigung (s. Anm. 73–76) unterstellt werden. Nach dieser hM stand der SA-Abzug aber unter der auflösenden Bedingung der zweckentsprechenden Verwendung der Spenden.

So BFH v. 5. 6. 62 I 31/61 S, BStBl. III S. 355; v. 18. 11. 66 VI R 167/66, BStBl. III 1967 S. 365; v. 19. 3. 76 VI R 72/73, BStBl. II S. 338; v. 18. 7. 80 VI R 167/77, BStBl. II 1981 S. 52; uE unzutreffend.

Folge einer tatsächlich zweckgemäßen Verwendung ist, daß die Spende selbst dann nach § 10b abzuziehen ist, wenn zwar der Spender eine zweckwidrige Verwendung der Spende bestimmt hat, der Empfänger diese aber zu seinen satzungsgemäßen – stbegünstigten – Zwecken verwendet. Denn insoweit kommt es allein auf die tatsächliche Förderung der Zwecke an (vgl. BFH v. 19. 3. 76 VI R 72/73, BStBl. II S. 338: Abziehbarkeit auch dann, wenn die Spende zwar nicht für den vereinbarten, wohl aber für einen anderen gemeinnützigen Zweck verwendet wird).

Beispiel: Spende an eine gemeinnützige Einrichtung mit der Auflage, den Betrag zur Förderung einer politischen Partei zu verwenden; der Betrag wird aber für gemeinnützige Zwecke verwendet. Dann Abzug gem. § 10b Abs. 1.

Zweckentsprechend ist die Verwendung einer Spende auch dann, wenn mit ihr der angemessene Aufwanderstattungsanspruch eines Mitglieds des Spendenempfängers (zB eines Vereins) erfüllt wird; dies gilt auch für eigene Aufwanderstattungsansprüche des spendenden Mitgliedes selbst (BFH v. 3. 12. 96 I R 67/95, BStBl. II 1997 S. 474).

Folge einer zweckwidrigen Verwendung ist, daß der SA-Abzug auch bei bestandskräftiger Veranlagung rückgängig zu machen ist, soweit das Vertrauen in die zweckgemäße Verwendung nicht geschützt ist. Dies gilt hinsichtlich der gesamten Spende auch dann, wenn nur ein Teil zweckwidrig verwendet wird (BFH v. 7. 11. 90 X R 203/87, BStBl. II 1991 S. 547; aA FG Köln v. 28. 1. 98, EFG

S. 755, nrkr., – Rev. BFH X B 45/98 –: Nur soweit eine Mittelfehlverwendung vorliegt – Verwendung von mehr als 10 vH der Beiträge und Spenden für Mitgliederwerbung –, ist der Haftungstatbestand des Abs. 4 Satz 2 gegeben). Zur Schutzwürdigkeit des Vertrauens des Stpfl. in die zweckentsprechende Verwendung seiner Spende s. im einzelnen Anm. 161–173; über verdeckte Parteispenden s. Anm. 117).

Zeitliche Anforderungen an die zweckgemäße Verwendung: Unverzügliche Verwendung für die begünstigten Zwecke ist nicht erforderlich, wohl aber eine zeitnahe, dh. spätestens im auf den Zuwendungszeitraum folgenden Kj. oder Wj. erfolgende Verwendung (BMF v. 15. 7. 98, BStBl. I S. 630 zu § 55 Ziff. 8). Eine vorübergehende Anlegung als Kapital bis zur Verwendung ist unschädlich (vgl. WINTER, DStR 1974 S. 279), nicht aber eine Kapitalansammlung auf nicht absehbare Zeit (vgl. FG Köln v. 27. 1. 98, EFG S. 756, nrkr. – Rev. BFH X B 47/98 –: Rücklagenbildung als Fehlverwendung; M. HOFFMANN, FR 1982 S. 216). Die Zuwendung eines Stiftungskapitals an eine gemeinnützige Stiftung dient insbesondere dann nicht den gemeinnützigen und als besonders förderungswürdig anerkannten Zwecken, wenn das Stiftungskapital – anders als die daraus erzielten Erträge – bestimmungsgemäß nicht für diese Zwecke eingesetzt werden darf (BFH v. 5. 2. 92 I R 63/91, BStBl. II S. 748; aA Vorinstanz FG Düss. v. 18. 3. 91, EFG S. 750).

Nachweis der zweckgemäßen Verwendung: Nach R 111 Abs. 4 EStR 1996, H 111 EStH 1997 „Spendenbestätigung“ muß der Stpfl. nachweisen, daß die Zuwendung zu den begünstigten Zwecken verwendet wird. Gem. R 111 Abs. 7 Satz 1 EStR 1996 kann aber bei Zuwendungen an eine inländische jur. Person des öfftl. Rechts, eine inländische öfftl. Dienststelle oder einen Spitzenverband der freien Wohlfahrtspflege einschl. seiner Mitgliedsorganisationen und Angabe des Verwendungszwecks in der sog. Spendenbescheinigung „im allg. davon ausgegangen werden, daß die Spenden für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden“, auch „wenn der Verwendungszweck im Ausland verwirklicht wird“ (vgl. OFD Frankfurt v. 11. 12. 96, FR 1997 S. 194; zur entsprechenden Behandlung von Spenden für gemeinnützige Zwecke in der früheren DDR BMF v. 20. 3. 90, BStBl. I S. 179); bei Zuwendungen an andere inländische Körperschaften „muß die Verwendung der Spende im Zweifelsfall – insbes. wenn der Verwendungszweck im Ausland verwirklicht wird – geprüft werden“. Diese Prüfung erfolgt freilich wohl selten mit Bezug auf die einzelne Zuwendung; BFH v. 19. 3. 76 (VI R 72/73, BStBl. II S. 338) hat, abgesehen von dem dort beurteilten Fall der Rückzahlung, nicht entschieden, wann eine Nichtverwendung der Zuwendung gegeben ist. Dies ist zB denkbar, wenn eine Forschungsgesellschaft die gesamten Spenden eines bestimmten Zeitraums für ein nicht förderungswürdiges Objekt verwendet oder wenn diese Spenden insgesamt veruntreut worden sind. In Betracht kommt weiter zB der Fall des Konkurses (VON BORNHAUPT, BB 1976 S. 680) und der mittelbaren Parteispenden (s. Anm. 117). Eine gewisse Prüfung der Verwendung von Ausgaben iSd. § 10b ergibt sich aus der Prüfung, ob bei den Empfängern die Voraussetzungen der StBefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG vorliegen.

Einstweilen frei.

35–37

III. Begünstigte Zwecke

38

1. Grundsätzliches

Der SA-Abzug nach § 10b Abs. 1 setzt die Förderung „mildtätiger, kirchlicher, religiöser, wissenschaftlicher und der als besonders förderungswürdig anerkannten gemeinnützigen Zwecke“ voraus (Abs. 1 Satz 1). Die Aufzählung ist abschließend, die Begrenzung auf diese Zwecke verfassungsgemäß (BVerfG v. 8. 2. 80 1 BvR 1160/79, 1244/79, StRK EStG § 10b R. 20). Kulturelle Zwecke sind ein Unterfall der gemeinnützigen Zwecke (§ 52 Abs. 2 Nr. 1 AO); im Rahmen des § 10b ist die Ausgrenzung der kulturellen Zwecke aber zur Anwendung des erhöhten Höchstsatzes von 10 vH erforderlich (s. Anm. 102; dort auch zur Verfolgung mehrerer stbegünstigter Zwecke mit unterschiedlichen Höchstsätzen).

Anwendung der §§ 51–58 AO: § 48 Abs. 1 EStDV stellt klar, daß für die Begriffe „gemeinnützige, mildtätige, kirchliche, religiöse und wissenschaftliche Zwecke“ iSd. § 10b die vor allem durch VereinsFördG v. 18. 12. 89 (BGBl. I S. 2212; BStBl. I S. 499) wesentlich neugefaßten §§ 51 bis 58 AO gelten.

Vgl. auch § 1 Abs. 1 AO; zu den Änderungen der AO durch das VereinsFördG v. 18. 12. 89 ausführlich THIEL/EVERSBURG, DB 1990 S. 344 ff. und S. 395 ff., SAUER, NJW 1990 S. 1028; MÄRKLE/ALBER, BB 1990, Beil. 2, vgl. auch GMACH, FR 1995 S. 85.

Folglich wird in allen Fällen verlangt,

- ▷ daß die Körperschaft ihre Tätigkeit „selbstlos“ ausübt (§ 55 AO), also in erster Linie keine eigenwirtschaftlichen Zwecke verfolgt und die Mittel ausschließlich für satzungsmäßige Zwecke einsetzt,
Zum Aufwändersatzanspruch von Mitgliedern s. BFH v. 3. 12. 96 I R 67/95, BStBl. II 1997 S. 474; zum Mitteltransferverbot hinsichtlich wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe, vgl. MÄRKLE/ALBER, BB 1990, Beil. 2 S. 4; zur Selbstlosigkeit auch GMACH, FR 1992 S. 313.
- ▷ die stbegünstigten Zwecke „ausschließlich“ verfolgt (§ 55 AO), dh. nur ihre stbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verfolgt,
Dazu gehört auch die Vermögensverwaltung (BFH v. 23. 10. 91 I R 19/91, BStBl. II 1992 S. 62).
- ▷ ihre stbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke „unmittelbar“ verfolgt (§ 57 AO), also ihre Zwecke selbst, dh. durch ihre Organe oder durch Hilfspersonen verwirklicht,
Zur Unzulässigkeit der Zweckverfolgung mehrerer unabhängiger Körperschaften durch eine für alle tätige GmbH s. FG Düss. v. 8. 5. 91, EFG 1992 S. 99; GMACH, FR 1995 S. 85.
- ▷ im übrigen nur die gem. § 58 AO ausdrücklich als stl. unschädlich erklärten Nebenbetätigungen ausübt,
Nach § 58 Nr. 1 AO kann der stbegünstigte Zweck auch nur durch Mittelbeschaffung für die Verwirklichung stbegünstigter Zwecke anderer Körperschaften einschließlich solcher im Ausland verfolgt werden, sofern diese die Mittel für der Art nach gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verwenden (OFD Düss. v. 18. 6. 97 S. 2729 A – St 1312, Juris-Dok. FMNR 296410097). Nach § 58 Nr. 9 idF durch das VereinsFördG v. 18. 12. 89 ist Förderung des bezahlten Sports nunmehr unschädlich.
- ▷ den satzungsmäßigen Anforderungen genügt (§§ 59–62 AO),
- ▷ ihre tatsächliche Geschäftsführung auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der stbegünstigten Zwecke richtet (§ 63 AO).

§ 64 Abs. 3 AO schließt die StVergünstigung insoweit aus, als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gem. § 14 AO unterhalten wird und dieser Einnahmen von jährlich mehr 60 000 DM erzielt.

Dazu gehören nach Streichung in § 68 Nr. 7 AO auch die Einnahmen aus geselligen Veranstaltungen (vgl. THIEL/EVERSBURG, DB 1990 S. 344; MÄRKLE/ALBER, BB 1990, Beil. 2 S. 11; dazu auch GMACH, FR 1992 S. 313; zu Altkleidersammlungen s. BFH v. 26. 2. 92 I R 149/90, BStBl. II S. 693 und BFH v. 10. 6. 92 I R 76/90, BFH/NV S. 839; GMACH, FR 1995 S. 85).

Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, die die Voraussetzung eines Zweckbetriebs (§ 65 AO) erfüllen, sind jedoch stbegünstigt.

So insbes. im Bereich der Wohlfahrtspflege (§ 66 AO) und der Krankenhäuser (§ 67 AO), bei sportlichen Veranstaltungen mit Gesamteinnahmen unter 60 000 DM (§ 67 a AO, mit Wahlrecht des Vereins, die Veranstaltungen als wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu behandeln), sowie bei bestimmten in § 68 AO aufgeführten einzelnen Zweckbetrieben, insbes. zB Alten- und Pflegeheimen, Kindergärten, Kinder-, Jugend- und Studentenheimen, Jugendherbergen, Behindertenwerkstätten, Einrichtungen der Blindenfürsorge und für Körperbehinderte, kulturelle Einrichtungen wie Museen, Theatern, Konzerten usw., Volkshochschulen und vergleichbaren Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art insbesondere nach Wegfall der Überschufgrenze von 12 000 DM in § 68 Nr. 7 aF (MÄRKLE/ALBER, BB 1990, Beil. 2 S. 11; ausführlich zu Zweckbetrieben auch GMACH, FR 1992 S. 313).

Anerkennung als besonders förderungswürdig: Spenden für *gemeinnützige* Zwecke sind nur begünstigt, wenn sie (zusätzlich) als besonders förderungswürdig anerkannt sind (gem. Anlage 7 der EStR; s. Anm. 50). *Alle anderen Zwecke* bedürfen keiner besonderen Anerkennung, auch nicht die religiösen und wissenschaftlichen Zwecke, die § 52 Abs. 2 Nr. 1 AO zu den gemeinnützigen Zwecken zählt (s. Anm. 47). Deshalb spricht man bei § 52 AO von „gemeinnützigen Zwecken im weiteren Sinn“, während man die durch § 10 b begünstigten gemeinnützigen Zwecke als „gemeinnützige Zwecke im engeren Sinn“ bezeichnet.

Als stbegünstigt anerkannte Ausgaben: Neben den ohne besondere Anerkennung stbegünstigten Spenden für mildtätige, kirchliche, religiöse und wissenschaftliche Zwecke und den Spenden für gemeinnützige Zwecke ieS, die einer besonderen Anerkennung bedürfen, gibt es eine dritte Kategorie stbegünstigter Spenden, nämlich die aufgrund § 48 Abs. 4 EStDV als stbegünstigt anerkannten Ausgaben, die nicht die durch § 48 Abs. 3 an den Empfänger gestellten Anforderungen voraussetzen (s. dazu Anm. 53). Die begünstigten Zuwendungsempfänger dieser dritten Kategorie sind in R 111 Abs. 2 Satz 1 EStR aufgeführt (wiedergegeben in Anm. 70).

Verwirklichung stbegünstigter Zwecke im Ausland steht der Anwendung des § 10 b grundsätzlich nicht entgegen, es sei denn die Fördermaßnahmen sind ausdrücklich auf das Inland beschränkt (zB Förderung des Naturschutzes und der Landschaftspflege iSd. BNaturschutzgG und der Naturschutzgesetze der Länder): Eine Förderung der Allgemeinheit iS von § 52 AO setzt nicht voraus, daß die Fördermaßnahmen Bewohnern oder Staatsangehörigen Deutschlands zugute kommen. Erforderlich ist nur, daß die Verwirklichung im Ausland der Förderung staatspolitischer Ziele Deutschlands dient oder sich zumindest nicht zum Nachteil für Deutschland auswirkt (s. dazu Anm. 200 „Ausland“, „Stiftung“, „Naturschutz“). Die Förderung muß aber durch eine inländische Körperschaft vorgenommen werden (s. Anm. 57) und unterliegt erhöhten Nachweisanforderungen (OFD Düss. v. 18. 6. 97 S 2729 A – St 1312, Juris-Dok. FMNR 296410097; s. dazu Anm. 76).

Einstweilen frei.

39

40 **2. Mildtätige Zwecke**

Schrifttum: KRÖGER, StRecht und Nächstenliebe, DStZ 1986 S. 419 u. S. 544; SCHEUERLE, Spenden in Katastrophenfällen, NWB Fach 3 S. 10181 (03/1997).

Der Begriff „mildtätige Zwecke“ bestimmt sich nach § 53 AO; Wortlaut:

„Eine Körperschaft verfolgt mildtätige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, Personen selbstlos zu unterstützen,

1. die infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustandes auf die Hilfe anderer angewiesen sind oder
2. deren Bezüge nicht höher sind als das Vierfache des Regelsatzes der Sozialhilfe im Sinne des § 22 des Bundessozialhilfegesetzes; beim Alleinstehenden oder Haushaltsvorstand tritt an die Stelle des Vierfachen das Fünffache des Regelsatzes. Dies gilt nicht für Personen, deren Vermögen zur nachhaltigen Verbesserung ihres Unterhalts ausreicht und denen zugemutet werden kann, es dafür zu verwenden. Bei Personen, deren wirtschaftliche Lage aus besonderen Gründen zu einer Notlage geworden ist, dürfen die Bezüge oder das Vermögen die genannten Grenzen übersteigen. Bezüge im Sinne dieser Vorschrift sind
 - a) Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes und
 - b) andere zur Bestreitung des Unterhalts bestimmte oder geeignete Bezüge, die der Alleinstehende oder der Haushaltsvorstand und die sonstigen Haushaltsangehörigen haben. Zu den Bezügen zählen nicht Leistungen der Sozialhilfe und bis zur Höhe der Leistungen der Sozialhilfe Unterhaltsleistungen an Personen, die ohne die Unterhaltsleistungen sozialhilfeberechtigt wären. Unterhaltsansprüche sind zu berücksichtigen.“

Stbegünstigt sind im Rahmen der mildtätigen Zwecke vor allem Spenden an Einrichtungen der Wohlfahrtspflege (§ 66 AO) und als Zweckbetriebe geführte Krankenhäuser (§ 67 AO), insbes. an Wohltätigkeitsvereine, milde Stiftungen, Altenheime, Pflegeheime, Erholungsheime, Obdachlosenheime sowie Körperschaften, die Mahlzeitendienste, Krankenpflege, Altenpflege, Behindertenpflege, Blindenfürsorge oder Lebenshilfe für Notleidende betreiben (TIPKE/KRUSE, § 53 AO Tz. 3 aE; DRASDO, DStR 1987 S. 327).

Die Förderung der Allgemeinheit ist nicht erforderlich; für den Spendenabzug bedarf es auch keiner besonderen Anerkennung der Förderungswürdigkeit wie bei den gemeinnützigen Zwecken (s. Anm. 47). Zu den Anforderungen an den Empfänger s. Anm. 57–70.

Hilfsbedürftigkeit bei Krankheit: Mildtätige Zwecke werden bei der selbstlosen Unterstützung von Personen verfolgt, die infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustandes auf die Hilfe anderer angewiesen sind; diese Hilfen dürfen ohne Rücksicht auf die wirtschaftliche Unterstützungsbedürftigkeit gewährt werden (BMF v. 15. 7. 98, BStBl. I S. 630 zu § 53 AO; BLÜMICH/HOFMEISTER, § 10b Rn. 21). Völlige Unentgeltlichkeit der mildtätigen Zuwendung wird nicht verlangt; die mildtätige Zuwendung darf nur nicht des Entgelts wegen erfolgen (BMF aaO). Es kommt nicht darauf an, daß die Hilfsbedürftigkeit dauernd oder für längere Zeit besteht; Hilfeleistungen wie „Essen auf Rädern“ oder Telefonseelsorge können stbegünstigt durchgeführt werden (BMF aaO). Bei allen Personen, die über 75 Jahre alt sind, wird Hilfsbedürftigkeit ohne weitere Nachprüfung unterstellt (Saarland v. 10. 2. 84, StEK AO 1977 § 53 Nr. 4).

Hilfsbedürftigkeit bei Armut: § 53 Nr. 2 AO legt die Grenzen der wirtschaftlichen Hilfsbedürftigkeit fest. Zu den Bezügen iSd. § 53 Nr. 2 zählen neben den Einkünften gem. § 2 Abs. 1 auch alle anderen für die Bestreitung des Unterhalts bestimmten oder geeigneten Bezügen aller Haushaltsangehörigen, auch nicht steuerbare oder stfreie Einnahmen (BFH v. 2. 8. 74 VI R 148/71, BStBl. II 1975 S. 139), so auch das Kindergeld (BMF aaO), nicht aber Leistungen der Sozialhilfe.

Verwertbares Vermögen kann also die wirtschaftliche Unterstützungsbedürftigkeit ausschließen (vgl. TIPKE/KRUSE, § 53 AO Tz. 3). Die Höhe der Bezüge und des Vermögens spielen keine Rolle bei Personen, deren wirtschaftliche Lage aus besonderen Gründen zu einer Notlage geworden ist (§ 53 Nr. 2 Satz 3, also insbes. in Katastrophenfällen wie Überschwemmung, Hagelschlag, Erdbeben usw.; s. dazu SCHEUERLE, NWB Fach 3, 10181 (03/1997).

Zur Abgrenzung gegenüber gleichzeitig verfolgten gemeinnützigen oder kirchlichen Zwecken s. Anm. 102. Einzelfragen s. Anm. 200 „Kassenärztliche Vereinigung“, „Ferienkind“, „Wohlfahrtsbriefmarken“, „Wohlfahrtslotterie“.

3. Kirchliche Zwecke

41

Der Begriff „kirchliche Zwecke“ bestimmt sich nach § 54 AO; Wortlaut:

(1) Eine Körperschaft verfolgt kirchliche Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, eine Religionsgemeinschaft, die Körperschaft des Öffentlichen Rechts ist, selbstlos zu fördern.

(2) Zu diesen Zwecken gehören insbesondere die Errichtung, Ausschmückung und Unterhaltung von Gotteshäusern und kirchlichen Gemeindehäusern, die Abhaltung von Gottesdiensten, die Ausbildung von Geistlichen, die Erteilung von Religionsunterricht, die Beerdigung und die Pflege des Andenkens der Toten, ferner die Verwaltung des Kirchenvermögens, die Besoldung der Geistlichen, Kirchenbeamten und Kirchendiener, die Alters- und Behindertenversorgung für diese Personen und die Versorgung ihrer Witwen und Waisen.

Die Verfolgung kirchlicher Zwecke braucht nicht der Allgemeinheit zugute kommen; einer besonderen Anerkennung der Förderungswürdigkeit wie bei gemeinnützigen Zwecken bedarf es nicht (s. Anm. 47). Ein kirchlicher Zweck liegt nur vor, wenn die Tätigkeit darauf gerichtet ist, eine Religionsgemeinschaft des öffentlichen Rechts zu fördern. Bei Religionsgemeinschaften, die nicht Körperschaften des öffentlichen Rechts sind, kann wegen Förderung der Religion eine Anerkennung als gemeinnützige Körperschaft in Betracht kommen (BMF v. 15. 7. 98, BStBl. I S. 630 zu § 54; kritisch zur Beschränkung auf Religionsgemeinschaften des öffentlichen Rechts TIPKE/KRUSE, § 54 AO Tz. 1: Verstoß gegen den Gleichheitssatz). Über Zuwendungen für mildtätige, denkmalpflegerische und wissenschaftliche Zwecke an eine Kirchengemeinde s. Anm. 102.

Religionsgemeinschaften sind nicht nur christliche, sondern zB auch die Synagogengemeinden, Methodistenkirchen, der Bund der Baptistengemeinden sowie sonstige Religionsgemeinschaften, deren Glaube sich bei den heutigen Kulturvölkern auf dem Boden gewisser übereinstimmender sittlicher Weltanschauungen im Laufe der geschichtlichen Entwicklung herausgebildet hat und die sich innerhalb der Werteordnung des Grundgesetzes halten (TIPKE/KRUSE, § 54 AO Tz. 1). Die Pflege einer Weltanschauung fällt nicht darunter (FG Berlin v. 26. 1. 98, EFG S. 1193, nrkr. – Rev. BFH X R 58/98).

Inländischer Empfänger: Der Empfänger muß eine inländische Körperschaft des öffentlichen Rechts sein (s. Anm. 57). Dies sind zB die Katholische Kirche, die Evangelischen Landeskirchen oder die Israelitischen Gemeinden als Empfänger von Direktspenden; kirchliche Zwecke fördern können aber auch KSt-Subjekte, die keine Religionsgemeinschaften sind und nicht die Rechtsform der KÖR haben. Dazu gehören insbesondere die Kirchbauvereine der (kirchlichen) Gemeinden (BFH v. 24. 7. 96 I R 35/94, BStBl. II S. 583).

Spenden, die unmittelbar an ein im Ausland gelegenes Mutterhaus eines katholischen Ordens gegeben werden, sind auch dann nicht abziehbar, wenn der Orden

Niederlassungen im Inland besitzt oder die Spenden auf inländische Konten des Mutterhauses eingezahlt werden (FG Nürnberg v. 18. 1. 78, EFG S. 375, rkr.). *Verwendung im Ausland* ist unschädlich, jedoch muß die Zuwendung an eine inländische Religionsgemeinschaft oder an einen von der inländischen Religionsgemeinschaft zu ihrer Auslandsgemeinde entsandten Auslandspfarrer erfolgen (FinVerw., StEK EStG § 10 Abs. 1 Ziff. 4 Nr. 2 u. 6).

42 Einstweilen frei.

43 4. Religiöse Zwecke

In § 52 Abs. 2 Nr. 1 AO ist die Förderung der Religion im Rahmen der gemeinnützigen Zwecke iW S beispielhaft hervorgehoben, der Begriff jedoch nicht gesetzlich bestimmt (zur Problematik der Verweisung in § 48 Abs. 1 EStDV s. u.).

Begriff „religiös“: Die Begriffe „religiös“ und „kirchlich“ iSd. § 10b überschneiden sich, sind jedoch nicht identisch. Als religiös wird man hier alles das bezeichnen können, was sich auf das Verhältnis des Menschen zur Idee der Gottheit bezieht (vgl. auch BROCKHAUS, Enzyklopädie, 19. Aufl. 1992: Religion als Glaube an Gott oder übermenschliche Wesen, als Begegnung mit dem Heiligen). Religiöse Zwecke brauchen nicht mit einem bestimmten Bekenntnis oder einer bestimmten Religionsgemeinschaft zusammenhängen (BFH v. 31. 10. 63 I 122/62 U, BStBl. III 1964 S. 83), allerdings ist dies die Regel. Bei Zuwendungen an Religionsgemeinschaften kommt es daher nicht auf das Bekenntnis an. Auch Zuwendungen, die nicht nach § 10 Abs. 1 Nr. 4 als Kirchensteuern abziehbar sind, weil sie an Religionsgemeinschaften erfolgen, die nicht Körperschaften des öfftl. Rechts sind, können steuerbegünstigt sein.

BFH v. 6. 6. 51 III 69/51 U, BStBl. III S. 148; BFH v. 3. 11. 92 I B 87/92, BFH/NV 1993 S. 328, nicht als VerfBeschwerde angenommen durch BVerfG v. 1. 9. 93 2 BvR 304/93, StE S. 551; zB Zuwendungen an Religionsgemeinschaften, die – wie die Bah'ī – in der Rechtsform des eingetragenen Vereins organisiert sind, s. OFD Münster v. 18. 12. 90, StEK KStG 1977 § 5 Nr. 118.

Unter § 10b fallen die an Religionsgemeinschaften geleisteten Beiträge, die nicht als Kirchensteuern nach § 10 Abs. 1 Nr. 4 (s. dort Anm. 203, 204) abziehbar sind (s. auch § 10 Anm. 210 „Freiwillige Zahlung“ über freiwillige Beiträge).

Kein Erfordernis der Gemeinnützigkeit (Verweisung in § 48 Abs. 1 EStDV): Gem. § 48 Abs. 1 EStDV gelten die §§ 51–68 AO für den Begriff „religiöse Zwecke“ iSd. § 10b. Dieser Begriff wird in der AO aber nicht umschrieben, sondern nur als Unterfall der gemeinnützigen Tätigkeit in § 52 Abs. 2 Nr. 1 AO erwähnt. Für den Spendenabzug bei Förderung religiöser Zwecke ergibt sich daraus keine Einschränkung. Religiöse Zwecke sind auch dann begünstigt, wenn die Zwecke nicht zugleich gemeinnützige Zwecke iSd. § 52 AO sind; insoweit haben § 52 AO und § 10b einen unterschiedlich weiten Begriff der gemeinnützigen Zwecke. Die Ermächtigungsvorschrift des § 51 Abs. 1 Nr. 1b deckt keine Verschärfung der Voraussetzungen für den Spendenabzug im religiösen Bereich durch die Durchführungsvorschrift des § 48 Abs. 1 EStDV.

GIA BFH v. 15. 6. 73 VI R 35/70, BStBl. II S. 850; STOLZ, FR 1978 S. 477; BLÜMICH/HOFMEISTER, § 10b Rn. 19). AA aber die FinVerw., die dem Urteil nicht folgt (BMF v. 1. 7. 74, StEK EStG § 10b Nr. 66 = DB 1974 S. 1697 = BB 1974 S. 1149 = FR 1974 S. 451).

Ebenso bedarf es keiner Anerkennung als „besonders förderungswürdig“ wie bei den gemeinnützigen Zwecken (s. Anm. 50).

44 Einstweilen frei.

5. Wissenschaftliche Zwecke

Schrifttum: DICKHAUT, BB 1952 S. 545; WINTER, StWa. 1968 S. 152, dort auch zur geschichtlichen Entwicklung; WEBER, Die steuern Behandl. v. Aufwendungen z. Förd. wiss. Zwecke (Spenden), Tübingen 1969.

§ 48 Abs. 1 EStDV verweist für den Begriff der wissenschaftlichen Zwecke iSd. § 10b auf §§ 51–58 AO; dort findet sich jedoch keine Begriffsbestimmung. Insofern gilt das gleiche wie zu den religiösen Zwecken: Gemeinnützig iSd. § 52 AO brauchen die wissenschaftlichen Zwecke nicht gleichzeitig zu sein (vgl. BFH v. 15. 6. 73 VI R 35/70, BStBl. II S. 850; aA FinVerw.; s. Anm. 43); folglich bedarf es auch keiner besonderen Anerkennung, wie sie die gemeinnützigen Zwecke iSd. § 10b voraussetzen (s. Anm. 50).

Begriff „wissenschaftlich“: Wissenschaft ist nicht nur das „durch Forschung für ein bestimmtes Gebiet erarbeitete *System von Erkenntnissen*“, sondern nach neuerem Sprachgebrauch auch die „*systematisch entwickelte Methode*, mit der ein fachlicher Bereich erforscht wird“ (DUDEN, Bedeutungswörterbuch, Mannheim 1970 „Wissenschaft“); nach TROLL, Besteuerung von Verein, Stiftung u. Körper d. öffentl. Rechts (3. Aufl. München 1983 S. 474; ebenso Sachverständigen Gutachten, BMF-Schriftenreihe Bd. 40 S. 62; EBENROTH/WOLFF, RiW 1990 S. 919), „Forschung und Lehre auf dem Gebiete der Geistes- und Naturwissenschaften, der theoretischen und der angewandten Wissenschaften“; eingehender BROCKHAUS, Enzyklopädie, 17. Aufl.:

„Der Inbegriff dessen, was durch Forschung, Lehre und Literatur überlieferter Bestand des Wissens ist, im Gegensatz zu Meinen und Fürwahrhalten ...; auch der Prozeß methodisch betriebener, prinzipiell intersubjektiv nachvollziehbarer Forschung und Erkenntnisarbeit (Theorie und Praxis) auf Grund eines ursprünglichen, sachbestimmten Wissensdranges und Wahrheitssuchens; des weiteren auch die Institutionalisierung dieses Bestandes und der zu ihm führenden Bemühungen in ihrer Gesamtheit (Gebäude der Wissenschaft) wie ihrer fachlichen Vereinzelung (Einzel-Wissenschaft).“

Vgl. auch OFD München v. 23. 6. 78 (NWB DokSt. Erl. F. 3 §§ 10–10 d EStG Rn. 17/78): Nach dem allg. Sprachgebrauch und der Auslegung nach der Verkehrsanschauung ist wissenschaftlich

„nicht nur das Forschen nach neuen Erkenntnissen, sondern auch das Vermitteln bereits vorliegenden Wissens, sofern letzteres durch Inhalt, Systematik und Methodik ein Niveau erreicht, das auch zur Forschung befähigt. Eine wissenschaftliche Tätigkeit beschränkt sich nicht auf die Leistung schöpferischer oder forschender Arbeit. Sie umfaßt auch die Lösung schwieriger Fragen oder Aufgaben nach wissenschaftlichen Grundsätzen, dh. nach streng sachlichen und objektiven Gesichtspunkten. Damit gehört auch die Anwendung des aus der Forschung hervorgegangenen Wissens auf konkrete Vorgänge und Verhältnisse, ohne daß dadurch der Kreis der wissenschaftlichen Erkenntnisse erweitert wird, zur wissenschaftlichen Tätigkeit.“

Der Begriff der wiss. Tätigkeit (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 – s. dazu § 18 Anm. 91 –, § 34 Abs. 4 aF) ist aber weiter als der Begriff der Verfolgung wiss. Zwecke durch eine Organisation; bei dieser muß die wiss. Zielsetzung Hauptzweck sein (OFD Düss. v. 16. 12. 82, WPg. 1983 S. 95).

Zur Abgrenzung zwischen wissenschaftlichen und anderen Zwecken s. Anm. 102. Einzelfragen s. Anm. 200 „Bund der Steuerzahler“, „Dissertation“, „Fachhochschulen“, „Fachschulen“, „Hochschulen“, „Kunstmuseum“, „Verein Deutscher Ingenieure (VDI)“.

Einstweilen frei.

6. Gemeinnützige Zwecke

Schrifttum: STOLZ, Problematische Vorschriften über Spenden für gemeinnützige Zwecke, FR 1978 S. 475; LANG, Neuordnung der Vereinsbesteuerung?, StJB 1988/89 S. 251; BAUER, Die StPflcht gemeinnütziger Körperschaften nach der Rspr. des BFH, FR 1989 S. 61; THIEL/EVERSBURG, Das Vereinsförderungsgesetz und seine Auswirkungen auf das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, DB 1990 S. 290, S. 344 und S. 395; JANSEN, Einzelfragen zur Besteuerung von Sportvereinen, DStR 1992 S. 133; GMACH, Neuere Rechtsprechung zum Recht der sbegünstigten Zwecke, FR 1995 S. 85; MÖLLER, Mitgliederbeiträge, Aufnahmegebühren und Spenden an Sportvereine, DB 1997 S. 949.

47 a) Überblick

Der Begriff der gemeinnützigen Zwecke ergibt sich aus § 52 AO (Wortlaut Anm. 48), der gem. § 48 Abs. 1 EStDV für § 10b gilt.

Als besonders förderungswürdig anerkannte Zwecke: Für den Spendenabzug nach § 10b genügt nicht, daß eine Körperschaft gemeinnützige Zwecke verfolgt und deshalb nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG sbefreit ist; Spenden an sie können nur dann abgezogen werden, wenn die verfolgten gemeinnützigen Zwecke als besonders förderungswürdig anerkannt worden sind (Abs. 1 Satz 1; vgl. FG Rhld.-Pf. v. 21. 5. 84, EFG S. 613, rkr.); diese Anerkennung bestimmter Zwecke als gemeinnützig ist in Anlage 7 der EStR ausgesprochen (s. Anm. 50). Zu den gemeinnützigen Zwecken iSd. § 52 AO gehören auch die religiösen und wissenschaftlichen Zwecke (§ 52 Abs. 2 Nr. 1 AO), die jedoch für den Spendenabzug keiner besonderen Anerkennung bedürfen, da sie in § 10b Abs. 1 Satz 1 gesondert neben den gemeinnützigen Zwecken aufgeführt sind. § 10b geht von einem engeren Begriff der gemeinnützigen Zwecke als § 52 AO aus (s. Anm. 38). Über Ausgaben für bestimmte gemeinnützige Zwecke aufgrund des § 48 Abs. 4 EStDV s. Anm. 53.

Satzungsmäßige und tatsächliche Erfüllung der Voraussetzungen: Von der Anerkennung bestimmter Zwecke als gemeinnützig zu trennen ist das weitere Erfordernis für den Spendenabzug, daß die einzelne Körperschaft, die Empfänger der Spende ist, aufgrund ihrer Satzung sowie ihrer tatsächlichen Tätigkeit die Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen erfüllt. Dies wird nicht in einem besonderen Verfahren zur Feststellung der Gemeinnützigkeit der einzelnen Körperschaft, sondern erst im StFestsetzungsverfahren (Veranlagung) der betreffenden Körperschaft für den jeweiligen StAbschnitt geprüft und entschieden (BFH v. 13. 12. 78 I R 77/76, BStBl. II 1979 S. 481; BMF v. 24. 9. 87, BStBl. I S. 664, zu § 59 Ziff. 3), also erst nachdem die Spende geleistet worden ist. Stellt sich dabei heraus, daß die Körperschaft nicht gemeinnützig ist, fällt nach hM rückwirkend eine Tatbestandsvoraussetzung für den SA-Abzug nach § 10b weg, so daß der Spendenabzug nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO rückgängig zu machen ist. In diesem Fall ist jedoch der gute Glaube des Spenders an eine zZ seiner Zuwendung vom FA der Körperschaft erteilte vorläufige Bescheinigung der Gemeinnützigkeit geschützt. Zur Schutzwürdigkeit des Vertrauens in eine zweckgerechte Verwendung der Spenden sowie zum Vertrauensschutz im übrigen s. Anm. 161–173.

48 b) Begriff der gemeinnützigen Zwecke

Rechtsgrundlage: Nach § 48 Abs. 1 EStDV gilt die Begriffsbestimmung des § 52 AO in der folgenden Fassung durch das VereinsFördG v. 18. 12. 89 (BGBl. I S. 2212, BStBl. I S. 499):

„(1) Eine Körperschaft verfolgt gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern. Eine Förderung der Allgemeinheit ist nicht gegeben, wenn der Kreis der Personen, dem die Förderung zugute kommt, fest abgeschlossen ist, zum Beispiel Zugehörigkeit zu einer Familie oder zur Belegschaft eines Unternehmens, oder infolge seiner Abgrenzung, insbesondere nach räumlichen oder beruflichen Merkmalen, dauernd nur klein sein kann. Eine Förderung der Allgemeinheit liegt nicht allein deswegen vor, weil eine Körperschaft ihre Mittel einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zuführt.

(2) Unter den Voraussetzungen des Absatzes 1 sind als Förderung der Allgemeinheit anzuerkennen insbesondere:

1. die Förderung von Wissenschaft und Forschung, Bildung und Erziehung, Kunst und Kultur, der Religion, der Völkerverständigung, der Entwicklungshilfe, des Umwelt-, Landschafts- und Denkmalschutzes, des Heimatgedankens,
2. die Förderung der Jugendhilfe, der Altenhilfe, des öffentlichen Gesundheitswesens, des Wohlfahrtswesens und des Sports. Schach gilt als Sport,
3. die allgemeine Förderung des demokratischen Staatswesens im Geltungsbereich des Grundgesetzes und in Berlin (West); hierzu gehören nicht Bestrebungen, die nur bestimmte Einzelinteressen staatsbürgerlicher Art verfolgen oder die auf den kommunalpolitischen Bereich beschränkt sind,
4. die Förderung der Tierzucht, der Pflanzenzucht, der Kleingärtnerei, des traditionellen Brauchtums einschließlich des Karnevals, der Fastnacht und des Faschings, der Soldaten- und Reservistenbetreuung, des Amateurfunkens, des Modellflugs und des Hundesports.“

Demnach ist eine Körperschaft auch dann zur Ausstellung von Spendenbescheinigungen befugt, wenn die von ihr verfolgten gemeinnützigen Zwecke, zB der Wohlfahrtspflege, auch der Verbreitung einer Weltanschauung dienen (FG Berlin v. 26. 1. 98, EFG S. 1193, nrkt. – Rev. BFH X R 58/98).

Selbstlose Förderung der Allgemeinheit: Voraussetzung für die Annahme einer gemeinnützigen Tätigkeit ist nach Abs. 1 sowohl für die in § 52 Abs. 2 AO aufgeführten Tätigkeiten als auch für sonstige im Anerkennungsverfahren befindliche Tätigkeiten, daß sie darauf gerichtet sind, die Allgemeinheit, dh., das allgemeine Wohl selbstlos zu fördern (BAUER, FR 1989 S. 61; LANG, StJB 1988/89 S. 251). Tätigkeiten in diesem Sinne sind solche, die erforderlich oder zumindest geeignet sind, die Lebensgrundlagen des Gemeinwesens zu festigen, zu sichern oder zu erhalten und damit Staat oder Kommunen von Pflichtaufgaben zu entlasten (SACHVERSTÄNDIGENGUTACHTEN, BMF-Schriftenreihe Bd. 40 S. 215). Diese Gemeinwohlorientierung prägt die Auslegung des Merkmals „Förderung der Allgemeinheit“ als unbestimmten Rechtsbegriff und erfordert stets die Feststellung, ob die Fördermaßnahme im Interesse der Allgemeinheit liegt.

So auch TIPKE/KRUSE, § 52 AO Tz. 4; GMACH, FR 1995 S. 85 unter Hinweis auf BFH v. 5. 8. 92 X R 165/88, BStBl. II S. 1048, wonach unter Sport als Gegenstand gemeinnütziger Spenden nicht umweltunverträgliche sportliche Tätigkeiten zu subsumieren sind; zur fehlenden Selbstlosigkeit, wenn ihre Mittel überwiegend zur Deckung ihrer Verwaltungskosten und für Spendenwerbung verwendet werden, s. BFH v. 23. 9. 98 I B 82/98, zur aml. Veröff. bestimmt.

Die Entscheidung des Gesetzgebers im VereinsFördG v. 18. 12. 89, die in § 52 Abs. 2 Nr. 4 AO aufgenommenen Tätigkeiten neben den anderen in Abs. 2 bezeichneten Tätigkeiten als gemeinnützig anzusehen, fingiert das Vorliegen dieser Allgemeinwohlorientierung mit Gesetzeskraft dem Grunde nach. Sie erfordert aber gleichwohl im Einzelfall die Prüfung, ob die Gemeinnützigkeit wegen besonderer Umstände zu verneinen ist (vgl. THIEL/EVERSBURG, DB 1990 S. 290, 295 mwN). Insbesondere scheidet die Annahme gemeinnütziger Förderung nach § 52 Abs. 1 AO aus, wenn der Kreis der Teilnehmer – selbst bei

beachtlicher Größe – geschlossen ist (vgl. BFH v. 5. 8. 92 X R 165/88, BStBl. II S. 1048; GMACH, FR 1995 S. 85).

Wahrung der Rechtsordnung als Voraussetzung der Gemeinnützigkeit: Eine Körperschaft kann nur dann als gemeinnützig behandelt werden, wenn sich die tatsächliche Geschäftsführung und die Förderung der Allgemeinheit im Rahmen der verfassungsmäßigen Ordnung halten.

BFH v. 13. 12. 78 I R 39/78, BStBl. II 1979 S. 482; BFH v. 29. 8. 84 I R 215/81, BStBl. II 1985 S. 106; BFH v. 16. 10. 91 I B 16/91, BFH/NV 1992 S. 505; BFH v. 13. 7. 94 I R 5/93, BStBl. II 1995 S. 135: Ziel der Beschaffung von Geldmitteln für gemeinnützige Zwecke unter Umgehung gesetzlicher Verbote ist nicht gemeinnützig; BMF aaO Ziff. 6.

Nach BFH wird die verfassungsmäßige Rechtsordnung schon mit der Ankündigung von Verstößen gegen die Rechtsordnung durch gewaltfreien Widerstand und die Nichtbefolgung polizeilicher Anordnung durchbrochen (glA BMF aaO). UE kann nicht schon jeder einzelne Verstoß gegen einfaches Recht die Gemeinnützigkeit in Frage stellen; entscheidend ist, ob sich die Körperschaft ihrer Ausrichtung und Zweckbestimmung nach gegen die Rechtsordnung und die durch sie geschützten Rechtsgüter wendet. Ein Verstoß gegen stl Erklärungspflichten allein ist deshalb kein Hindernis für die Annahme der Gemeinnützigkeit (aA FG Berlin v. 24. 2. 97, EFG S. 1006, rkr.). Gemeinnützigkeit kann aber nicht angenommen werden, wenn die Körperschaft ausdrücklich den Zweck verfolgt, die freiheitliche demokratische Grundordnung abzuschaffen, oder wenn ihre Aktivitäten tatsächlich den Grundrechten (zB körperliche Unversehrtheit, Art. 2 Abs. 2 GG, Eigentum, Art. 14 GG) zuwiderlaufen (TIPKE/KRUSE, § 52 AO Tz. 2).

Gemeinnützigkeit unbenannter Zwecke: § 52 Abs. 2 enthält die wichtigsten Beispiele einer Förderung der Allgemeinheit, jedoch – wie die Verwendung des Wortes „insbesondere“ zeigt – keine erschöpfende Aufzählung. Die Allgemeinheit kann auch durch andere als die genannten Zwecke gefördert werden, wenn die Voraussetzungen des Abs. 1 der Vorschrift gegeben sind (BMF v. 15. 7. 98, BStBl. I S. 630 zu § 52 AO Ziff. 1; GMACH, FR 1992 S. 313 und FR 1995 S. 85). Zum Wertbegriff der Gemeinnützigkeit s. TIPKE/KRUSE, § 52 AO Tz. 2.

Beispiel: Nach FG Nürnberg v. 14. 3. 86 (EFG S. 621, best. – o. Begr. – durch BFH v. 19. 4. 89 I R 66/87 nv) kann die Gemeinnützigkeit motorsportlicher Aktivitäten eines Automobilclubs trotz der in § 52 Abs. 2 Nr. 2 AO vorgesehenen Gemeinnützigkeit von Förderungen des „Sports“ (zu dem auch der Motorsport gerechnet wird; BMF v. 7. 12. 90 Tz. 3 a zu § 52 Abs. 2 Nr. 2 AO, BStBl. I S. 818; KIESSLING/BUCHNA, Gemeinnützigkeit im StR, 4. Aufl. 1990 S. 34) mit der Begründung zu verneinen sein, die konkrete Aktivität verursache für die Allgemeinheit mehr Nachteile als Vorteile und sei deshalb nicht gemeinnützig (zust. GMACH, FR 1992 S. 315).

Aufgrund der Ausgestaltung der Vorschrift als Zusammenstellung von Regelbeispielen hat die BReg. die Auffassung vertreten, auch andere Vereinszwecke wie zB Modellschiffsbau, Briefmarken- und Münzsammeln oder Amateurfilmen oder -fotografieren könnten künftig als gemeinnützig anerkannt werden, sofern die allgemeinen Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit gegeben seien (BT-Drucks. 11/5582 S. 25). Für eine solche Anerkennung weiterer Freizeitaktivitäten – ohne Problematisierung der Grenzen des § 52 Abs. 1 AO – treten auch MÄRKLE/ALBER (BB 1990 Beil. 2 S. 2) ein.

► **Stellungnahme:** Freizeitaktivitäten ähnlicher Art wie in § 52 Abs. 2 Nr. 4 AO können nur dann als gemeinnützig anerkannt werden, wenn sie den Anforderungen des § 52 Abs. 1 AO entsprechen (ebenso BFH v. 14. 9. 94 I R 153/93, BStBl. II 1995 S. 499; v. 21. 12. 94 BFH/NV 1995 S. 1045; THIEL/EVERSBURG, DB 1990 S. 295; GMACH, FR 1995 S. 85; DERS., FR 1992 S. 313; SAUER, NJW

1990 S. 1028). Der Gesetzgeber hat die Fassung des Regierungsentwurfs zu § 52 Abs. 2 Nr. 4, der eine Erstreckung auf „ähnliche Tätigkeiten“ und „ähnliche Zwecke“ vorsah, nicht übernommen, um insoweit der Aufzählung einen abschließenden Charakter zu geben (BTDrucks. 11/5582 S. 24, 25) und damit ein Ausufer der Begünstigung zu verhindern (SAUER, NJW 1990 S. 1028).

Nach BFH v. 21. 12. 94 (I R 10/94, BFH/NV 1995 S. 1045) enthält die Vorschrift entgegen der Auffassung der FinVerw. (BMF v. 7. 12. 90, BStBl. I S. 818; ebenso JANSEN, DStR 1990 S. 61) im Hinblick auf die Verwendung des Wortes „insbesondere“ in der Einleitung des Absatzes keine objektiven Anhaltspunkte für den Willen des Gesetzgebers, eine abschließende Regelung treffen zu wollen. Vor allem hätten die Diskussionen im Finanzausschuß des Deutschen Bundestages über die Notwendigkeit einer Beschränkung der Gemeinnützigkeit nicht zu einer Streichung des Wortes „insbesondere“ in Abs. 2 geführt. Gleichwohl reiche es für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit nicht aus, daß eine – im Gesetzestext nicht aufgeführte – Freizeitbetätigung sinnvoll und einer der in § 52 Abs. 2 Nr. 4 AO genannten ähnlich ist. Vielmehr dürfe als Förderung der Allgemeinheit – so der BFH aaO ausdrücklich – nur die Förderung solcher Freizeitaktivitäten außerhalb des Sports anerkannt werden, die hinsichtlich der ihre steuerrechtliche Förderung rechtfertigenden Merkmale mit den im Katalog des § 52 Abs. 2 Nr. 4 AO 1977 genannten Freizeitgestaltungen identisch sind.

► *Entwertung des Begriffs der Gemeinnützigkeit durch den Gesetzgeber:* Zu Recht hat die Sachverständigenkommission daraufhingewiesen, daß die Einbeziehung (weiterer) nicht überschaubarer und nicht abgrenzbarer Bereiche der Freizeitgestaltung in die Gemeinnützigkeit unsozial und unsystematisch ist. Insbesondere angesichts leerer Haushaltskassen und dadurch bedingter Defizite in der Erfüllung öffentlicher Aufgaben, die wichtiger als die Förderung privater Hobbys erscheinen,

man denke nur an die zunehmende Übung von öffentlichrechtlichen Schulträgern, Eltern unter Hinweis auf fehlende Haushaltsmittel um die Übernahme von Renovierungen für verfallende Schulgebäude in kaum ausweichbarer Weise zu „bitten“ oder an die Defizite der nach Art. 6 GG gebotenen Familienförderung (vgl. dazu UELNER in FS L. Schmidt zum 65. Geburtstag 1993 S. 22, 34),

ist sachlich nicht nachvollziehbar, waum der Gesetzgeber dem Begriff der Gemeinnützigkeit durch Erweiterung der Regelbeispiele die Kontur nimmt und damit ohne Not an die verfassungsrechtlichen Grenzen seiner Pflicht kommt, die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit der Stpfl. vorzunehmen. Zwar verbietet das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht grundsätzlich eine steuerliche Berücksichtigung freiwilliger privater Aufwendungen; Spenden sind aber als (privates) Abgabesurrogat anzusehen und verfehlen damit diesen Zweck, wenn sie privatnützig (zugunsten der Spender im Rahmen ihrer Vereinsmitgliedschaft) verwendet werden (so zutr. TIPKE, Die Steuerrechtsordnung III S. 707, 709). Insoweit muß die Abziehbarkeit von Spenden nicht nur durch § 52 Abs. 1 AO, sondern auch durch das Merkmal der Unentgeltlichkeit im Sinne einer uneigennütigen, altruistischen Zuwendung eingeschränkt bleiben.

Vgl. ISENSEE, Sitzungsbericht des 57. Deutschen Juristentages N S. 42 und Beschluß des 57. Deutschen Juristentages, Sitzungsbericht N S. 212; TIPKE, StuW 1989 S. 165; DERS., Die STEUERRECHTSORDNUNG III S. 711; s. dazu Anm. 26.

Politische Zwecke (Beeinflussung der politischen Meinungsbildung, Förderung politischer Parteien usw.) dienen nicht der allgemeinen Förderung des demokratischen Staatswesens iSd. § 52 Abs. 2 Nr. 3 AO und sind deshalb als solche keine gemeinnützigen Zwecke. Jedoch schließt eine gewisse Beeinflussung der politi-

sehen Meinungsbildung die Gemeinnützigkeit nicht aus. Es ist unschädlich für die Gemeinnützigkeit, wenn eine gemeinnützige Tätigkeit zwangsläufig mit einer politischen Zielsetzung verbunden ist und die unmittelbare Einwirkung auf die politischen Parteien und die staatliche Willensbildung weit in den Hintergrund tritt; insbesondere schadet die bloß gelegentliche Stellungnahme zu tagespolitischen Ereignissen bei im übrigen gemeinnütziger Ausrichtung nicht.

BFH v. 29. 8. 84 I R 203/81, BStBl. II S. 844; BFH v. 23. 11. 88 I R 11/88, BStBl. II 1989 S. 391; BMF v. 7. 12. 90, BStBl. I S. 818 zu § 52 AO Ziff. 5; FM Meckl.-Vorp. v. 6. 4. 93 IV – S-0171 – 70/93.

Andererseits kann ein gemeinnütziger Zweck (zB. Förderung der Jugendpflege gem. § 52 Abs. 2 Nr. 2 AO) nicht angenommen werden, wenn schon die Satzung der Körperschaft eine politische Zielsetzung (zB. auch für die Jugendarbeit) als Schwerpunkt ausweist (BFH v. 14. 3. 90, BFH/NV 1991 S. 485) oder die tatsächliche Geschäftsführung die finanzielle und ideelle Unterstützung einer Partei, zB. durch Bildungsveranstaltungen durch Parteimitglieder, umfaßt (GMACH, FR 1995 S. 85).

49 Einstweilen frei.

50 **c) Als besonders förderungswürdig anerkannte gemeinnützige Zwecke**
(§ 48 Abs. 2 EStDV)

Ausgaben für gemeinnützige Zwecke iS. (s. Anm. 48) sind nach § 10b Abs. 1 Satz 1 nur dann abziehbar, wenn die Zwecke als „besonders förderungswürdig“ anerkannt sind. Diese allgemeine Anerkennung einzelner Zwecke ist in Anlage 7 der EStR ausgesprochen (s. u.). Soweit gemeinnützige Zwecke vor dem 1. 7. 51 (in West-Berlin: 22. 8. 51) als besonders förderungswürdig anerkannt worden sind, bleiben die Anerkennungen aufrecht erhalten (§ 34 EStDV 1951–53; § 50 Abs. 2 EStDV 1954 ff.).

Rechtswidrigkeit der Ermächtigungsnorm:

§ 51 Abs. 1 Nr. 2 c als gesetzliche Grundlage in der insoweit unverändert gebliebenen Fassung durch das JStG 1996 v. 11. 10. 95 (BGBl. I S. 1250; BStBl. I S. 438) ermächtigt die BReg., durch Rechtsverordnung Vorschriften über die Anerkennung gemeinnütziger Zwecke als besonders förderungswürdig zu erlassen. Umstritten ist, ob diese Ermächtigungsnorm, von der der Verordnungsgeber durch § 48 Abs. 2 EStDV Gebrauch gemacht hat, den Anforderungen des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG entspricht, obwohl sie Inhalt, Zweck und Ausmaß der erteilten Ermächtigung nicht näher konkretisiert.

Ablehnend STOLZ, FR 1978 S. 477; KOCH, Inst. FuSt. Brief Nr. 223, Bonn 1983 S. 35 bis 39; TIPKE/LANG, StRecht, 16. Aufl. 1998, § 21 Rn. 9. Gutachten der vom Bundesministerium der Finanzen (BMF) eingesetzten unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, Schriftenreihe des BMF Heft 40 (im folgenden Gutachten) S. 234 f.; STEPHAN in L/B/H, § 10b Rn. 1.

► BFH v. 24. 11. 93 (X R 5/91, BStBl. II 1994 S. 683) geht davon aus, daß § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c iVm. § 10b EStG als Ermächtigungsgrundlage für die mit den §§ 48 bis 50 EStDV erlassene Rechtsverordnung den Erfordernissen des Art. 80 Abs. 1 GG genügt. Die gem. Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG erforderliche Bestimmung von Inhalt, Zweck und Ausmaß der erteilten Ermächtigung im Gesetz liege nach der Rechtsprechung des BVerfG schon dann vor, wenn nach Tendenz und Programm die an den Verordnungsgeber delegierten Kompetenzen so umrissen seien, daß erkennbar werde, was dem Bürger gegenüber zulässig sein solle (zB. BVerfG v. 25. 11. 80 2 BvL 7, 8, 9/76, BVerfGE 55, 207, 226). Danach

seien die Bestimmtheitsanforderungen um so geringer, je weniger im einzelnen in die Rechtsstellung des Betroffenen eingewirkt werde, oder je vielgestaltiger der zu regelnde Sachverhalt oder je wahrscheinlicher eine Änderung der tatsächlichen Verhältnisse sei. Gerade bei vielschichtigen Sachverhalten sei die Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe – wie hier der Begriff der besonderen Förderungswürdigkeit – grundsätzlich verfassungsrechtlich unbedenklich; die Klärung von rechtlichen Zweifelsfragen in diesem Bereich kann den Rechtsanwendungsorganen überlassen werden (BVerfG-Beschluß v. 30. 11.88 1 BvR 1301/84, BVerfGE, 79, 174, 195 mwN).

► *Stellungnahme:* Entgegen der Auffassung des BFH genügen die historischen Vorgängerregelungen und die Problematik unbestimmter Rechtsbegriffe allein nicht, um die Ermächtigung zum Erlaß einer Rechtsverordnung „über die Anerkennung gemeinnütziger Zwecke als besonders förderungswürdig“ als hinreichend bestimmt iSd. Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG anzusehen. Das EStG enthält keine Vorgabe für den Verordnungsgeber, nach welchen Maßstäben diese Entscheidung über die Gemeinnützigkeit von Zwecken zu treffen ist. Daß die Rspr. für die Gemeinnützigkeit als Zweck annimmt, sie solle zu privatem uneigennützigem Handeln anregen (vgl. BFH v. 22. 9. 93 X R 107/91, BStBl. II S. 874 mwN), kann nicht als konkrete Zweckvorgabe des Gesetzgebers an den Verordnungsgeber angesehen werden, weil sie aus dem Gesetz nicht erkennbar ist und der Gesetzgeber ausweislich der Neufassung des § 52 Abs. 2 Nr. 4 AO ersichtlich eine solche Beschränkung des Begriffs der Gemeinnützigkeit – jedenfalls für den Bereich der dort gesetzlich als gemeinnützig anerkannten Freizeitbetätigungen – nicht zugrunde gelegt (oder sich nicht daran gebunden gefühlt) hat. Mangels einer solchen für den Verordnungsgeber verbindlichen Zweckvorgabe des EStG sind auch Inhalt und Ausmaß der Ermächtigungsnorm für den Verordnungsgeber nicht hinreichend eingeschränkt.

Rechtswidrigkeit der Rechtsverordnung: § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c EStG ermächtigt die Bundesregierung zum Erlaß einer Rechtsverordnung über die Anerkennung gemeinnütziger Zwecke als besonders förderungswürdig. Der in Ausführung dieser Ermächtigung geschaffene § 48 Abs. 2 EStDV bezeichnet diese Zwecke indessen nicht, sondern bestimmt, daß „gemeinnützige Zwecke ... außerdem durch allgemeine Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung, die der Zustimmung des Bundesrates bedarf, allgemein als besonders förderungswürdig anerkannt worden“ sein müssen.

► § 48 Abs. 2 EStDV füllt also die Ermächtigung nicht aus, sondern überträgt sie auf die BReg. (mit Zustimmung des BRats); dazu war der VOGeber aber nicht ermächtigt.

Vgl. Gutachten aaO S. 237; STOLZ, FR 1978 S. 475; THIERFELD, StSem. 1984 S. 323; MEYER-ARNDT, FR 1986 S. 221; TIPKE/LANG aaO; MEYER-ARNDT, FR 1986 S. 212; GRAF, DStZ 1990, 239; FG Köln v. 23. 8. 91, EFG 1992, 159; vgl. auch FG Berlin v. 14. 6. 78, EFG 1979, 21, und HORLEMANN, DStZ 1991 S. 493 zum Aspekt der fehlenden Annahmeverpflichtung der öffentlich-rechtlichen Empfänger). zweifelnd jetzt auch BFH v. 11. 6. 97 X R 242/93, BStBl. II S. 612; ebenso FG Berlin v. 14. 6. 78, EFG 1979 S. 21, aufgehoben.

Die in § 48 Abs. 2 EStDV vorgesehene allgemeine Verwaltungsvorschrift hat die BReg. als Anlage 7 zu den EStR erlassen (s. u.).

► *Stellungnahme:* UE ist § 48 Abs. 2 EStDV und die darauf beruhende Regelung in R 111 EStR iVm. der Anlage 7 rechtswidrig, weil sie selbst nicht die formellen Voraussetzungen einer Rechtsverordnung erfüllt (BFH v. 24. 11. 93 X R 5/91, BStBl. II 1994 S. 683; BFH v. 16. 1. 95 X B 309/94, BFH/NV S. 870). Die EStR

werden zwar gemäß Art. 108 Abs. 7 GG von der Bundesregierung mit Zustimmung des Bundesrates erlassen. Die Richtlinien sind jedoch lediglich im Bundessteuerblatt und nicht – wie für Rechtsverordnungen durch § 1 Abs. 1 des Gesetzes über die Verkündung von Rechtsverordnungen vom 30. 1. 50 (BGBl. I 1950 S. 23) vorgeschrieben – in den dort bezeichneten Veröffentlichungsorganen bekanntgegeben worden. Weiter ist für die Regelung in R 111 iVm. Anlage 7 EStR hinsichtlich der Anerkennung von gemeinnützigen Zwecken als besonders förderungswürdig nicht auf die Ermächtigungsgrundlage des § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c EStG verwiesen. Die Anforderungen an die Veröffentlichung für Rechtsverordnungen (vgl. Art. 82 Abs. 1 Satz 2 GG) und das Zitiergebot (Art. 80 Abs. 1 Satz 3 GG) sind unverzichtbar. Sie erst ermöglichen es dem Bürger, sich darüber zu informieren, was Rechtens sein soll, und zu prüfen, ob eine Regelung von der Ermächtigungsgrundlage gedeckt ist.

Wirkung der Rechtswidrigkeit der Rechtsgrundlagen: Hält man § 48 Abs. 2 EStDV (iVm. R 111 und Anlage 7 EStR) wegen Verstoßes gegen Art. 80 GG für ungültig, so fehlt es an der nach § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG erforderlichen (wirksamen) Bestimmung der Zwecke, die als besonders förderungswürdig anerkannt sind. Das hätte grundsätzlich zur Folge, daß Zuwendungen für gemeinnützige Zwecke überhaupt nicht abziehbar wären (BFH v. 24. 11. 93 X R 5/91, BStBl. II 1994 S. 683; BFH v. 11. 6. 97 X R 242/93, BStBl. II S. 612). Nach stRspr. des BVerfG sind jedoch untergesetzliche Rechtsnormen, die auf einer dem Rechtsstaats- und Demokratieprinzip nicht genügenden Ermächtigungsgrundlage beruhen, oder für die gesetzliche Regelungen überhaupt fehlen, nicht schon deshalb ohne weiteres nichtig und unanwendbar (BVerfG v. 13. 12. 88 2 BvL 1/84, BVerfGE 79, 245 mwN). Vielmehr ist für eine Übergangszeit zur Vermeidung von Rechtsunsicherheit oder zur Vermeidung eines weitergehenden verfassungswidrigen Zustands von deren übergangsweiser Fortgeltung auszugehen (BVerfG aaO und v. 1. 3. 78 1 BvL 24/76, BVerfGE 48, 29, 37 mwN; BVerfG v. 9. 4. 92 2 BvE 2/89, BStBl. II 1992 S. 766, 773; LEIBHOLZ/RINCK/HESSELBERGER aaO Art. 80 GG Rn. 106 mwN). Solche Situationen können nicht nur in allen Bereichen der Eingriffsverwaltung, sondern auch im Bereich der Leistungsverwaltung auftreten (BVerfGE 79, 245, 251). Da die Ausführungen des BFH zu den verfassungsrechtlichen Zweifeln an § 48 Abs. 2 EStDV nach BMF v. 17. 8. 94 (BStBl. I S. 710) bei der für die nächste Legislaturperiode geplanten Neuregelung des Spendenrechts berücksichtigt werden sollen, kann uE bis zu dieser Neuregelung zumindest bis zum Ende der nächsten Legislaturperiode von einer solchen übergangsweisen Fortgeltung ausgegangen werden (so wohl auch BFH v. 24. 11. 93 X R 5/91, BStBl. II 1994 S. 683; BFH v. 11. 6. 97 X R 242/93, BStBl. II S. 612).

Als besonders förderungswürdig anerkannt sind gem. Anlage 7 der EStR 1996 folgende gemeinnützige Zwecke (zu den Änderungen OFD Koblenz v. 2. 8. 90, StEK § 10b EStG Nr. 221; zu den Schwierigkeiten der Abstimmung über die Fassung der nunmehr dem Wortlaut des § 52 Abs. 2 Nr. 4 AO entsprechenden, von der BReg. aber „offener“ gewünschten Nr. 21 s. THIEL/EVERSBURG, DB 1990 S. 395, 397; zu den weitergehenden Vorstellungen der BReg. s. MÄRKLE/ALBER, BB 1990 Beil. 2 S. 3 und Anm. 48 „Gemeinnützigkeit unbenannter Zwecke“):

1. Die Förderung der öffentlichen Gesundheitspflege, insbesondere die Bekämpfung von Seuchen und seuchenähnlichen Krankheiten; dies gilt auch für Krankenhäuser im Sinne des § 67 AO;
2. die Förderung der Jugendpflege und Jugendfürsorge;
3. die Förderung des Sports, wenn der Empfänger der Zuwendung eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine öffentliche Dienststelle ist;

4. ... Text s. Anm. 102;
5. die Förderung der Erziehung, Volks- und Berufsbildung einschließlich der Studentenhilfe
6. die Förderung des Küstenschutzes, wenn der Empfänger der Zuwendung eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine öffentliche Dienststelle ist;
7. die Förderung der Heimatpflege und Heimatkunde, wenn der Empfänger der Zuwendungen eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine öffentliche Dienststelle oder eine Vereinigung von außerhalb des Bundesgebiets beheimatet gewesenen Personen ist;
8. die Zwecke der Spitzenverbände der freien Wohlfahrtspflege (Arbeiterwohlfahrt, Diakonisches Werk der Evangelischen Kirche in Deutschland, Deutscher Caritasverband, Der Paritätische Wohlfahrtsverband, Deutsches Rotes Kreuz, Zentralwohlfahrtsstelle der Juden in Deutschland), ihrer Unterverbände und der diesen Verbänden angeschlossenen Einrichtungen und Anstalten;
9. unbesetzt;
10. die Förderung der Fürsorge für politisch, rassistisch oder religiös Verfolgte, für Flüchtlinge, Vertriebene, Kriegsoffer, Kriegshinterbliebene, Kriegs- und Körperbeschädigte und Blinde, für Kriegsgefangene, ehemalige Kriegsgefangene, die sich noch im Ausland befinden, und Heimkehrer, ferner die Förderung der Kriegsgräberfürsorge, des Suchdienstes für Vermißte und der Altersfürsorge;
11. die Förderung der Rettung aus Lebensgefahr (Rettung Ertrinkender und Schiffbrüchiger, Bergwacht und ähnliches);
12. die Förderung internationaler Gesinnung, der Toleranz auf allen Gebieten der Kultur und des Völkerverständigungsgedankens;
13. Feuerschutz, Arbeitsschutz, Katastrophenschutz, Zivilschutz und Unfallverhütung;
14. die Errichtung von Ehrenmalen für Kriegsoffer, Gedenkstätten für Katastrophenopfer und Gedenkstätten für ehemalige KZ-Häftlinge;
15. unbesetzt;
16. die Förderung des Tierschutzes;
17. die Bekämpfung der Tierseuchen;
18. die Förderung des Naturschutzes und der Landschaftspflege im Sinne des Bundesnaturschutzgesetzes und der Naturschutzgesetze der Länder, wenn der Empfänger der Zuwendungen eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine öffentliche Dienststelle ist;
19. unbesetzt;
20. unbesetzt;
21. die Förderung der Tierzucht, der Pflanzenzucht, der Kleingärtnerei, des traditionellen Brauchtums einschließlich des Karnevals, der Fastnacht und des Faschings, der Soldaten- und Reservistenbetreuung, des Amateurfunkens, des Modellflugs und des Hundesports, wenn der Empfänger der Zuwendungen eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine öffentliche Dienststelle ist;
22. die Förderung der Entwicklungshilfe, wenn der Empfänger der Zuwendungen eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine öffentliche Dienststelle ist;
23. Verbraucherberatung;
24. der Umweltschutz, soweit die Reinhaltung von Luft und Wasser, die Bekämpfung des Lärms, die Abfallbeseitigung, die Verringerung der Strahlenbelastung durch kerntechnische Anlagen und die Verbesserung der Sicherheit kerntechnischer Anlagen gefördert werden, wenn der Empfänger der Zuwendung eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine öffentliche Dienststelle ist;
25. die Förderung der Fürsorge für Strafgefangene und ehemalige Strafgefangene;
26. die Förderung der Gleichberechtigung von Männern und Frauen, wenn der Empfänger eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine öffentliche Dienststelle ist.

Zu einzelnen anerkannten Zwecken s. Anm. 200, so zB „Altenhilfe“, „Amateurfunkens“, „Erziehung“, „Entwicklungshilfe“, „Freikörperkultur“, „Karnevalsvereine“, „Kleingartenvereine“, „Modellfluggemeinschaften“, „Naturschutz“, „Opferschutz“, „Rosenmontagszüge“, „Schwimmbad“, „Soldaten- und Reservistenbetreuung“, „Sport“, „Tier- und Pflanzenzucht“, „Unfallverhütung“, „Ver-

brechensverhütung“. Über weitere Anerkennung von nach § 10b abziehbaren Ausgaben für bestimmte gemeinnützige Zwecke aufgrund des § 48 Abs. 4 EStDV s. Anm. 70.

Die in Anlage 7 enthaltene Aufzählung ist abschließend mit der Folge, daß zB CB-Funkvereine, Drachenflug-, Schiffs-, Auto- und Eisenbahnmodellbauvereine zwar nach BFH v. 14. 9. 94 (I R 153/93, BStBl. II 1995 S. 499) die StBegünstigung iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG erlangen können, Zuwendungen an diese Vereine aber nicht spendenbegünstigt sind (OFD Münster v. 19. 2. 97, FR 1997 S. 276).

Öffentlich-rechtliche Empfänger: Anl. 7 EStR 1972 ff. anerkennt einen Teil der dort aufgeführten gemeinnützigen Zwecke nur dann als besonders förderungswürdig, wenn Empfänger der Zuwendung eine juristische Person des öfftl. Rechts oder eine öfftl. Dienststelle ist. S. dazu Anm. 63 über sog. Durchlaufspenden.

51–52 Einstweilen frei.

53 7. Als steuerbegünstigt anerkannte Ausgaben (§ 48 Abs. 4 EStDV)

Nach § 48 Abs. 4 EStDV kann die BReg. „durch allgemeine Verwaltungsvorschrift Ausgaben im Sinne des § 10b als steuerbegünstigt auch anerkennen, wenn die Voraussetzungen des Absatzes 2 oder des Absatzes 3 nicht gegeben sind“.

Rechtsgrundlagen: Aufgrund der Ermächtigungsvorschrift des § 48 Abs. 4 EStDV sind in R 111 Abs. 2 über 50 Körperschaften als stbegünstigt iSd. § 10b anerkannt (s. im einzelnen Anm. 70). Gegen die Rechtsgültigkeit bestehen Bedenken. Sie ergeben sich einerseits aus der Ermächtigungsnorm des § 51 Abs. 1 Nr. 2 c selbst sowie der Übertragung dieser Ermächtigung durch den VOGOber auf die BReg. (s. dazu Anm. 50). Auch § 48 Abs. 4 EStDV fehlt uE die erforderliche Klarheit und Bestimmtheit (glA TIPKE/LANG XVI., § 21 Rn. 9; BLÜMICH/HOFMEISTER, § 10b Rn. 31). Während § 10b EStG und § 48 Abs. 1 u. 2 EStDV die Abziehbarkeit der Ausgaben davon abhängig machen, daß bestimmte Zwecke verfolgt werden, können nach § 48 Abs. 4 „Ausgaben“ begünstigt werden. Da die Voraussetzungen von § 48 Abs. 2 oder 3 EStDV nicht vorzuliegen brauchen, könnte man folgern, daß die dort (entsprechend § 10b) erwähnten Zwecke nicht verfolgt zu werden brauchen. Andererseits können aber nach Abs. 4 nur Ausgaben „iSd. § 10b“, dh. also Ausgaben zur Förderung der in § 10b genannten Zwecke, begünstigt werden; der VOGOber ist auch nicht ermächtigt, die Zweckbegrenzung des § 10b zu überschreiten. § 48 Abs. 4 EStDV kann daher allenfalls die BReg. ermächtigen, § 10b anzuwenden

- auf Ausgaben für gemeinnützige Zwecke, die – abweichend von § 48 Abs. 2 EStDV – nicht als besonders förderungswürdig anerkannt worden sind;
- auf Ausgaben an andere als die in § 48 Abs. 3 EStDV genannten Empfänger, vorausgesetzt, daß die Ausgaben zur Förderung der in § 10b genannten Zwecke erfolgen.

UE kann § 48 Abs. 4 EStDV nur im letzteren Sinne verstanden werden, weil § 10b Abs. 1 Satz 1 ausdrücklich die Anerkennung als besonders förderungswürdig verlangt, soweit es sich um gemeinnützige Zwecke handelt. Soweit es sich um die anderen in § 10b Abs. 1 Satz 1 genannte Zwecke handelt, kommt der Nennung der Körperschaft in R 111 Abs. 2 EStR klarstellende Bedeutung zu.

Anerkennungsverfahren: Nach § 48 Abs. 4 EStDV ist Voraussetzung für die Anerkennung von nicht nach § 48 Abs. 2 und 3 EStDV steuerbegünstigten Ausgaben als steuerbegünstigt, daß sie durch allgemeine Verwaltungsvorschrift mit Zustimmung des Bundesrates vorgenommen wird. Im Hinblick auf diese

Rechtsgrundlage kann eine Anerkennung förderungswürdiger Zwecke über die in R. 111 Abs. 1 EStR in Verbindung mit Anlage 7 dem Wortlaut nach „abschließend“ aufgeführten Zwecke hinaus nicht allein durch den BMF im Einvernehmen mit den Ländern erweitert werden. Auch „allgemeine Billigkeitserwägungen“, die nach BMF v. 20. 12. 90 (BStBl. I 1991 S. 19; erweitert nach BMF v. 8. 7. 91 StEK EStG § 10b Nr. 230; OFD Chemnitz v. 1. 10. 91 FR 1991 S. 730; OFD Frankfurt v. 18. 1. 95, FR 1995 S. 355) eine Anerkennung von Förderungen der kommunalen Infrastruktur im Beitrittsgebiet – ohne Erlaß einer Verwaltungsvorschrift unter Beteiligung des BRats – veranlaßt haben, entbinden die FinVerw. nicht von der Bindung an die – Ausnahmen nicht vorsehende – Regelung in § 48 Abs. 4 EStDV.

Als stbegünstigt anerkannte Zuwendungen: Von der Ermächtigungsvorschrift des § 48 Abs. 4 EStDV hat die BReg. in R 111 Abs. 2 EStR Gebrauch gemacht und die dort aufgeführten Körperschaften und Einrichtungen als stbegünstigt anerkannt (wiedergegeben in Anm. 70). Die Berechtigung zum Empfang der stbegünstigten Zuwendungen erstreckt sich nicht auf Untergliederungen der Körperschaften, auch wenn die Untergliederungen selbst als gemeinnützig anerkannt sind (R 111 Abs. 2 Satz 3 EStR). Begünstigt sind nicht nur Spenden, sondern auch Mitgliedsbeiträge und sonstige Mitgliedsumlagen, da die Körperschaften zum unmittelbaren Empfang stbegünstigter Zuwendungen berechtigt sind (vgl. BFH v. 28. 4. 87 IX R 7/83, BStBl. II S. 814; R. 111 Abs. 1 Satz 1 EStR 1996 ff.; s. auch Anm. 63); Mitgliedsbeiträge, die zur Weiterleitung an eine Untergliederung oder einen nachgeordneten Verein entgegengenommen werden, sind aber nicht begünstigt (R 111 Abs. 2 Satz 4 EStR 1996 Satz 4).

Überwachung der nach § 48 Abs. 4 EStDV anerkannten Körperschaften: Zur turnusmäßigen (idR alle drei Jahre) Überprüfung durch die zuständigen FÄ s. koord. Ländererlaß v. 4. 3. 88, StEK EStG § 10b Nr. 196 = FR 1988 S. 190 = DB 1988 S. 783 = DStR 1988 S. 326. Zu den Rechtsfolgen, wenn eine solche Prüfung nicht vorgenommen wurde s. Anm. 76.

Einstweilen frei.

54–55

IV. Begünstigte Empfänger

1. Allgemeines zur Beschränkung des Empfängerkreises

56

§ 10b Abs. 1 verlangt nur, daß die Ausgaben „zur Förderung“ bestimmter Zwecke geleistet werden. § 51 Abs. 1 Nr. 2 ermächtigt aber die BReg., den Abzug durch RechtsVO auf Zuwendungen an „bestimmte Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen“ zu beschränken. Die Beschränkung dient dazu, die Verwendung der Ausgaben für die begünstigten Zwecke zu sichern und der FinVerw. die Prüfung der Verwendung zu erleichtern. In Ausfüllung der Ermächtigung begrenzen § 48 Abs. 3 und 4 EStDV 1955 ff. den Abzug auf Zuwendungen an

- juristische Personen des öfftl. Rechts und öfftl. Dienststellen (s. Anm. 57);
- Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG (s. Anm. 60, 63);
- von der BReg. mit Zustimmung des BRats durch allg. Verwaltungsvorschrift als Empfänger steuerbegünstigter Ausgaben anerkannte bestimmte Organisationen (s. Anm. 70).

Inhaltlich gleich: § 11 c Abs. 2 Nr. 1 u. 2 EStDV II/1948, § 29 Abs. 3 EStDV 1949 u. 1950, § 33 Abs. 3 EStDV 1951–1953. Zur Rechtsentwicklung vgl. auch STOLZ, FR 1978 S. 476; zu den Voraussetzungen der Empfängereigenschaft und der Spendenbescheinigung ausführlich OFD Frankfurt v. 13. 7. 95 FR. 1996 S. 38; zur Überprüfung der Gemeinnützigkeit durch das FA OFD Magdeburg v. 2. 2. 94 StEK AO § 52 Nr. 75, betr. Einrichtungen der freien Wohlfahrtspflege.

Die Rechtsgültigkeit des § 48 Abs. 3 EStDV wurde durch die Rspr. bestätigt (BFH v. 15. 6. 73 VI R 35/70, BStBl. II S. 850; v. 19. 3. 76 VI R 72/73, BStBl. II S. 338; glA im Ergebnis STOLZ, FR 1978 S. 478; aA TIPKE/LANG XVI., § 21 Rn. 9 wegen mangelnder Bestimmtheit der zugrunde liegenden Ermächtigungsnorm des § 51 Abs. 1 Nr. 2 c EStG). S. aber auch Anm. 73 zur Empfängerbestätigung.

Unmittelbare Zuwendung: Aus der Beschränkung des Spendenabzugs auf die in § 48 Abs. 3 und Abs. 4 EStDV bezeichneten Körperschaften und Einrichtungen folgt, daß Spenden nur dann abziehbar sind, wenn sie einem begünstigten Empfänger unmittelbar zugewendet werden. Zu diesen Empfängern gehören nach § 48 Abs. 3 Nr. 1 EStDV auch juristische Personen des öfftl. Rechts und öfftl. Dienststellen in Fällen der Direktspende (vgl. zur Empfangsberechtigung öfftl. Stellen BFH v. 8. 8. 90 X R 149/88, BStBl. II 1991 S. 70; JOST, DB 1991 S. 1853 mit dem zutr. Hinweis, daß BFH v. 12. 9. 90 I R 65/86, BStBl. II 1991 S. 258 keine gegenteilige Auffassung entnommen werden kann).

Für gemeinnützige Körperschaften, die gem. Anlage 7 der EStR nicht zum unmittelbaren Empfang stbegünstigter Spenden berechtigt sind (zB Sportvereine, Kulturvereine, andere Vereine), ist jedoch das Verfahren der Durchlaufspenden sowie das Listenverfahren für Durchlaufspenden zugelassen (H 111 „Listenverfahren“ EStH 1997 iVm. BMF v. 3. 1. 86, BStBl. I S. 52; s. dazu Anm. 63, 68). Der Bote, Beauftragte oder Treuhänder, der die Zuwendung mit dem Auftrag erhält, sie an einen bestimmten Empfänger weiterzuleiten, ist selbst noch nicht Empfänger iSd. § 48 Abs. 3 EStDV. Andererseits kann aber die Spende über eine Hilfsperson der begünstigten Körperschaft entgegengenommen werden (vgl. Hess. FG v. 2. 3. 78, EFG 1978 S. 499, rkr., betr. Schulpfende über Kassierer des Elternbeirats).

57 2. Juristische Personen des öffentlichen Rechts und öffentliche Dienststellen als Empfänger (§ 48 Abs. 3 Nr. 1 EStDV)

Juristische Personen des öfftl. Rechts sind rechtsfähige Gebilde, die ihre Rechtsfähigkeit aus dem öffentlichen Recht des Bundes oder eines Landes herleiten; die Rechtsfähigkeit kann auf Gesetz, Verleihung oder Landesverwaltungsübung beruhen.

BFH v. 1. 3. 51 I 52/50 U, BStBl. III S. 120; v. 8. 7. 71 V R 1/68, BStBl. II 1972 S. 70; WOLFF/BACHOF/STOBER, VerwR I, X 1994, § 34 Rn. 6. Es ist gleichgültig, ob das Gebilde Körperschaft, Anstalt, Zweckvermögen oder Personenvereinigung ist (BFH v. 13. 3. 74 I R 7/71, BStBl. II S. 391 mwN; FELIX/STRECK, KStG, 2. Aufl. § 4 Anm. 3). Beispiele s. KStG § 4 Anm. 5.

Die FinBeh. haben das Recht und die Pflicht, die öfftl.-rechtl. oder privat-rechtl. Natur der jur. Person ohne Rücksicht auf die Beurteilungen anderer Stellen zu prüfen (BFH v. 1. 3. 51 I 52/50 aaO).

Öffentliche Dienststellen sind Einrichtungen, die, ohne selbst jur. Personen zu sein, einer jur. Person des öfftl. Rechts nachgeordnet oder in den Verband einer solchen Person eingegliedert sind und öfftl. Aufgaben wahrnehmen.

FG Düss./Köln v. 20. 12. 65, EFG 1966 S. 295, bestät. durch BFH v. 11. 11. 66 VI R 45/66, BStBl. III 1967 S. 116; GÉRARD in LADEMANN, EStG § 10b Anm. 90; BLÜMICH/HOFMEISTER, § 10b Rn. 29.

§ 48 Abs. 3 Nr. 1 EStDV nennt als Beispiele Universitäten und Forschungsinstitute. Auch Schulen in öfftl.-rechtl. Trägerschaft sind berechtigt, Spendenbescheinigungen zu erteilen (OFD Hannover v. 16. 2. 95, StEK EStG § 10b Nr. 282). Diese können auch Mitglieder von Elternbeiräten beauftragen, Spendenbescheinigungen auszustellen (OFD München v. 14. 7. 97, StEK EStG § 10b Nr. 293).

Privatrechtlich organisierte Institutionen, die jur. Personen des öfftl. Rechts oder öfftl. Dienststellen bei der Wahrnehmung öffentlicher – spendenrechtlich begünstigter – Aufgaben unterstützen und deshalb ebenfalls die Steuervergünstigung wegen Gemeinnützigkeit in Anspruch nehmen können, sind nicht schon deshalb selbst zur Erteilung von Spenden berechtigt, sondern können solche Spenden nur als Durchlaufspenden oder im Rahmen des sog. Listenverfahrens empfangen (so zu Helfervereinigungen des THW FM NW v. 11. 5. 89, OFD Münster v. 23. 5. 89, OFD Köln v. 29. 5. 89, StEK § 51 AO 1977 Nr. 12).

Nur inländische jur. Personen des öfftl. Rechts und inländische öfftl. Dienststellen sind in § 48 Abs. 3 Nr. 1 EStDV gemeint.

BFH v. 11. 11. 66 VI R 45/66 (BStBl. III 1967 S. 116 in Bestät. v. FG Düss./Köln aaO): einschränkende Auslegung des § 48 Abs. 3 Nr. 1 EStDV entsprechend dem Zweck des § 10b, denn die Förderung von im Ausland verwirklichten Zwecken ist nicht gewollt; FG Nürnberg v. 18. 1. 78 (EFG S. 375, rkr.); auch wenn der ausländische Empfänger die Zuwendungen im Inland zu den begünstigten Zwecken verwendet; FG Berlin v. 4. 8. 95, EFG S. 1066, rkr.: Kein Verstoß gegen Europäisches Gemeinschaftsrecht; BMWF, DStR 1972 S. 325; R 111 Abs. 7 EStR 1996 ff.; OFD Düss. v. 18. 6. 97 S 2729 A – St 1312, Juris-Dok. FMNR 296410097; JÜSGEN, FR 1965 S. 180. AA FG Düss./Köln v. 28. 2. 61, EFG S. 444, rkr.; K. VOGEL, DStR 1968 S. 432.

Verwendung im Ausland (zu den durch § 10b begünstigten Zwecken) durch einen inländischen Empfänger ist unschädlich; dabei kann die inländische Körperschaft ihre Zwecke auch im Ausland durch eine Hilfsperson verwirklichen. Dies kann eine ausländische natürliche oder juristische Person sein (OFD Düss. v. 18. 6. 97 S 2729 A – St 1312, Juris-Dok. FMNR 296410097); für darauf bezogene Durchlaufspenden ist zur Ausstellung von Spendenbescheinigungen seit 1989 dasjenige Bundesministerium verpflichtet, in dessen Aufgabenbereich der jeweilige Zweck fällt.

§ 48 Abs. 3 Nr. 2 EStDV, Art. 4 Nr. 1 des VereinsfördGes. v. 18. 12. 89 (BGBl. I S. 2212; BStBl. I S. 499; OFD Frankfurt v. 11. 12. 96, FR 1997 S. 194; OFD Düss. v. 18. 6. 97 S 2729 A – St 1312, Juris-Dok. FMNR 296410097; vgl. dazu EBENROTH/WOLFF, RiW 1990 S. 921; HORLEMANN, DStZ 1991 S. 493). Über Prüfungspflicht der FA vgl. Abschn. 111 Abs. 6 EStR.

Keine Annahmeverpflichtung: Abgesehen von der Verpflichtung der zuständigen Bundesministerien zur Annahme auslandsbezogener Durchlaufspenden bestehen keine rechtlichen Regelungen, die inländische Behörden zur Annahme verpflichten (zu insoweit bestehenden ministeriellen Weisungen in Bayern s. HORLEMANN, DStZ 1991 S. 493). Nach BLÜMICH/HOFMEISTER, § 10b Rn. 33 folgt eine entsprechende Annahmeverpflichtung für die Länder und ihre Dienststellen aus R 111 Abs. 3 Satz 1 EStR (sonst läge angesichts der Zustimmung des Bundesrates zur EStR ein Widerspruch zu ihrem parlamentarischen Verhalten vor).

UE besteht nach dem Wortlaut der Regelung in R 111 Abs. 3 Satz 1 EStR 1996 („können“) keine Rechtspflicht zur Annahme. In einer generellen Anweisung einer Landesregierung an ihre Behörden, Durchlaufspenden nicht anzunehmen,

läge allerdings wohl ein Verstoß gegen den verfassungsrechtlichen Grundsatz bundesfreundlichen Verhalten vor (s. dazu SACHS, GG Art. 20 Rn. 45 mwN). Sofern das Durchlaufspendenverfahren angesichts der Bedenken der Rspr. und der Lit. (s. dazu Anm. 62) nicht generell abgeschafft wird, sollte im Rahmen einer Novellierung des Spendenrechts auch die Zuständigkeit für die Annahme der Spenden geregelt werden (vgl. GRAF, DStZ 1990 S. 239, HORLEMANN, DStZ 1991 S. 493).

Durchlaufspenden über einen öfftl.-rechtlichen Empfänger an eine andere Einrichtung s. Anm. 63.

58–59 Einstweilen frei.

60 3. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG als Empfänger (§ 48 Abs. 3 Nr. 2 EStDV)

Zuwendungen iSd. § 10b Abs. 1 für gemeinnützige, mildtätige, kirchliche, religiöse oder wissenschaftliche Zwecke sind abziehbar, wenn sie (außer an Körperschaften des öfftl. Rechts usw., s. Anm. 57) an eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse gegeben werden, die nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar den begünstigten Zwecken dient. Soweit der Spendenempfänger einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält, ist die Steuerbefreiung ausgeschlossen (§ 48 Abs. 3 Nr. 2 EStDV iVm. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG).

► *Abschließende Regelung:* Die Bezugnahme auf § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG in § 48 Abs. 3 Nr. 2 EStDV ist abschließend; dh. Spenden an andere kstbefreite Körperschaften usw. sind nicht nach § 10b begünstigt, zB nicht Zuwendungen an gemeinnützige Wohnungsunternehmen iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG.

► *Nur inländische Empfänger* sind in § 48 Abs. 3 Nr. 2 EStDV gemeint.

GIA FG Nürnberg v. 18. 1. 78, EFG S. 375, rkr., u. v. 17. 7. 81, EFG 1982 S. 186, rkr.; BLÜMICH/HOFMEISTER, § 10b Rn. 30; vgl. auch BMF v. 2. 2. 87, DB S. 412 betr. Stiftungen und OFD Frankfurt v. 11. 12. 96, FR 1997 S. 194; s. o. Anm. 57.

► *Die Verwendung der Spende* durch die Empfängerin muß für ihre eigenen satzungsmäßigen Zwecke erfolgen; die Empfängerin kann die Zuwendung nicht für die begünstigten Zwecke an eine andere Organisation weiterleiten (keine sog. Durchlaufspenden; s. Anm. 63). S. allerdings § 57 Abs. 1 Satz 2 AO: Wirken von Hilfspersonen ist wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen.

Bestätigung der KStBefreiung: Nach dem Wortlaut der EStDV genügt es, wenn die Körperschaft die oa. Voraussetzungen erfüllt. Maßgeblich für den Abzug beim Spender ist aber, daß der Empfänger für den VZ, in dem seine Spende stl. begünstigt werden soll, von der KSt. tatsächlich befreit ist (BFH v. 15. 6. 73 VI R 35/70, BStBl. II S. 850). Ein besonderes Anerkennungsverfahren ist im stl. Gemeinnützigkeitsrecht jedoch nicht vorgesehen. Ob eine Körperschaft stbegünstigt ist, entscheidet das FA im Veranlagungsverfahren (BMF v. 15. 7. 98, BStBl. I S. 630 zu § 59 Ziff. 3; vgl. MACK, DStR 1984 S. 192). Die Überprüfung der StBefreiung soll spätestens alle drei Jahre erfolgen (BMF aaO Ziff. 6; vgl. auch MACK aaO). Nach BMF v. 22. 3. 93 (BStBl. I S. 298) genügt eine Spendenbescheinigung nicht den gesetzlichen Anforderungen, wenn der in ihr in Bezug genommene Steuerbescheid älter als 5 Jahre oder die vorläufige Bescheinigung über die Steuerbegünstigung älter als 3 Jahre ist; zur Begründung wird auf den Anwendungserlaß zur AO zu § 59 (BMF v. 15. 7. 98, BStBl. I S. 630)

verwiesen, der eine Überprüfung der Bescheide über die Steuerbegünstigung in einem Turnus von 3 Jahren und eine Überprüfung vorläufiger Bescheinigungen in einem Turnus von 18 Monaten vorsieht. Im Interesse des Vertrauensschutzes können diesen Anforderungen nicht entsprechende, bislang aber nicht beanstandete Bescheinigungen im VZ ihrer Vorlage letztmalig berücksichtigt werden. Die vorstehende Regelung ist auf Bescheinigungen über Zuwendungen an unmittelbar spendenempfangsberechtigte stbegünstigte Körperschaften anzuwenden, die nach dem 31. 12. 92 eingehen; entsprechendes gilt für Durchlaufspenden, die nach dem 31. 3. 95 bei der Durchlaufstelle eingehen (BMF v. 15. 12. 94, FR 1995 S. 288).

Die Bestätigung kann auf zweifache Weise erfolgen:

▷ *Vorläufige Bescheinigung*: Sind die Voraussetzungen der StVergünstigung noch nicht im Veranlagungsverfahren festgestellt, so erteilt auf Antrag der Körperschaft das zuständige FA eine vorläufige Bescheinigung für den Empfang stbegünstigter Spenden mit dem Inhalt, daß die Körperschaft bei ihm stl. erfaßt ist und die eingereichte Satzung die gestellten Anforderungen für § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG erfüllt (BMF aaO Ziff. 4); dazu kann das FA auch im Wege einstweiliger Anordnung verpflichtet werden, sofern der Antragsteller auf den Erhalt steuerbegünstigter Zwecke angewiesen und seine wirtschaftliche Existenz ohne die Regelungsanordnung gefährdet ist (BFH v. 23. 9. 98 I B 82/89, zur aml. Veröff. bestimmt).

▷ *Bestätigung im Freistellungsbescheid bzw. StBescheid*: Die Entscheidung, ob eine Körperschaft stbegünstigt ist, erfolgt im Veranlagungsverfahren durch Freistellungsbescheid bzw. StBescheid, soweit die Körperschaft einen stpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält. In den Erläuterungen zum Bescheid wird angegeben, daß die Körperschaft wegen ausschließlicher und unmittelbarer Verfolgung des begünstigten Zwecks von der Steuer für den veranlagten Zeitraum (idR 3-Jahreszeitraum) befreit ist. Nur die Körperschaft selbst kann einen spendenrechtlich nachteiligen KSt-Bescheid anfechten, auch soweit er auf null DM lautet (BFH v. 13. 7. 94 I R 5/93, BStBl. II 1995 S. 134). Die Entscheidung des für Körperschaft zuständigen FA über die KStFreiheit im Freistellungsbescheid bzw. StBescheid bindet das VeranlagungsFA des Spenders (BFH v. 15. 6. 73 VI R 35/70 aaO; BFH v. 18. 7. 80 VI R 167/77, BStBl. II 1981 S. 52; FG Berlin v. 24. 2. 97, EFG S. 1006, rkr.). Zusätzlich wird darin die *vorläufige Anerkennung* als gemeinnützige Körperschaft zum Zwecke der Erteilung von Spendenbescheinigungen für die folgenden Jahre ausgesprochen.

Die vorläufige Bescheinigung sowie die in den Erläuterungen zu dem Freistellungsbescheid bzw. Steuerbescheid erteilte vorläufige Anerkennung als begünstigte Körperschaft stellen keine Verwaltungsakte dar.

BFH v. 7. 5. 86 I B 58/85, BStBl. II S. 677; BFH v. 10. 6. 92 I R 107/91, BFH/NV 1993 S. 13; BFH v. 20. 5. 92, BFH/NV 1993 S. 150; FG Rhld.-Pf. v. 18. 1. 88, EFG S. 340, rkr.; str. s. GMACH, FR 1995 S. 85, 98 f.

Sie enthalten nach BMF aaO Ziff. 5 lediglich eine Auskunft über den gekennzeichneten Teilbereich der für die StBegünstigung erforderlichen Voraussetzungen, sagen aber nichts über die Übereinstimmung von Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung aus.

Gutgläubensschutz: Wird der Empfängerin später die StBefreiung entzogen oder nicht zuerkannt, so fällt rückwirkend eine Tatbestandsvoraussetzung für den Abzug nach § 10b fort; folglich sind (bestandskräftige) StBescheide des Empfängers gem. § 173 AO oder § 175 AO durch Streichung des SA-Abzugs zu ändern (s. Anm. 87). Nach Maßgabe des § 10b Abs. 4 ist allerdings der Spender schutz-

würdig, wenn er hinsichtlich des Erfordernisses aus § 48 Abs. 3 EStDV in gutem Glauben war (s. Anm. 161–173; zum Vertrauensschutz hinsichtlich vorläufiger Bescheinigungen über die StBefreiung s. Anm. 165 und 167).

61–62 Einstweilen frei.

4. Durchlaufspenden und Listenverfahren

63 a) Durchlaufspenden

Schrifttum: SCHLEDER, DB 1985 S. 1263; NEUHOFF, DB 1986 S. 880 mit Erwid. von SCHLEDER ebd. S. 883; GRAF/MENZEL, DStZ 1986 S. 315 mwN; MEYER-ARNDT, FR 1986 S. 121; WEISS, DStZ 1995 S. 650.

Bestimmte gemeinnützige Zwecke können nur in der Form von Durchlaufspenden über jur. Personen des öffentl. Rechts oder öffentl. Dienststellen gefördert werden, nämlich wenn die Spenden durch private Körperschaften usw. iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG verwendet und nach § 10b abziehbar sein sollen, diese Körperschaften aber nicht zum unmittelbaren Empfang berechtigt sind (zB Sportvereine, Kulturvereine, Heimatvereine, Naturschutzvereine). Durch diese Beschränkung des Empfängerkreises und die damit gegebene Begrenzung der Befugnis zur Bestätigung über die zweckentsprechende Verwendung von Spenden soll eine mißbräuchliche Verwendung der Spenden vermieden werden (BFH v. 24. 11. 93 X R 5/91, BStBl. II 1994 S. 683). Für Spenden an diese Körperschaften ist die Zwischenschaltung einer sog. Durchlaufstelle bisher stl. anerkannt worden; dies gilt aber nur für Spenden, nicht für Mitgliedsbeiträge (s. u.).

Begriff: Unter Durchlaufspenden versteht man Zuwendungen iSd. § 10b, die einer jur. Person des öffentl. Rechts oder öffentl. Dienststelle (einem Empfänger iSd. § 48 Abs. 3 Nr. 1 EStDV; s. Anm. 57) gewährt werden, bei ihr aber nur durchlaufen, weil nicht sie selbst sie zu den durch § 10b begünstigten Zwecken verwendet, sondern an eine andere Einrichtung zu diesen Zwecken weiterleitet. Die (Durchlauf-)Spende muß in den Verfügungsbereich des (Erst-)Empfängers gelangen (Nds. FG v. 19. 3. 86, EFG 1987 S. 175, rkr.; R 111 Abs. 3 S. 3 EStR 1996; BLÜMICH/HOFMEISTER, § 10b Rn. 34). Die Auflage, diese Spende an eine bestimmte – nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG – von der KSt. befreite Körperschaft (Personenvereinigung, Vermögensmasse) weiterzuleiten, steht der Abziehbarkeit als Spende iSd. § 10b nicht entgegen, weil es für die Abziehbarkeit nicht auf eine freie Verfügbarkeit des Erstempfängers, sondern allein auf die Gemeinnützigkeit des Letztempfängers und die Verwendung der Spende für die als gemeinnützig anerkannten Zwecke des Letztempfängers ankommt (BFH v. 18. 7. 80 VI R 167/80, BStBl. II 1981 S. 52; BFH v. 24. 11. 93 X R 5/91, BStBl. II 1994 S. 683; BLÜMICH/HOFMEISTER, § 10b Rn. 34).

Mit der Wahl des Durchlaufspendenverfahrens und der dabei erteilten Spendenbescheinigung durch die öffentl.-rechtl. Körperschaft kann die für den Spendenabzug nach Abs. 1 vorausgesetzte Befreiung des Spendenempfängers nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG und damit die notwendige Anerkennung seiner Gemeinnützigkeit nicht ersetzt werden.

BFH v. 5. 6. 62 I 31/61 S aaO; v. 18. 7. 80 VI R 167/77, BStBl. II 1981 S. 52; BFH v. 12. 9. 90 I R 65/86, BStBl. II 1991 S. 258 gegen die Vorinstanz FG Nürnberg v. 14. 1. 86, EFG S. 622; zust. JOOST, DB 1991 S. 1854; vgl. dazu auch CZAPSKY, DGStZ 1965 S. 84 ff. Über Vertrauensschutz s. aE dieser Anm.

Zulässigkeit: Durchlaufspenden sind unter den sonstigen Voraussetzungen des § 10b EStG, § 48 EStDV bisher überwiegend als abziehbar angesehen worden.

Vgl. BFH v. 5. 6. 62 131/61 S, BStBl. III S. 355; v. 4. 4. 63 167/61, StRK KStG 1934 1975 § 11 Ziff. 5 R. 4 = HFR S. 299; v. 19. 7. 78 I B 14/78, BStBl. II S. 598; v. 18. 7. 80 VI R 167/77, BStBl. II 1981 S. 52; BFH v. 12. 9. 90 I R 65/86, BStBl. II 1991 S. 258; FinMin. NRW v. 22. 8. 53, EDStZ S. 451; OFD Koblenz v. 5. 8. 74, StEK EStG § 10 b Nr. 69 = FR S. 540; FinVerw., StEK EStG § 10 b Nr. 89 = DB 1979 S. 2060, 1980 S. 1363 = BB 1979 S. 1484, 1980 S. 1454 = FR 1979 S. 534, 1980 S. 320; OFD Düss. v. 16. 12. 82, WPg. 1983 S. 95; BMF v. 3. 1. 86, BStBl. I S. 52 betr. Listenverfahren; FM SA v. 3. 9. 91, StEK EStG § 10 b Nr. 236; WINTER, DStR 1974 S. 278; MÄRKLE/ALBER, BB 1990 Beil. 2 S. 3, betr. Zuwendungen für Sport- und Freizeitvereine iSd. § 52 Abs. 2 Nr. 4 AO. Kritisch GRAF/MENZEL, DStZ 1986 S. 315.

Mit Urt. v. 11. 6. 97 X R 242/93 (BStBl. II S. 612) hat der BFH nunmehr – uE zu Recht – unter Hinweis auf die verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Besteuerung nach Maßgabe des BVerfG v. 27. 6. 91 (2 BvR 1493/89, BStBl. II S. 654) die Auffassung vertreten, die Anerkennung von Durchlaufspenden lasse sich (wohl) nicht mehr aufrechterhalten, weil die Durchlaufstellen unzulässigerweise Aufgaben der Steuerverwaltung wahrnähmen, aber weder rechtlich noch tatsächlich prüfen könnten, ob Zuwendungen tatsächlich Spenden iS des § 10 b seien und ob sie zweckentsprechend verwendet würden (ebenso GRAF, DStZ 1990 S. 239; WEISS, DStZ 1995 S. 650). Gegen das Durchlaufspendenverfahren in der heutigen Form spricht auch, daß nicht selten zwischen den heutigen Durchlaufstellen (zumeist Gemeinden) und den Letztempfängern ein Interessengleichklang besteht, der eine effektive Kontrolle im Interesse des Fiskus erschwert (ebenso BLÜMICH/HOFMEISTER, § 10 b Rn. 35; s. auch SCHMIDT/HEINICKE XVII. § 10 b Rn. 32).

Die Spendenbescheinigung kann nur die Durchlaufstelle erteilen (s. Anm. 76). Nach BFH v. 12. 9. 90 (I R 65/86, BStBl. II 1991 S. 258) darf eine juristische Person des öfftl. Rechts oder eine öfftl. Dienststelle keine Empfangs- und Verwendungsbestätigung für solche Durchlaufspenden ausstellen, die nach Maßgabe der Anlage 7 der EStR keine Empfangsberechtigung juristischer Personen des öfftl. Rechts oder öfftl. Dienststellen voraussetzen, sondern unmittelbar an als gemeinnützig anerkannte und von der KSt. befreite Empfängerorganisationen zu richten sind. Diese Empfängerorganisationen sind nach BFH aaO allein befugt, über diese Spende eine Empfangs- und Verwendungsbestätigung auszustellen. UE zutreffend (aA JOST, DB 1991 S. 1854), da die Bescheinigung einer – anderen – (Durchlauf-)Stelle nicht eine solche des Spendenempfängers iSd. § 48 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStDV ist. Zur Einzelzuwendung durch mehrere Zahlungen s. im übrigen Anm. 105.

Unmittelbare Empfänger von Durchlaufspenden (sog. Durchlaufstellen) können nur jur. Personen des öffentl. Rechts oder einer öffentl. Dienststelle sein (BMF v. 3. 1. 86, BStBl. I S. 52). Dazu wird von Länderfinanzbehörden die Auffassung vertreten, Empfänger dürfen grundsätzlich nur *Gebietskörperschaften* (Gemeinden, Gemeindeverbände, Länder, Bund) sowie deren Dienststellen sowie kirchliche juristische Personen des öffentlichen Rechts (zu letzteren OFD Kiel v. 14. 5. 96, StEK EStG § 10 b Nr. 289 zur „Klarstellung“ gegenüber dem engen Wortlaut in R 111 Abs. 3 EStR 1993, der „Gebietskörperschaften“ voraussetzt) sein, nicht aber andere öffentl.-rechtl. Einrichtungen wie Sparkassen, Rundfunkanstalten oder Kammern, weil bei den Gebietskörperschaften die Verwendung der Spenden einer gewissen haushalts- und aufsichtsrechtlichen Prüfung unterliegt.

FinMin. Bad.-Württ. v. 24. 3. 69, StEK EStG § 10 b Nr. 35 = DStR S. 271 = EDStZ S. 146 = Nds. v. 26. 3. 69, DB S. 639; OFD Frankf. v. 26. 6. 85, StEK EStG § 10 b Nr. 172: nicht zB Sparkassen und Rundfunkanstalten; OFD Bremen v. 17. 11. 86, StEK

ESTG § 10b Nr. 187 Ziff. 2; OFD Frankf./M v. 13. 7. 95, FR 1996 S. 38 = StEK § 10b Nr. 281.

Stellungnahme: UE ist diese Einschränkung nicht durch § 48 Abs. 3 Nr. 1 EStDV gedeckt (glA BLÜMICH/HOFMEISTER, § 10b Rn. 33; TROLL, Besteuerung von Verein, Stiftung und Körper. d. ö. R., 3. Aufl., München 1983, S. 453). Siehe dazu OFD Bremen v. 17. 11. 86 aaO; NRW v. 4. 3. 88, StEK EStG § 10b Nr. 196 Ziff. 3; R 111 Abs. 3 EStR 1996 H 111 „Durchlaufspendenverfahren“ (EStH 1997). Schon die Rechtswirksamkeit der allgemeinen Beschränkung auf öffentl.-rechtl. Empfänger ist uE zweifelhaft. § 48 Abs. 2 EStDV (zu den Zweifeln an dieser Vorschrift selbst s. Anm. 50) ermächtigt die BReg. nur zur Bestimmung der als besonders förderungswürdig anerkannten Zwecke, nicht auch zur Einschränkung des Empfängerkreises, und nach § 48 Abs. 3 Nr. 2 EStDV genügen Zuwendungen an eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreite Körperschaft ohne Rücksicht darauf, ob die Zuwendung an sie unmittelbar oder mittelbar erfolgt.

Für Rechtswirksamkeit der Beschränkung auf öffentl.-rechtl. Empfänger in Anl. 7 EStR BFH v. 4. 4. 63 I 67/61, StRK KStG 1934–1975 § 11 Ziff. 5 R. 4 = HFR S. 299; v. 19. 7. 78 I B 14/78, BStBl. II S. 598 ohne Prüfung der Frage; BFH v. 12. 9. 90 I R 65/86, BStBl. II 1991 S. 258; FG Nürnberg v. 23. 4. 68, EFG S. 404, rkr.; FinMin. Schlesw.-Holst. v. 18. 9. 70, StEK EStG § 18 Nr. 42 = Inf. S. 542 (betr. Verzicht von Sportübungsleitern auf Vergütungen) u. v. 8. 2. 72, StEK EStG § 10b Nr. 60 = EDStZ S. 130 = Inf. S. 274 (betr. Jugendsport); FG Köln v. 3. 9. 87, EFG 1988 S. 69, rkr.; FinMin. Nds. v. 21. 8. 69, StEK StAnpG § 17 Nr. 14.

Rechtswirksamkeit ablehnend FG Berlin v. 14. 6. 78, EFG 1979 S. 21, aufgehoben; STOLZ, FR 1978 S. 478; KOCH, Inst. FuSt. Brief Nr. 223, Bonn 1983 S. 26; GERICKE in H/B/N/B, § 10b Rn. 7, 6a; THIERFELD, StSem. 1984 S. 323; TIEDTKE, BB 1985 S. 985; MEYER-ARNDT, FR 1986 S. 121; SCHMIDT/HEINICKE XVII. § 10b Rn. 32.

BFH v. 19. 3. 76 VI R 72/73 (BStBl. II S. 338, 340 r. Sp.) hielt eine Spende für abziehbar, die der Stpfl. an eine kstbefreite Gesellschaft zur Förderung der Wissenschaft gegeben hatte mit der Auflage, die Spende zum Ausbau einer der Gesellschaft gehörenden Klinik zu verwenden. Der BFH bezeichnete die Zuwendung als Durchlaufspende. Damit würde er Durchlaufspenden auch bei Zuwendungen an stbefreite Körperschaften iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG als Durchlaufstellen anerkannt haben. Die (im Streitfall nicht zustandegekommene) Verwendung für die Klinik der Gesellschaft hätte aber doch wohl im eigenen Arbeitsbereich der Gesellschaft gelegen und keine Weitergabe an einen begünstigten Empfänger gebildet.

In der Praxis spielt der Streit über die (Erst-)Empfangsberechtigung anderer als öffentlich-rechtlicher Empfänger kaum eine Rolle, weil in der Regel nur die Gebietskörperschaften (Bund, Länder und Gemeinden) und die kirchlichen Institutionen bereit sind, (Durchlauf-) Spenden anzunehmen. Andere juristische Personen des öffentlichen Rechts (und deren Dienststellen) sind dazu zumeist nicht bereit, weil die Weiterleitung der Spenden und die Ausstellung der Bescheinigungen Kosten verursacht und – insbesondere im Hinblick auf die Haftungsregelung in Abs. 4 – Risiken begründet.

Sachspenden als Durchlaufspenden sind möglich (R 111 Abs. 3 Satz 4 EStR 1996). Verfahren vgl. OFD Frankf. v. 7. 5. 84 (StEK EStG § 10b Nr. 142 = StLex. 3, 10b S. 21); OFD Bremen v. 17. 11. 86 (StEK EStG § 10b Nr. 187); ähnlich OFD Düss. v. 13. 1. 84 (StEK EStG § 10b Nr. 131); OFD Frankf. v. 13. 2. 84 (StEK EStG § 10b Nr. 139):

1. Der Spender verschafft dem Verein, den er begünstigen will, den unmittelbaren Besitz an der Sache, indem er ihm die Sache übergibt und darauf hinweist, daß er die Durchlaufstelle gebeten habe, die Sache unentgeltlich dem Verein zu übereignen.

2. Der Spender übereignet sodann die Sache unentgeltlich der Durchlaufstelle (§§ 929, 931 BGB) durch Verschaffung des mittelbaren Besitzes und bittet darum, die Sache an den von ihm begünstigten Verein weiter zu übereignen. Gleichzeitig bittet er um Übersendung einer Spendenbestätigung, wobei er zum Nachweis des Wertes der Sache eine quittierte Einkaufsrechnung vorlegt (oder den Wert in anderer Weise nachweist). Kommt die Sachspende aus einem Betriebsvermögen des Spenders, so muß der Spender den Wert nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 ermitteln. Wertangabe der Sachspende und die wertmäßige Entnahmebuchung müssen übereinstimmen (§ 9 Nr. 3 Satz 7 KStG 1984, Abschn. 111 Abs. 4 Satz 5 EStR 1984).
3. Der Verein bestätigt der Durchlaufstelle, daß er im unmittelbaren Besitz der Sache ist und bittet um unentgeltliche Übereignung mit der Versicherung, daß er den Gegenstand nur für seine gemeinnützigen besonders förderungswürdigen Zwecke verwenden werde.
4. Die Durchlaufstelle übereignet nach Prüfung der steuerlichen Voraussetzungen die Sache unentgeltlich dem gemeinnützigen Verein (§ 929 Satz 2 BGB).

Ist das Verfahren praktisch schwierig oder nicht durchführbar (zB weil ein Beschluß der Gemeindeverwaltung und Prüfung durch die Aufsichtsbehörde erforderlich wäre), so kann zB Verkauf des Wirtschaftsguts vom Stpfl. an den Verein und Zuwendung eines Betrags in Höhe des Kaufpreises als Durchlaufspende erfolgen (NESTLE, StWa. 1975 S. 166; vgl. auch THEIS, DB 1978 S. 2333). Im *Listenverfahren* (s. Anm. 68) können Sachspenden nicht zugewendet werden (BMF v. 3. 1. 86, BStBl. I S. 52).

Entwicklungshilfe: Über Verfahren bei Durchlaufspenden zur Förderung der E. vgl. OFD Düss. v. 5. 3. 86, StEK EStG § 10b Nr. 171 = WPg. S. 435.

Mitgliedsbeiträge: Mitgliedsbeiträge, Mitgliederumlagen, Aufnahmegebühren und andere Mitgliederleistungen sind nach R 111 Abs. 1 Satz 2 EStR 1996 nur dann als Spenden abziehbar, wenn die diese Beiträge erhebende Organisation ausschließlich Zwecke verfolgt, die sie selbst unmittelbar zum Empfang stbegünstigter Zuwendungen berechtigen. Mitgliedsbeiträge usw. an gemeinnützige Empfänger, die nicht zum unmittelbaren Empfang stbegünstigter Spenden berechtigt sind (zB Sportvereine, Heimatvereine, Naturschutzvereine), sind folglich nicht abziehbar (MÄRKLE/ALBER, BB 1990, Beil. 2 S. 3). In diesen Fällen sind sie auch nicht als Durchlaufspenden abziehbar zu machen, weil insoweit die diesen Beitrag erhebende Körperschaft keinen eigenen Anspruch auf Empfang der Zuwendungen hat.

BFH v. 29. 1. 71 VI R 149/68, BStBl. II S. 799; v. 28. 4. 87 IX R 7/83, BStBl. II S. 814; BMF v. 3. 1. 86, BStBl. I S. 52; BFH v. 11. 6. 97 X R 242/93, BStBl. II S. 612; R 111 Abs. 3 Satz 1 EStR; s. auch Anm. zu BFH in HFR 1988 S. 60; o. V., Inf. 1953 S. 58, DB 1954 S. 1463, FR 1956 S. 408; BLÜMICH/HOFMEISTER, § 10b Rn. 34; Giloy, BB 1974 S. 646; NESTLE, StWa. 1975 S. 167; WEISS, DStZ 1995 S. 650; aA THIERFFELD, StSem. 1984 S. 319).

Auch Mitgliedsbeiträge, die nicht der anerkannten Körperschaft selbst zustehen, sondern zur Weiterleitung an eine Untergliederung oder einen nachgeordneten Verein entgegengenommen werden, sind nicht begünstigt.

R 111 Abs. 1 Satz 2 EStR 1996; vgl. auch Bremen v. 26. 11. 84, DStR 1985 S. 209; Mitgliedsbeiträge an die Sektionen des Deutschen Alpenvereins sind nicht spendenbegünstigt.

Steuergeheimnis: Die Finanzämter sind durch § 30 AO nicht gehindert, bei Durchlaufspenden die Gemeinden (und etwaigen sonstigen unmittelbaren öffentl.-rechtl. Empfänger) über die Gemeinnützigkeit der Empfänger zu unterrichten (s. näher OFD Düss. v. 10. 10. 78, StEK AO 1977 § 30 Nr. 11; OFD Köln v. 25. 7. 79, StEK EStG § 10b Nr. 90).

Vertrauensschutz: Auch für Durchlaufspenden gilt, daß ihre Abziehbarkeit unter der Voraussetzung einer zweckgemäßen Verwendung durch den Drittempfänger (letzten Empfänger) steht (s. Anm. 34), der Stpfl. aber insoweit auf die Richtigkeit der Bestätigung über die Spenden und Mitgliedsbeiträge nach Maßgabe des Abs. 4 vertrauen kann (s. Anm. 161–173). Entsprechendes gilt bei rückwirkender Aufhebung der nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der FinVerw. anerkannten Steuerbefreiung des Drittempfängers (zB eines Sportvereins): Der Abzug der Durchlaufspenden als Sonderausgaben ist nicht rückgängig zu machen, wenn der Spender bei Hingabe der Spende guten Glaubens an die StBefreiung war.

BFH v. 18. 7. 80 VI R 167/77, BStBl. II 1981 S. 52; BFH v. 11. 6. 97 X R 242/93, BStBl. II S. 612; s. auch Anm. 60 und 161–173.

64–67 Einstweilen frei.

68 b) Listenverfahren

Die FinVerw. gestattet anstelle der Zahlungen an eine Durchlaufstelle (s. Anm. 63) auch die Zahlung im Rahmen des sog. Listenverfahrens (BMF v. 3. 1. 86, BStBl. I S. 52; H 111 EStH 1997 „Listenverfahren“). Dabei werden die Spenden auf ein Sammelkonto der Körperschaft als Treuhänderin der Spender gezahlt und von Zeit zu Zeit an die Durchlaufstelle unter Beifügung einer Liste der Spender überwiesen. Die Durchlaufstelle leitet dann die Spendenbeiträge weiter (zum Verfahren s. u.). Das Listenverfahren dient weniger der Vereinfachung, sondern wurde vor allem deshalb zugelassen, damit gemeinnützige Körperschaften, insbes. Sportvereine, Spontanspenden zB bei Vereinsfesten entgegennehmen können (SCHLEDER, DB 1986 S. 884).

Das Listenverfahren kann auch bei der Zuwendung von Durchlaufspenden an alle nach § 48 Abs. 4 EStDV, R 111 Abs. 3 EStR 1996 anerkannten Organisationen (s. Anm. 53, 70) als Durchlaufstellen angewendet werden (FinVerw. 1986, StEK EStG § 10b Nr. 181 = FR 1986 S. 563). Das Listenverfahren ist nur bei Geldspenden, nicht bei Sachspenden zulässig (BMF v. 3. 1. 86 aaO).

Zulässigkeit des Listenverfahrens: Nach BFH v. 24. 11. 93 X R 5/91 (BStBl. II 1994 S. 683) widerspricht das Listenverfahren dem nach der Rechtsprechung mit der Empfängerbeschränkung – (in Anlage 7 für bestimmte gemeinnützige Zwecke) – verfolgten und diese allein legitimierenden Zweck, Mißbräuche zu verhindern. Die Zulässigkeit des sog. Listenverfahrens würde – so der BFH – letztlich dazu führen, daß die öffentlich-rechtlichen Empfänger – in der Regel die Gemeinden – mangels rechtlicher und tatsächlicher, vor allem personeller Möglichkeit der Prüfung weder die tatsächliche Verwendung der weitergeleiteten Gelder noch Herkunft, Höhe und Zeitpunkt der Zuwendung kennen oder kennen können. Sie wären insoweit allein auf Angaben der gemeinnützigen Organisationen iS des § 48 Abs. 3 Nr. 2 EStDV angewiesen. Unter diesen Umständen wäre eine sachliche Begründung für den Ausschluß der in § 48 Abs. 3 Nr. 2 EStDV bezeichneten gemeinnützigen Organisationen als unmittelbare Spendenempfänger nicht mehr erkennbar. Gegen die Zulässigkeit des Listenverfahrens, wenn die gemeinnützige Körperschaft bei wirtschaftlicher Betrachtung weder Treuhänder noch Vertreter der Spender, sondern von vornherein unmittelbare Empfängerin der Spenden ist, auch OFD Koblenz v. 1. 6. 84, DStR S. 446.

von Spenden zur Förderung bestimmter Zwecke Anm. 68–70 § 10b

Gegen Listenverfahren generell früher FinMin. NRW v. 17. 5. 84, StEK EStG § 10 b Nr. 137 = DB S. 1503 = DStR S. 446; BLÜMICH/HOFMEISTER, § 10 b Rn. 34.

Für die Zulässigkeit des Listenverfahrens FG Düss. v. 21. 6. 83 (EFG 1984 S. 119, rkr., betr. Sportverein); BMF v. 3. 1. 86, BStBl. I S. 52; H 111 EStH 1997.

Nach BMF v. 17. 8. 94, BStBl. I S. 710 gelten die bisherigen Regelungen zum Listenverfahren im Einklang mit der Rechtsauffassung des BFH bis zur geplanten gesetzlichen Neuregelung des Spendenrechts. Zu den Rechtsfolgen eines Ablaufs der Übergangsfrist ohne Änderung der Regelungen in § 48 EStDV s. o. V., HFR 1994 S. 475; GMACH, FR 1995 S. 85.

Durchführung des Listenverfahrens: Die Durchführung ist im Schreiben des BMF v. 3. 1. 86 aaO wie folgt geregelt (vgl. auch FinMin. NRW v. 23. 11. 83, StEK EStG § 10 b Nr. 146; OFD Frankf. v. 7. 5. 84, StEK EStG § 10 b Nr. 142 = StLex. 3, 10 b S. 20; FinBeh. Bremen v. 26. 11. 84, DStR 1985 S. 209; OFD Bremen v. 17. 11. 86, StEK EStG § 10 b Nr. 187; H 111 „Listenverfahren“ EStH 1997):

1. Die Spenden werden auf ein Sammelkonto gezahlt, das von der Körperschaft oder von einem beauftragten Mitglied der Körperschaft eingerichtet ist.
Das Konto muß von dem übrigen Vermögen der Körperschaft getrennt sein und so geführt werden, daß ein sachverständiger Dritter die darüber abgewickelten Vorgänge hinsichtlich der Spender, der vom jeweiligen Spender geleisteten Spenden und des Zeitpunkts der Spendenzahlung ohne Schwierigkeiten und in angemessener Zeit prüfen kann.
2. Die angesammelten Beträge werden vom Kontoinhaber (Treuhand) in Vertretung der Spender von Zeit zu Zeit in einer Summe an die Durchlaufstelle überwiesen. Gleichzeitig wird der Durchlaufstelle eine Liste übersandt, in der die einzelnen Spenden mit dem Namen und der Anschrift des Spenders aufgeführt sind.
3. Bei der Durchlaufstelle wird beantragt,
 - den Betrag an die genannte gemeinnützige Körperschaft weiterzuleiten und
 - den aus der beigefügten Liste ersichtlichen einzelnen Spendern entsprechende Spendenbestätigungen auszustellen.
4. Die Durchlaufstelle prüft, ob die begünstigte Körperschaft nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der Körperschaftsteuer befreit und ob die Verwendung der Spenden für steuerbegünstigte Zwecke sichergestellt ist. Danach leitet sie die Spendenbeträge weiter und stellt den Spendern entsprechende Spendenbestätigungen aus. Zeitpunkt der Spendenzahlung ist der Zeitpunkt des Eingangs bei der Durchlaufstelle.

Die Durchlaufstelle muß auch bei der Anwendung des Listenverfahrens die tatsächliche Verfügungsmacht über die Spendenmittel erhalten und die Vereinnahmung der Spenden sowie ihre Verwendung (Weiterleitung) getrennt und unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Vorschriften nachweisen. Die Körperschaft hat der Durchlaufstelle zu versichern, daß in den überwiesenen Beträgen und den übersandten Listen keine Mitgliederbeiträge, Mitgliederumlagen, Aufnahmegebühren und andere Leistungen enthalten sind, auf die die Körperschaft einen Anspruch hat, und daß in den überwiesenen Beträgen und in der übersandten Liste keine dem Verein geschuldeten Zahlungen enthalten sind (BMF aaO).

Einstweilen frei.

69

5. Weitere anerkannte Empfänger (§ 48 Abs. 4 EStDV)

70

Gem. § 48 Abs. 2 EStDV 1955 ff. kann die BReg. (mit Zustimmung des BRats) Ausgaben auch dann als stbegünstigt iSd. § 10 b anerkennen, wenn die Voraussetzungen des § 48 Abs. 2 oder 3 EStDV nicht gegeben sind (zur Auslegung dieser Ermächtigung s. Anm. 53), also auch Zuwendungen an andere als in § 48 Abs. 3 bezeichnete Empfänger als stbegünstigt anerkennen (zur Rechtsgültigkeit des § 48 Abs. 4 s. Anm. 53).

Begünstigte Empfänger: Demgemäß sind in R 111 Abs. 2 EStR 1996 die nachfolgenden Organisationen als stbegünstigt anerkannt. Die Aufzählung ist abschließend. Die Berechtigung zum Empfang stbegünstigter Spenden erstreckt sich nicht auf Untergliederungen der aufgeführten Organisationen, auch wenn sie selbst als gemeinnützig anerkannt sind (R 111 Abs. 2 Satz 2 EStR 1996). Es ist jedoch für den Spendenabzug unschädlich, wenn die Körperschaften Spenden an gemeinnützige Untergliederungen oder nachgeordnete gemeinnützige Vereine weiterleiten (R 111 Abs. 2 Satz 3 EStR 1996). Besonderheiten gelten für Mitgliedsbeiträge, Umlagen und Aufnahmegebühren: Sind sie zur Weiterleitung entgegengekommen worden, können sie nicht abgezogen werden. Stehen sie dagegen der Körperschaft selbst zu, können sie als Spende abgezogen werden (BFH v. 28. 4. 87 IX R 7/83, BStBl. II S. 814; BLÜMICH/HOFMEISTER, § 10b Rn. 31; R 111 Abs. 2 Satz 4 EStR 1996).

Begünstigt sind Spenden an:

1. den Deutschen Alpenverein e. V., München,
2. die Arbeitsgemeinschaft Deutsches Schleswig e. V., Flensburg,
3. die Deutsche Olympische Gesellschaft e. V., Frankfurt a. M.,
4. die Gesellschaft für den Zivilschutz in Berlin e. V., Berlin,
5. den Deutschen Aero-Club e. V., Frankfurt a. M.,
6. den Bund für Umwelt und Naturschutz Deutschland e. V. (BUND), Bonn,
7. den Naturschutzbund Deutschland (NABU) e. V., Bundesgeschäftsstelle Bonn/Kornwestheim,
8. die Gesellschaft der Freunde der Berliner Philharmonie e. V., Berlin-Halensee,
9. den Weißen-Ring – Gemeinnütziger Verein zur Unterstützung von Kriminalitätsopfern und zur Verhütung von Straftaten e. V., Mainz,
10. die Arbeitsgemeinschaft Staat und Gesellschaft e. V., Tübingen,
11. den Deutschen Verein für öffentliche und private Fürsorge e. V., Frankfurt a. M.,
12. die Vereinigung Deutscher Gewässerschutz e. V., Geschäftsleitung Bad Godesberg,
13. den Kulturkreis der Deutschen Wirtschaft im Bundesverband der Deutschen Industrie, Köln,
14. den Deutschen Heimatbund e. V., Bonn,
15. den Deutschen Naturkundeverein e. V., Stuttgart,
16. den Deutschen Naturschutzring e. V., Bonn,
17. die Deutsche Gesellschaft für Photographie e. V., Köln,
18. die Bundesvereinigung Deutscher Blas- und Volksmusikerverbände e. V., Stuttgart,
19. den Verband deutscher Gebirgs- und Wandervereine e. V., Stuttgart,
20. die Deutsche Gesellschaft für Volkskunde e. V., Marburg,
21. den Verein Greenpeace e. V., Hamburg,
22. den Verein Naturschutzpark e. V., Bispingen-Niederhaverbeck,
23. das Internationale Design-Zentrum Berlin e. V., Berlin,
24. die Deutsche Gartenbau-Gesellschaft (DGG) e. V., Bonn,
25. den Südschleswigschen Verein e. V., Flensburg,
26. den Familienbund der Deutschen Katholiken e. V., – Bundesgeschäftsleitung –, Bonn,
27. den Deutschen Familienverband e. V., Bonn,
28. den Deutschen Schutzverband gegen Wirtschaftskriminalität e. V., Frankfurt a. M.,
29. den Deutschen Sängerbund e. V., Sitz Stuttgart, Bundesgeschäftsstelle Köln,
30. den Verein Pro Honore, Verein für Treu und Glauben im Geschäftsleben e. V., Hamburg,
31. den Verband der Reservisten der Deutschen Bundeswehr e. V., Bonn,
32. den Weserbund e. V., Bremen,
33. den Deutschen Rat für Landespflege, Bonn,
34. die Kulturstiftung der Länder, Berlin,,
35. den Deutschen Sportbund e. V., Frankfurt (Main), und die Landessportbünde,
36. die Stiftung Deutsche Sporthilfe, Frankfurt a. M.,
37. den Deutschen Kanal- und Schifffahrtsverein Rhein-Main-Donau e. V., Nürnberg,
38. den Deutschen Allgemeinen Sängerbund e. V., Frankfurt a. M.,

39. den Touristenverein „Die Naturfreunde“, Bundesgruppe Deutschland e. V., Stuttgart,
40. die Senior Experten Service (SES), Bonn,
41. die Bayerische Einigung e. V., München,
42. die Schutzgemeinschaft Deutscher Wald – Bundesverband e. V., Bonn,
43. den Verband Deutscher Konzertschöre e. V., Neuß,
44. die Arbeitsgemeinschaft für Umweltfragen e. V., Bonn,
45. die Stiftung Naturschutz Hamburg und Stiftung zum Schutze gefährdeter Pflanzen, Hamburg,
46. den Deutschen Literaturfonds e. V., Darmstadt,
47. den Verein der Freunde der Nationalgalerie, Berlin,
48. den Kunstfonds e. V., Bonn,
49. die Gesellschaft der Freunde von Bayreuth e. V., Bayreuth,
50. die Stiftung Ostdeutsche Galerie, Regensburg,
51. den Rat für Formgebung/Deutscher Design-Rat, Frankfurt a. M.,
52. die Stiftung „Wald in Not“, Mainz,
53. den Verein zum Schutz der Bergwelt e. V., München,
54. den Verein zur Förderung des Israel-Museums in Jerusalem e. V., Berlin,
55. das Bischöfliche Hilfswerk MISEREOR e. V., Aachen,
56. den Verein ROBIN WOOD – Gewaltfreie Aktionsgemeinschaft für Natur und Umwelt e. V. – Bremen,
57. die Deutsche Stiftung Denkmalschutz, Bonn,
58. die Deutsche Welthungerhilfe e. V., Bonn,
59. die Deutsche Bundesstiftung Umwelt (DBU), Osnabrück,
60. die Deutsche Nationalstiftung Weimar.

Einstweilen frei.

71–72

V. Spendenbescheinigung (Bestätigung des Empfängers)

1. Bedeutung und Rechtsgrundlage der Spendenbescheinigung

73

Über den Inhalt der Spendenbescheinigung im einzelnen und weitere Verfahrensfragen s. Anm. 76–77.

Gem. Abschn. 48 Abs. 3 Nr. 1 und Nr. 2 EStDV sind Spenden nur dann gem. § 10b abziehbar, wenn der Empfänger bestätigt, daß er die Zuwendungen zweckentsprechend verwenden wird. Nach höchstrichterlicher Rspr. bildet die Empfängerbestätigung (Spendenbescheinigung) „eine unverzichtbare sachliche Voraussetzung des Spendenabzugs“ (Stellungnahme s. u.). Mit ihr soll nachgewiesen werden, daß der Empfänger zu dem in § 48 Abs. 3 EStDV bezeichneten Personenkreis gehört und daß die geltend gemachten Aufwendungen dem Grunde und der Höhe nach als Spende abziehbar sind.

► *Sachspenden:* Vor allem hier sind Angaben erforderlich, die das Vorliegen der Voraussetzungen für die Abziehbarkeit der Sachspende als Sonderausgabe erkennen lassen (BFH v. 17. 2. 93 X R 119/90, BFH/NV 1994 S. 154).

► *Spenden an politische Parteien* nach Abs. 2 unterliegen denselben Anforderungen wie Spenden nach Abs. 1 der Vorschrift, unabhängig davon, ob § 48 Abs. 3 EStDV auf einer hinreichenden Ermächtigungsgrundlage beruht (s. dazu Anm. 63 ff.), und unabhängig davon, daß die Parteien nicht ausdrücklich in den Anwendungsbereich des § 48 EStDV einbezogen sind. Denn die Notwendigkeit des Spendennachweises wird unmittelbar aus der Auslegung des Gesetzes gefolgert.

BFH v. 19. 3. 76 VI R 72/73, BStBl. II S. 338; BFH v. 25. 8. 87 IX R 24/85, BStBl. II S. 850; BFH v. 23. 5. 89 X R 17/85, BStBl. II S. 879; BFH v. 18. 12. 91 X R 146/88, nv; s. dazu oben.

Rechtsgrundlage: Nach höchstrichterlicher Rspr. fehlt für das in § 48 Abs. 3 EStDV aufgestellte Verlangen nach einer Spendenbescheinigung eine ausdrückliche gesetzl. Ermächtigung. „Die Vorschrift stellt jedoch eine sinnvolle Auslegung des Gesetzes dar und entspricht insofern dem geltenden Recht.“

BFH v. 25. 8. 87 IX R 24/85, BStBl. II S. 850 im Anschluß an BFH v. 19. 3. 76 VI R 72/73, BStBl. II S. 338; ebenso BFH v. 27. 11. 63 I 303/60, StRK KStG 1934–1975 § 11 Ziff. 5 R. 6 = HFR 1964 S. 382 u. v. 25. 7. 69 VI R 269/67, BStBl. II S. 681; Nds. FG v. 7. 10. 65, EFG 1966 S. 270, rkr.; H 111 „Spendenbestätigung“ EStH 1997; OFD München v. 17. 1. 83, StEK EStG § 10 b Nr. 126: „materiell-rechtl. Voraussetzung der Abzugsfähigkeit“.

Rechtsfolgen: Auf der Grundlage des § 48 Abs. 3 und der höchstrichterlichen Rspr. ist die Bestätigung des Empfängers (Spendenbescheinigung) eine unverzichtbare sachliche Voraussetzung des Spendenabzugs (BFH v. 23. 5. 89 X R 17/85, BStBl. II S. 879; BFH v. 5. 2. 92 I R 63/91, BStBl. II S. 748; BFH v. 17. 2. 93 X R 119/90, BFH/NV 1994 S. 154; ebenso BLÜMICH/HOFMEISTER, § 10 b Rn. 38). „Ohne die Bestätigung des Empfängers, daß er den zugewendeten Betrag nur für einen satzungsmäßigen Zweck verwendet hat, ist ein Spendenabzug regelmäßig ausgeschlossen“ (BFH v. 25. 8. 87 IX R 24/85, BStBl. II S. 850). Infolgedessen kann das FA von ihrer Vorlegung im einzelnen Fall nach hM nicht absehen.

Beispiele:

1. Haus- oder Straßensammlungen (Nds. FG v. 8. 3. 94, I 381/90, nv: Das Fehlen einer Spendenbescheinigung kann auch bei Haustürspenden und Spenden bei Vereinsammlungen oder Sammlungen in Geschäftsstraßen nicht durch eine eidesstattliche Erklärung des Stpfl. ersetzt werden; OFD Hann. v. 11. 9. 67, StEK EStG § 10 b Nr. 20, OFD München v. 17. 1. 83, StEK EStG § 10 b Nr. 126);
2. Kollekten während des Gottesdienstes (FG Nümb. v. 29. 11. 60, EFG 1961 S. 342, rkr.);
3. Spenden in den sog. Opferstock der Kirche (OFD Hann. aaO; OFD Frankfurt/M v. 13. 7. 95, StEK EStG § 10 b Nr. 281).

Erleichterungen: Die FinVerw. läßt jedoch Erleichterungen zu.

► **Zahlungsbeleg:** Nach R. 111 Abs. 6 EStR 1996 genügt als Spendenbescheinigung der Zahlungsbeleg der Post oder eines Kreditinstituts in drei Fällen:

▷ *in Katastrophenfällen* für Spenden auf ein von den FinMin. der Länder dafür eingerichtetes Sonderkonto unabhängig von der Höhe der Spende,

Beispiele: Spenden für Grubenunglück Stolzenbach, BMF v. 1. 7. 88, StEK EStG § 10 b Nr. 198; für Flugzeug Katastrophe Ramstein, koordin. Ländererlaß v. 19./21. 10. 88, StEK EStG, § 10 b Nr. 201; für Erdbeben-Katastrophe im Kaukasus, koordin. Ländererlaß v. 27. 12. 88, StEK EStG § 10 b Nr. 205; für Hochwasseropfer in Brandenburg, FM Thür. v. 4. 8. 97, StEK EStG § 10 b Nr. 294; weitere Beispiele OFD Hann. v. 18. 9. 97, StEK EStG Nr. 242.

▷ *bei Spenden bis 100 DM*

- an jur. Pers. des öfftl. Rechts, öfftl. Dienststelle, Religionsgemeinschaft, Spitzenverband der Freien Wohlfahrtspflege einschließlich seiner Mitgliedsorganisationen, Deutscher Sportbund einschließlich Landessportbünde oder die Stiftung Deutsche Sporthilfe (EStR aaO Nr. 2 a),
- an andere stbegünstigte Körperschaften, die Spendenbescheinigungen ausstellen dürfen, sofern der Verwendungszweck und die KStFreistellung auf dem vom Empfänger hergestellten Einzahlungsbeleg aufgedruckt sind (EStR aaO Nr. 2 b).

▷ *Bei Mitgliedsbeiträgen* genügt der Nachweis der Beitragszahlung nach OFD Hann. v. 11. 9. 67 (StEK EStG § 10 b Nr. 20 = DStR S. 740 = EDSStZ S. 482), wenn es sich nachweislich um Mitgliedsbeiträge an Körperschaften handelt, die nach

§§ 48 Abs. 3 Nr. 2 EStDV (bei gemeinnützigen Zwecken gem. Anl. 7 der EStR) zur Entgegennahme von Spenden berechtigt sind.

► *Verzicht auf die Vorlage von Belegen:* Die FinVerw. verlangte in den VZ bis 1996 Belege nur dann, wenn der Gesamtbetrag im VZ 200 DM überstieg; im übrigen genügte idR eine Einzelaufstellung (GNOFÄ v. 4. 3. 81, Anl. 1 Nr. 5 a, BStBl. I 1981 S. 247; OFD Köln v. 9. 2. 87, StEK EStG § 10 b Nr. 191 = FR 1987 S. 312). Hierauf konnte sich der Stpfl. aber nicht berufen, wenn das FA gleichwohl Belege verlangte (FG Berlin v. 8. 6. 79, EFG S. 498, rkr.; OFD Köln aaO: kein Pauschbetrag). Mit der Aufhebung der GNOFÄ durch BMF v. 19. 11. 96, BStBl. I S. 1391 mit Wirkung ab 1. 1. 97 ist diese Ausnahmeregelung obsolet geworden.

Stellungnahme: Zutreffend räumt die Rspr. ein, daß eine gesetzliche Ermächtigung für das in § 48 Abs. 3 EStDV aufgestellte Verlangen nach einer Empfängerbestätigung fehlt. Weder aus § 51 Abs. 1 Nr. 1 b (Feststellung der abziehbaren Beträge) noch aus § 51 Abs. 2 Nr. 2 c (Beschränkung auf Spenden an bestimmte Körperschaften) läßt sich für eine Spendenbescheinigung etwas herleiten (aA IBER, BB 1982 S. 2106 aufgrund einer Kombination beider Vorschriften; dagegen mit Recht FELIX/STRECK, BB 1982 S. 2107). Entgegen der BFH-Rspr. ergibt uE auch „eine sinnvolle Auslegung des Gesetzes“ (welcher Vorschrift denn?) nichts dafür, daß der Stpfl. eine Spendenbescheinigung vorlegen muß, um zum SA-Abzug zu kommen. Im übrigen bemerkt selbst BFH v. 19. 3. 76 VI R 72/73 (BStBl. II S. 338) hinsichtlich des Nachweises der Verwendung zu stbegünstigten Zwecken, daß die Spendenbescheinigung eine Beweiserleichterung für den Stpfl. bezwecke, aber „keine rechtsbegründende (konstitutive) Bedeutung“ hat und folglich das FA berechtigt ist, die Richtigkeit der Bestätigung zu prüfen (ebenso BFH v. 23. 5. 89 X R 17/85, BStBl. II S. 879; s. dazu Anm. 76).

Die Bestimmungen der EStDV haben uE mangels ausreichender Ermächtigung nicht die Qualität von Rechtsnormen. Sie geben aber die *Nachweislast* zutreffend wieder: Es obliegt dem Stpfl., darzulegen und ggf. glaubhaft zu machen, daß die Voraussetzungen für einen Abzug gem. § 10 b vorliegen. Dazu gehört der Nachweis, daß der Empfänger seiner Zuwendung die in § 48 EStDV aufgestellten Voraussetzungen erfüllt.

GLA MARTENS, Verwaltungsvorschriften zur Beschränkung der Sachverhaltsermittlung, Köln 1980 Rn. 139; SCHMIDT/HEINICKE XVII. § 10 b Rn. 35; ähnlich auch FG Bad-Württ. v. 31. 3. 93, EFG S. 783, rkr.: „§ 48 Abs. 3 EStDV ist als sinnvolle Auslegung des § 10 b auch auf Zuwendungen an politische Parteien anwendbar, obwohl die Parteien nicht unter § 48 Abs. 3 ESDV fallen“.

Infolgedessen kann das FA ohne Spendennachweis den Spendenabzug in Zweifelsfällen ablehnen. Andererseits kann der Nachweis bis zur Bestandskraft der Veranlagung, also bis zum Schluß der mündlichen Verhandlung vor dem FG nachgereicht werden (glA SCHMIDT/HEINICKE aaO). Hierfür spricht auch das Verlangen nach einer Spendenbescheinigung bei Parteispenden außerhalb des § 48 Abs. 3 EStDV (vgl. H 112 EStH 1997 „Spendenbestätigung“).

Hätte die Vorlage der Spendenbescheinigung (rechts-)tatsächlich konstitutive Bedeutung und wäre dafür eine hinreichende Rechtsgrundlage gegeben, so dürfte die FinVerw. insoweit auch nicht ausnahmsweise Spenden ohne Vorlage einer entsprechenden Bescheinigung anerkennen.

Einstweilen frei.

74–75

76 **2. Form, Inhalt und Erteilung der Spendenbescheinigung**

Über Vorlage, Prüfung und Aufbewahrung der Spendenbescheinigung s. Anm. 77.

Schriftform wird für die Spendenbescheinigung nicht ausdrücklich gefordert. Der Gesetzgeber geht jedoch in Abs. 4 Satz 2 davon aus, daß die Bescheinigung „ausgestellt“, mithin schriftlich erteilt wird. Die Notwendigkeit folgt auch daraus, daß der Stpfl. hinsichtlich der Tatsache der erfolgten Zuwendung, ihres Werts und ihrer zweckgemäßen Verwendung sowie hinsichtlich der Gemeinnützigkeit des Spendenempfängers darlegungs- und beweispflichtig ist, weil es sich insoweit um steuermindernde Tatsachen handelt (BFH v. 24. 6. 76, IV R 101/75, BStBl. II S. 562; BLÜMICH/HOFMEISTER, § 10b Rn. 36; SCHMIDT/HEINICKE XVII. § 10b Rn. 35; OFD Frankfurt v. 13. 7. 95, FR 1996 S. 38); ein solcher Nachweis ist ohne schriftliche Bestätigung der empfangsberechtigten Stelle regelmäßig nicht zu führen.

Vgl. Nds. FG v. 8. 3. 94, I 381/90, nv: Das Fehlen einer Spendenbescheinigung kann auch bei Haustürgeldspenden und Spenden bei Vereinsammlungen oder Sammlungen in Geschäftsstraßen nicht durch eine eidesstattliche Erklärung des Stpfl. ersetzt werden; Muster für die Gestaltung der Spendenbestätigung enthält Anlage 4 zu R 111 Abs. 4 der EStR.

Die Notwendigkeit der Schriftform folgt auch aus dem Zweck der Bescheinigung iSd. § 48 Abs. 3 Nr. 1 EStDV als unverzichtbarer sachlicher Voraussetzung des Spendenabzugs (zB BFH v. 29. 11. 89 X R 154/88, BStBl. II 1990 S. 570) nachzuweisen, daß der Empfänger zu dem in § 48 Abs. 3 EStDV genannten Personenkreis gehört und daß die betreffenden Aufwendungen dem Grunde und der Höhe nach als Spende abziehbar sind. Diesen Anforderungen kann in der Praxis allein eine schriftliche Bestätigung entsprechen, zumal insbesondere bei Sachspenden unmittelbar aus der Spendenbescheinigung erkennbar sein muß, daß die Voraussetzungen für die Abziehbarkeit der Sachspenden als Sonderausgaben erfüllt sind (BFH v. 28. 11. 90 X R 61/89, BFH/NV 1991 S. 305; BFH v. 17. 2. 93 X R 119/90, BFH/NV 1994 S. 154 mwN).

Über Erleichterungen s. Anm. 73.

Inhalt der Spendenbescheinigung:

- ▷ *Name* des Zuwendenden (Spenders); bei einer *Personengesellschaft* braucht die Bestätigung nur für die Gesellschaft ausgestellt zu werden, die Aufteilung auf die Mitunternehmer ist deren Sache (s. Anm. 16). Über Sammlung von Spenden mehrerer Geber und geschlossene Weiterleitung an eine Durchlaufstelle (*Listungsverfahren*) s. Anm. 68.
- ▷ *Betrag* oder bei Sachspenden *Art und Wert der Spende* (BFH v. 22. 10. 71 VI R 310/69, BStBl. II 1972 S. 55; BFH v. 23. 5. 89 X R 17/85, BStBl. II S. 879; BFH v. 17. 2. 93 X R 119/90, BFH/NV 1994 S. 154). Zur Sachspende s. u.
- ▷ *Zugehörigkeit des Empfängers zum begünstigten Personenkreis* (über diesen s. Anm. 56–70); dieser Teil der Empfängerbestätigung wird in § 48 EStDV nicht ausdrücklich verlangt, ergibt sich aber aus der allgemeinen Nachweislast des Stpfl.
- ▷ *Verwendung der Zuwendung* (ggf. durch Weitergabe als Durchlaufspende, auch dann aber Bestätigung über den verfolgten Zweck).
Als Nachweise satzungsgemäßer Mittelverwendung im Ausland, die nach § 90 Abs. 2 AO einer erhöhten Mitwirkungspflicht und Beweisvorsorgepflicht unterliegen, kommen folgende Unterlagen in Betracht (OFD Düss. v. 18. 6. 97 S 2729 A – St 1312, Juris-Dok. FMNR 296410097):
 - Verträge im Zusammenhang mit der ausländischen Mittelverwendung
 - Belege über den Abfluß der Mittel und Quittungen des Empfängers über den Erhalt

- Tätigkeitsbeschreibung der im Ausland entfalteteten Tätigkeiten
- Material über die geförderten Projekte (Prospekte, Presseveröffentlichungen)
- Gutachten örtlicher Wirtschaftsprüfer bei großen und andauernden Projekten
- Zuwendungsbescheide bei öffentlicher Förderung durch ausländische Behörden
- Bestätigung der deutschen Auslandsvertretung über die Durchführung der Projekte.

Spendenbescheinigung bei Sachspenden: Das Verlangen des § 48 Abs. 3 EStDV nach Angabe des „Betrags“ der Zuwendung gilt sinngemäß für die Angabe des gemeinen Werts einer Sachspende; fehlt die Angabe, so ist die Zuwendung nicht abziehbar (BFH v. 22. 10. 71 VI R 310/69, BStBl. II 1972 S. 55). Die Bewertung durch den Empfänger bildet aber für das FA nur ein Erkenntnis-mittel, sie ist keinesfalls bindend, erst recht nicht die Bewertung durch den Stpfl.

► *Sachspenden* (Zuwendung von Wirtschaftsgütern gem. Abs. 3 Satz 1; s. Anm. 138) sind gem. Abs. 3 Satz 3 mit dem gemeinen Wert des zugewendeten Wirtschaftsguts zu bewerten (§ 9 BewG FG; s. Anm. 148), ausgenommen bei Entnahme (Abs. 3 Satz 2; s. dazu Anm. 145). Zu den Anforderungen an die Wertermittlung s. Anm. 148.

► *Aufwandspenden* (zu den Einzelheiten s. Anm. 151) in Form von Fahrten mit dem eigenen PKW sind als Sonderausgabe nach § 10b nur absetzbar, wenn die darüber erteilte Spendenquittung für jede einzelne Fahrt erkennen läßt, daß sie zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke erforderlich war; sie muß im übrigen auch hinsichtlich der Höhe der Aufwendungen für jede Fahrt erkennen lassen, in welcher Eigenschaft und für welchen Anlaß der Betreffende tätig war, welche Fahrstrecke er zurückgelegt hat und daß er das eigene Fahrzeug genutzt hat.

BFH v. 29. 11. 89 X R 154/89, BStBl. II 1990 S. 570; X R 144/88 BFH/NV 1991 S. 20; X R 157/88, BFH/NV 1991 S. 79; X R 5/89 BFH/NV 1991 S. 224; BFH v. 28. 11. 90 X R 61/89, BFH/NV 1991 S. 305 zu PKW-Fahrtkosten mit der Einschränkung zu BFH v. 25. 7. 69 aaO, daß nur die Benzinkosten, nicht aber die Abnutzung von Fahrzeug und Reifen oder Pauschbeträge für Dienstreisen in Ansatz gebracht werden können; ebenso FG Bad-Württ. v. 19. 8. 94, StE S. 629.

Aufwendungen anlässlich der ehrenamtlichen Betreuung einer städtischen Bücherei (Fahrtkosten, Mietanteil und Einrichtung des Arbeitszimmers, Heizkosten, Stromkosten, Büromaterial und Telefonkosten) sind als Sachspende nur abziehbar, wenn die erteilte Spendenbescheinigung ausweist, daß der Stpfl. das eigene Fahrzeug, ggf. welcher Art, benutzt hat, und erkennen läßt, welche Fahrstrecken damit gefahren wurden, sowie Art und Umfang des Einsatzes sonstigen privaten Vermögens bezeichnet (vgl. BFH v. 17. 2. 93 X R 119/90, BFH/NV 1994 S. 154).

► *Bei Sachspenden an politische Parteien* muß aus der Bestätigung selbst zu entnehmen sein, daß die im einzelnen genau bezeichneten Aufwendungen zur Förderung staatspolitischer Zwecke erforderlich waren.

FG Bad.-Württ. v. 31. 3. 93, EFG S. 783, rkr.; zur Auslegung von Spendenquittungen als Vereinbarung eines Entschädigungsanspruchs mit gleichzeitiger Spende des Erstattungsbetrags durch Verzicht BayOLG v. 20. 7. 92, StRK AO 1977 § 370 R. 204 = MDR S. 1077.

Erteilung der Spendenbescheinigung: Berechtigt zur Erteilung einer Spendenbescheinigung sind nur die in § 48 Abs. 3 Nr. 1 und Abs. 4 EStDV genannten Empfänger (s. dazu Anm. 57 und 70). Empfänger iSd. § 48 Abs. 3 Nr. 2 EStDV (s. Anm. 60), die gemeinnützige Zwecke verfolgen, können nicht ohne weiteres selbst Spendenbescheinigungen ausstellen, sondern nur nach Maßgabe der Anerkennung als besonders förderungswürdig gem. Anlage 7 der EStR. Hiernach sind Spenden für einzelne der dort aufgeführten Zwecke nur dann als besonders förderungswürdig anerkannt, wenn der Empfänger der Zuwendung eine jur. Person des öfftl. Rechts oder eine öffentliche Dienststelle ist; dann kann bei sog.

Durchlaufspenden zugunsten der Körperschaft die Spendenbescheinigung nur durch die jur. Person des öfftl. Rechts oder die öfftl. Dienststelle erteilt werden (BFH v. 12. 9. 90 I R 65/86, BStBl. II 1991, 258; FG Rhld.-Pf. v. 18. 1. 88, EFG S. 340, rkr.). Handelt es sich aber um eine Zuwendung im Sinne der Anlage 7 EStR Nr. 2, für die nur die Empfängerorganisation, nicht aber die jur. Person des öffentl. Rechts oder die öfftl. Dienststelle eine Spendenbescheinigung ausstellen darf, so kann eine gleichwohl von der öfftl. Stelle ausgestellte Bescheinigung keinen Vertrauensschutz zugunsten des Spenders begründen (BFH v. 12. 9. 90 I R 65/86, BStBl. II 1991 S. 258).

Verfolgt eine Körperschaft satzungsmäßig mehrere voneinander abgrenzbare, nach § 10b begünstigte Zwecke, so kann es sein, daß sie für einen Teil der Zwecke unmittelbar empfangsberechtigt ist, für andere Zwecke dagegen auf den Durchlauf über eine jur. Person des öfftl. Rechts oder eine öfftl. Dienststelle angewiesen ist (s. Anm. 50). Dann darf sie Spendenbescheinigungen über unmittelbar empfangene Zuwendungen nur dann ausstellen, wenn sie durch Aufzeichnung ihrer Einnahmen und Ausgaben nachweist, daß sie die unmittelbar empfangenen Zuwendungen tatsächlich für diejenigen Zwecke verwendet hat, für die sie unmittelbar empfangsberechtigt ist. Anderenfalls darf sie insgesamt keine Spendenbestätigungen erteilen (so jedenfalls OFD Frankf. v. 7. 5. 84, StEK EStG § 10b Nr. 142).

77 3. Vorlage, Prüfung und Aufbewahrung der Spendenbescheinigung

Über Form, Inhalt und Erteilung der Spendenbescheinigung s. Anm. 76.

Vorlage der Spendenbescheinigung: Die Bestätigung muß bis zum Ende der Tatsacheninstanz vorliegen (BFH v. 25. 7. 69 VI R 269/67, BStBl. II S. 681). Sie kann also zB auch während einer Außenprüfung beschafft werden (glA o. V., GmbHR 1952 S. 28). Im Revisionsverfahren kann eine ordnungsgemäße Spendenbescheinigung nicht nachgeholt werden.

BFH v. 25. 8. 87 IX R 24/85, BStBl. II S. 850; BFH v. 29. 11. 89 X R 157/88, BFH/NV 1991 S. 79 und X R 5/89, BFH/NV 1991 S. 224; BFH v. 17. 2. 93 X R 119/90; BFH/NV 1994 S. 154.

Prüfung der Spendenbescheinigung auf ihre Richtigkeit durch die FinVerw. ist zulässig (§ 88 AO). Für diese Prüfung ist eine Steuerbefreiung durch ausländische Finanzbehörden nicht präjudiziell (BMF v. 12. 7. 94, StEK Doppelbesteuerung Nr. 45, betr. Anerkennung der Scientology-Sekte durch US-Steuerbehörden). *Zuständig* ist grundsätzlich das *Veranlagungs-FA* des Stpfl.

BFH v. 11. 9. 56 I 188/55 U, BStBl. III S. 309 betr. die Frage, ob der Empfänger als besonders förderungswürdig anerkannte gemeinnützige Zwecke verfolgt; v. 1. 4. 60 VI 134/58 U, BStBl. III S. 231 betr. Unentgeltlichkeit der Zuwendung; v. 19. 3. 76 VI R 72/73, BStBl. II S. 338 betr. zweckentsprechende Verwendung der Spende.

Jedoch ist die Entscheidung des *Betriebs-FA* des Empfängers über die *KStBefreiung* des Empfängers (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG) für das *Veranlagungs-FA* des Spenders bindend (BFH v. 15. 6. 73 VI R 35/70, BStBl. II S. 850); steht die Entscheidung des *Betriebs-FA* zZ der *Veranlagung* des Stpfl. noch aus, so kann er uE nur vorläufig veranlagt werden (glA FG München v. 27. 1. 81, EFG S. 414, aufgehoben). Nach der BFH-Rspr. ist das FA hinsichtlich der Anforderungen an eine Spendenbescheinigung nicht an seine in früheren VZ zugrunde gelegte Rechtsauffassung gebunden, selbst wenn der Stpfl. im Vertrauen auf diese Rechtsauffassung und die daran orientierte Verwaltungspraxis entsprechend disponiert hat (BFH v. 29. 11. 89 X R 157/88, BFH/NV 1991 S. 79). Zur Schutzwürdigkeit

des Vertrauens insoweit s. Anm. 161–173. Über die Frage, inwieweit eine nicht zutreffende Angabe auf der Spendenbescheinigung zu einer rückwirkenden Ver- sagung des Spendenabzugs führt und inwieweit Gutgläubensschutz zugunsten des Stpfl. besteht s. Anm. 85–86 und 161–173.

Prüfbar sind

- die Eigenschaft der Empfängerin als jur. Person des öfftl. Rechts oder als öfftl. Dienststelle,
- die KStBefreiung der Empfängerin nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG,
- ob die Zwecke, die der Empfänger verfolgt und für die er die Zuwendung verwendet, als besonders förderungswürdig anerkannt sind,
- der Betrag der Geldspende oder Wert der Sachspende (s. dazu unten),
- die Angabe über die Verwendung der Zuwendung,
- bei Durchlaufspenden die Angabe der unmittelbaren Empfängerin (jur. Person des öfftl. Rechts usw.) über Empfang und Weiterleitung der Zuwendung (Nds. FG v. 19. 3. 86, EFG 1987 S. 175, rkr., betr. Sportverein).

Zeitliche Anforderungen an die Spendenbescheinigung: Nach BMF v. 22. 3. 93 (BStBl. I S. 298) genügt eine Spendenbescheinigung nicht den gesetzlichen Anforderungen, wenn der in ihr in Bezug genommene Steuerbescheid älter als 5 Jahre oder die vorläufige Bescheinigung über die Steuerbegünstigung älter als 3 Jahre ist. Zur Begründung wird auf den Anwendungslerß zur AO zu § 59 (BMF v. 17. 7. 98, BStBl. I S. 630) verwiesen, der eine Überprüfung der Bescheide über die Steuerbegünstigung in einem Turnus von 3 Jahren und eine Überprüfung vorläufiger Bescheinigungen in einem Turnus von 18 Monaten vorsieht. Im Interesse des Vertrauensschutzes können diesen Anforderungen nicht entspre- chende, bislang aber nicht beanstandete Bescheinigungen im VZ ihrer Vorlage letztmalig berücksichtigt werden. Die vorstehende Regelung ist auf Bescheinigun- gen über Zuwendungen an unmittelbar spendenempfangsberechtigte stbegün- stigte Körperschaften anzuwenden, die nach dem 31. 12. 92 eingehen. Entspre- chendes gilt für Durchlaufspenden, die nach dem 31. 3. 95 bei der Durchlaufstelle eingehen (BMF v. 15. 12. 94, FR 1995 S. 288).

Aufbewahrung der Spendenbescheinigung: Sie ist zu den EStAkten des Spenders zu nehmen. Er kann aber Rückgabe verlangen (glA BFH v. 28. 9. 65 I 34/64 U, BStBl. III S. 653 betr. KapErtrStBescheinigungen; WINTER, Stbg. 1967 S. 296). Dann ist aktenkundig zu machen, an wen und in welcher Höhe im VZ Spenden geleistet worden sind. Die zurückgegebene Bescheinigung ist mit einem Vermerk zu versehen, daß sie zur Inanspruchnahme der Begünstigung nach § 10b verwendet worden ist (OFD Hann. v. 11. 9. 67, StEK EStG § 10b Nr. 20 = DStR S. 740 = EDStZ S. 482).

Einstweilen frei.

78

C. Abzug der Spenden als Sonderausgaben (Abs. 1 Satz 1)

I. Abzug als Sonderausgaben

79

Ausgaben iSd. § 10b sind „als Sonderausgaben abzugsfähig“ (Abs. 1 Satz 1). Sie sind also vom Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3) abzuziehen, dh. von der Summe der Einkünfte, vermehrt oder vermindert um bestimmte Beträge (s. R 3 EStR und Anm. 96). Zur Reihenfolge der Abzüge s. § 10 Anm. 18. Über die Begrenzung des Spendenabzugs auf Höchstbeträge s. Anm. 95–103.

Verhältnis zu den Pauschbeträgen: Ausgaben iSd. § 10 b können nur dann abgezogen werden, wenn sie zusammen mit den anderen gem. § 10 c Abs. 1 erfaßten Sonderausgaben den SA-Pauschbetrag von 270 DM (bis VZ 1989) bzw. 108 DM (ab VZ 1990) übersteigen. Zum Verhältnis zu Betriebsausgaben und Werbungskosten s. Anm. 10.

II. Durchführung des Spendenabzugs

80 1. Verfahren

Der Stpfl. muß gem. § 10 b abzuziehende Spenden im Rahmen seiner Veranlagung, also grundsätzlich mit der EStErklärung, oder im LStJA geltend machen. Dazu bedarf es keines förmlichen Antrags; nach § 48 Abs. 3 EStDV sind aber Spendenbescheinigungen vorzulegen (s. Anm. 73; zum Zeitpunkt s. Anm. 77). Bei deren Vorlage sind die Spenden auch dann abzuziehen, wenn der Stpfl. ihre Gesamthöhe in der EStErklärung nicht angegeben hat (über Nachweis und Abzug von Amts wegen s. auch § 10 Anm. 12–13). Über Nachweiserleichterungen s. Anm. 73.

81 Einstweilen frei.

82 2. Zeitpunkt des Spendenabzugs

Für den Zeitpunkt des Abzugs einer Spende gem. § 10 b gelten die allgemeinen Grundsätze. Spenden sind für das Kj. abzusetzen, in dem sie beim Stpfl. abfließen (§ 11 Abs. 2 Satz 1; s. § 11 Anm. 51). Zum Rücktrag oder Vortrag von Großspenden (Abs. 1 Satz 4) s. Anm. 107.

In Abweichung vom Abflußprinzip sind gem. § 11 Abs. 2 Satz 2 iVm. Abs. 1 Satz 2 regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die beim Stpfl. kurze Zeit vor oder nach dem Jahreswechsel abfließen, dem Kj. zuzurechnen, zu dem sie wirtschaftlich gehören (s. § 11 Anm. 65); dies ist zB für regelmäßig zur Jahreswende zu erbringende Mitgliedsbeiträge von Bedeutung.

Die Eingehung einer Verbindlichkeit bewirkt keinen Abfluß. Der Stpfl. ist wirtschaftlich bereits zwar im Augenblick der Eingehung der Verpflichtung belastet, § 11 gestattet die Berücksichtigung einer solchen Vermögensminderung aber erst im Zeitpunkt der Ausgabe, also der Erfüllung der Verbindlichkeit. Dies gilt auch für die Verpflichtung zu Zuwendungen in Teilleistungen über bestimmte Jahre (s. auch Anm. 22).

Tilgung und Zins eines Darlehens als Spende: Gibt der Stpfl. einen Betrag als „verzinsliches Darlehen“ und verpflichtet er sich (zB weil der Darlehensbetrag die Höchstgrenze des § 10 b übersteigt und ggf. die Grenzen der Großspendenregelung nach Abs. 1 Satz 3 nicht erreicht werden), sämtliche Tilgungsraten und Zinsen bei Fälligkeit jeweils als „Spenden“ zu erlassen (oder Beträge in Höhe der Tilgungs- und Zinszahlungen als „Spenden“ zu leisten), so ist wirtschaftlich bereits die Hingabe des ganzen „Darlehens“ als Ausgabe iSd. § 10 b im Jahr der Hingabe gewollt. Die Verrechnung mit Teilbeträgen in den folgenden Jahren ist daher unbeachtlich. Es kommt hier nicht auf die formale Gestaltung, sondern darauf an, ob und wann Vermögen wirtschaftlich übergegangen ist.

GlA FG München v. 31. 7. 63, EFG 1964 S. 72, rkr.; vgl. auch zum umgekehrten Fall BFH v. 22. 11. 63 VI 178/62 U [BStBl. III 1964 S. 74]: Schenkung unter Rückgewähr des

geschenkten Betrags als bis zum Tod des Gebers unkündbares und ungesichertes „Darlehen“ = Nichtschenkung.

Dagegen ist es steuerlich anzuerkennen, wenn derjenige, dem der Stpfl. Zuwendungen iSd. § 10 b machen will, bei einem Dritten einen Kredit aufnimmt und der Stpfl. ihm jährlich Beträge in Höhe der Zinsen und Tilgungsleistungen zuwendet. Über Unverzinslichkeit s. Anm. 22.

Erlaß von Kaufpreistraten: Bei Verkauf eines Wirtschaftsguts mit jährlichem Erlaß der Kaufpreistraten erfolgt die volle Zuwendung des WG bereits im Jahr seiner Hingabe (OFD Düss. v. 19. 10. 61, StEK EStG § 10 b Nr. 5 = DB S. 1438 = EDSStZ S. 419 betr. Übereignung eines Kunstgegenstands an ein Museum), uE allerdings nur dann, wenn der Erlaß bereits beim Verkauf vereinbart oder in sichere Aussicht gestellt wird. Anders auch, wenn der Stpfl. jährliche Geldbeträge zuwendet, deren Summe der Empfänger nach einigen Jahren zum Kauf eines Gegenstands vom Spender verwendet.

Leistung der Spende aus Betriebsvermögen als Einzelunternehmer oder Mitunternehmer bedeutet Entnahme des ausgegebenen Betrags oder Werts. Der Gewinn ist, falls er gekürzt wurde, um den Betrag der Entnahme zu erhöhen; andererseits ist die Ausgabe im Rahmen der Höchstgrenzen des § 10 b als Sonderausgabe abzuziehen, aber erst im Jahr der tatsächlichen Zahlung.

Beispiel: Eine KG verpflichtet sich, jährlich 1 vH ihres Gewinns an einen bestimmten Empfänger als Spende zu zahlen. Sie muß die Verpflichtung jährlich passivieren. Gegenbuchung: Privatkonten der Gesellschafter, Entnahmen. Die Zahlung wird gegen die Verbindlichkeit gebucht. In der einheitlichen Gewinnfeststellung für das abgelaufene Wj. wird die erst im folgenden Wj. erfolgte tatsächliche Zahlung nicht festgestellt werden können. Die Gesellschaft muß daher den Gesellschaftern Bescheinigungen über ihre Anteile an der im folgenden Wj. vorgenommenen tatsächlichen Zahlung unter Angabe des Kj. der Zahlung erteilen.

Bei einem vom Kj. *abweichenden* Wj. kann die Spende nur für den VZ, in dem sie vom Stpfl. geleistet wurde, als Sonderausgabe geltend gemacht werden, auch wenn die Zuwendung handelsrechtlich als Aufwand behandelt wird und den Gewinn des erst im folgenden Kj. endenden Wj. mindert.

Beispiel: Läuft das Wj. vom 1. 7. bis zum folgenden 30. 6., so ist eine am 20. 12. geleistete Spende als Sonderausgabe des betreffenden Kj. geltend zu machen, obwohl sie erst den Bilanzgewinn zum 30. 6. des folgenden Jahrs mindert. Der Ausgleich erfolgt außerhalb der Bilanz durch die Hinzurechnung des Spendenbetrags (nichtabziehbare Betriebsausgabe) zum Gewinn.

Einstweilen frei.

83–84

3. Rückgängigmachung des Spendenabzugs

a) Überblick

85

Sonderausgaben sind in demjenigen VZ abzusetzen, in dem sie abgefließen sind (s. § 10 Anm. 20). Grundsätzlich kommt es für den SA-Abzug weder darauf an, wie der Empfänger die Sonderausgaben verwendet, noch entfällt die Abzugsberechtigung rückwirkend für das Jahr des Abflusses, wenn die Sonderausgaben zurückgezahlt werden; dann kann lediglich für das Jahr des Rückflusses eine Verrechnung mit gleichartigen Sonderausgaben erfolgen (§ 10 Anm. 22 a). Bestandskräftige StBescheide für die Vorjahre können nur nach Maßgabe der § 172 bis § 177 AO geändert werden.

Bei Spenden iSd. § 10 b ist dies anders. Spenden müssen „zur Förderung“ bestimmter Zwecke vorgenommen worden sein. Dazu gehört nach hM nicht nur

die subjektive Zweckbestimmung durch den Stpfl., sondern auch die tatsächliche zweckentsprechende Verwendung der Mittel durch den Empfänger (s. Anm. 34). Welche Rechtsfolgen eine zweckwidrige Verwendung der Spende durch den Empfänger nach sich zieht, ist im einzelnen noch nicht abschließend geklärt; fraglich ist sowohl die Rechtsgrundlage für eine Rückgängigmachung des SA-Abzugs als auch die Frage, unter welchen Voraussetzungen einer Rückgängigmachung der Grundsatz von Treu und Glauben (Gutgläubensschutz) entgegensteht:

- ▷ Wird die Spende vom Empfänger an den Spender zurückgezahlt, so ist nach hM der SA-Abzug im (bestandskräftig veranlagten) Jahr des Spendenabflusses rückgängig zu machen; für einen Gutgläubensschutz ist kein Raum (s. Anm. 86).
- ▷ Ist der Empfänger eine gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der KSt. befreite Körperschaft und wird die KStBefreiung später widerrufen, so ist nach hM grundsätzlich der (bestandskräftig veranlagte) SA-Abzug im Jahr des Spendenabflusses rückgängig zu machen, ausgenommen der Stpfl. ist hinsichtlich der Umstände, die zur Versagung der KStBefreiung führen, gutgläubig (Abs. 4 Satz 1; s. Anm. 165).
- ▷ Wurde die Spende vom Empfänger – entgegen seiner Zusicherung auf der Spendenbescheinigung – nicht oder nur teilweise (BFH v. 7. 11. 90 X R 203/87, BStBl. II 1991 S. 547) für die gem. § 10b Abs. 1 begünstigten Zwecke verwendet, so führte dies nach hM vor Inkrafttreten des Abs. 4 ab VZ 1990 zu einer rückwirkenden Streichung des SA-Abzugs im (bestandskräftig veranlagten) Jahr des Spendenabflusses, ohne daß sich nach hM der Stpfl. auf einen Gutgläubensschutz berufen konnte (uE unzutreffend, s. Anm. 167); ab VZ 1996 wird das Vertrauen des Stpfl. in die Bestätigung der zweckgemäßen Verwendung seiner Spende durch Abs. 4 Satz 1 geschützt (s. Anm. 170).

86 b) Rückzahlung der Spenden

Spenden müssen „zur Förderung“ bestimmter Zwecke vorgenommen worden sein. Dazu gehört nach hM auch die tatsächliche zweckentsprechende Verwendung der Mittel durch den Empfänger (s. Anm. 34).

Nach der bisherigen Rspr. stellt die zweckentsprechende Verwendung der Spende eine auflösende Bedingung für den SA-Abzug dar mit der Folge, daß bei Rückzahlung des Spendenbetrags die bestandskräftige StFestsetzung zu ändern und der SA-Abzug rückgängig zu machen ist (BFH v. 19. 3. 76 VI R 72/73, BStBl. II S. 338 betr. § 4 StAnpG). Hält man die zweckgemäße Verwendung der Spende durch den Empfänger für ein ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal des § 10b Abs. 1 (s. dazu Anm. 34), so stellt die Rückzahlung unter der Geltung der AO 1977 ein nachträgliches rückwirkendes Ereignis iSd. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO dar, das zur Bescheidänderung berechtigt. Anders die Ersatzleistung des Geschäftsführers an die Gesellschaft, s. Anm. 16.

Gutgläubensschutz: Die Grundsätze von Treu und Glauben vermögen eine Rückgängigmachung des SA-Abzugs im Falle der Rückzahlung der Spende nicht auszuschließen. Es fehlt an einem von der FinVerw. geschaffenen Vertrauenstatbestand. Auch aus Abs. 4 Satz 1 ergibt sich kein Vertrauenstatbestand.

87–94 Einstweilen frei. Frühere Anm. 87 jetzt Anm. 166. Frühere Anm. 90 jetzt Anm. 167.

D. Höchstsätze für den Spendenabzug (Abs. 1 Sätze 1–4)

I. Überblick zur Höhe des Spendenabzugs

95

Der Spendenabzug zur Förderung bestimmter Zwecke gem. § 10b Abs. 1 ist durch variable Höchstbeträge, nämlich Vomhundertsätze, begrenzt (zur Kritik an der – politisch wohl nicht behebbaren – Unterschiedlichkeit der Höchstbeträge und der dadurch bedingten Abgrenzungsfragen WEISS, DStZ 1995 S. 650). Diese Höchstsätze haben im Laufe der Zeit mehrfach gewechselt (s. Anm. 2). Derzeit gelten folgende Höchstbeträge:

- ▷ bei Spenden für kirchliche, religiöse und als besonders förderungswürdig anerkannte gemeinnützige (ausgenommen kulturelle), bis zum Inkrafttreten des VereinsFördG v. 18. 12. 89 am 1. 1. 90 auch für mildtätige Zwecke: 5 vH des Gesamtbetrags der Einkünfte (s. Anm. 96), wahlweise 2 vT der Summe der gesamten Umsätze und der im Kj. aufgewendeten Löhne und Gehälter (s. Anm. 99);
- ▷ bei Spenden für mildtätige (ab 1. 1. 90), wissenschaftliche und als besonders förderungswürdig anerkannte kulturelle Zwecke: 10 vH des Gesamtbetrags der Einkünfte (Abs. 1 Satz 2; s. Anm. 103) oder wahlweise 2 vT der Summe der gesamten Umsätze und der im Kj. aufgewendeten Löhne und Gehälter (s. Anm. 99);
- ▷ für Parteispenden feste Beträge von 3 000 DM im Kj. bzw. 6 000 DM bei Zusammenveranlagung (Abs. 2 Satz 1; gültig ab VZ 1994; s. Anm. 124); für die VZ 1984–1993 gelten für Parteispenden die Höchstbeträge von 100 000 DM bzw. 200 000 DM bei Zusammenveranlagung (§ 52 Abs. 13b; s. Anm. 121).

Verfassungsmäßigkeit der Begrenzung auf 5 vH des Gesamtbetrags der Einkünfte bestätigt FG Düss./Köln v. 28. 2. 69 (EFG S. 300, rkr.).

Wahlrecht: Der Stpfl. kann für jeden VZ frei zwischen den beiden Höchstgrenzen (5 vH bzw. 10 vH oder 2 vT) wählen, keine Möglichkeit hat Vorrang vor der anderen (BFH v. 4. 2. 70 I R 69/68, BStBl. II S. 349; FG München v. 23. 10. 67, EFG 1968 S. 90, bestätigt).

Beispiel: Der Stpfl. hat im Kj. 100 000 DM Einkünfte. Der Umsatz in seinem Gewerbebetrieb beträgt im gleichen Zeitraum 3 000 000 DM, die Löhne und Gehälter betragen 500 000 DM. Dann sind 2 vT von (3 000 000 + 500 000) = 7 000 DM. Dieser Betrag ist höher als 5 vH von 100 000 = 5 000 DM. Daher können 7 000 DM, die für Zwecke iSd. § 10b aufgewendet worden sind, abgezogen werden.

Die FinVerw. wendet aufgrund maschineller Ermittlung den für den Stpfl. günstigeren Satz an (GÉRARD in LADEMANN, EStG § 10b Anm. 111). Das setzt allerdings die Angabe der Löhne und Gehälter in der EStErklärung voraus. Zur Berechnung des Spendenabzugs – mit mathematischen Formeln und Fallstudien – s. ORTH, DStR 1995 S. 733 (bei Kapitalges.) und DStR 1995 S. 1240 (bei PersGes.).

II. Abzug bis 5 vH des Gesamtbetrags der Einkünfte (Abs. 1 Satz 1)

96

Für Spenden zur Förderung mildtätiger (bis VZ 1989 einschließlich) kirchlicher, religiöser und als besonders förderungswürdig anerkannter gemeinnütziger (ausgenommen kultureller; s. Anm. 102) Zwecke sind 5 vH des Gesamtbetrags der

Einkünfte als Sonderausgaben abziehbar (wahlweise 2 vT der Umsätze, Löhne und Gehälter; s. Anm. 99).

Gesamtbetrag der Einkünfte: Er ergibt sich aus § 2 Abs. 3, jedoch ist die Umschreibung dort unvollständig. Von der „Summe der Einkünfte“ (§ 2 Abs. 3; dh. der Summe aus positiven und negativen Einkünften, BFH v. 11. 3. 70 I B 50/68, 3/69, BStBl. II S. 569, 571) sind folgende Beträge hinzuzurechnen bzw. abzuziehen:

- | | |
|------|--|
| 1 | Summe der Einkünfte aus den Einkunftsarten |
| 2 + | nachzuversteuernder Betrag (§ 10 a EStG) |
| 3 - | Verlustabzugsbetrag (§ 2 Abs. 1 Satz 1 AIG) |
| 4 + | Hinzurechnungsbetrag (§ 2 Abs. 1 Satz 3 AIG) |
| | |
| 5 = | Summe der Einkünfte |
| 6 - | Altersentlastungsbetrag (§ 24 a EStG) |
| 7 - | Ausbildungsplatz-Abzugsbetrag (§ 24 b EStG) |
| 8 - | Freibetrag für Land- und Forstwirte (§ 13 Abs. 3 EStG) |
| 9 - | ausländische Steuern vom Einkommen (§ 34 c Abs. 2, 3 und 6 EStG) |
| 10 = | Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG) |

Bemessungsgrundlage bei Organschaften: Nach FG Münster v. 29. 1. 97 (EFG S. 704, nrkr., Rev. BFH X R 47/97; ebenso GERLACH, DB 1986 S. 2357) ist diese Summe der Einkünfte auch für die Berechnung des Spendenhöchstbetrags für Körperschaften nach § 9 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 und 3 KStG insbesondere bei Organschaften maßgeblich. Danach sind die Einkünfte des Organträgers für die Berechnung des Spendenhöchstbetrags nicht um diejenigen Einkünfte zu kürzen, die aus Organgesellschaften stammen.

Nach Auffassung der FinVerw. (Abschn. 42 Abs. 5 KStR) und der hM (FG Düss. v. 18. 3. 91, EFG S. 759, aus anderen Gründen aufgehoben durch BFH v. 5. 2. 92 I R 63/91, BStBl. II S. 748; § 9 KStG, Anm. 79; BLÜMICH/SONDERGELD, § 9 KStG Rn. 45; FROTSCHER/MAAS, KStG § 9 Rn. 77 und § 14 Rn. 165 und 178) sind dagegen die Einkünfte der Organgesellschaften bei der Berechnung des Spendenhöchstbetrags außer Ansatz zu lassen.

Stellungnahme: Für die hM spricht, daß die Einkommensermittlung für Organgesellschaft und Organträger selbständig zu erfolgen hat und deshalb auch jeweils selbständig die Spendenhöchstbetragsberechnung vorzunehmen ist. Dies führt aber ohne Kürzung zu einer doppelten Berücksichtigung dieser Einkünfte und damit zu einem – über den Spendenhöchstbetrag – hinausgehenden Spendenabzugsbetrag hinsichtlich der Einkünfte der Organgesellschaft. Eine solche – nach der Rechtsauffassung des FG Münster unvermeidbare – Doppelberücksichtigung wäre uE mit dem Gesetzeszweck einer Beschränkung des Spendenabzugs unvereinbar. Das verfassungsrechtliche Gleichbehandlungsgebot sowie der mit den Höchstbetragsregelungen verfolgte (Fiskal-) Zweck, der Minderung der staatlichen Steuereinnahmen durch Spenden Grenzen zu setzen und damit einer gerechten Verteilung der stl. Gesamtlast auf die einzelnen StSubjekte Rechnung zu tragen (s. zu diesen Zwecken von Fiskalzwecknormen TIPKE, Steuerrechtsordnung III S. 1260 f. mwN) führen zu der Auslegung, daß bei der Höchstbetragsberechnung von Organträgern Organeinkünfte außer Betracht bleiben müssen.

Ehegatten: Bei der Zusammenveranlagung (§§ 26, 26 b) werden die Einkünfte für jeden der Ehegatten gesondert ermittelt und sodann zur Ermittlung des gemeinsam zu versteuernden Einkommens iSd. § 32 a Abs. 5 Satz 1 zusammengerechnet (BFH v. 18. 3. 86 VIII 317/84, BStBl. II S. 713 und v. 25. 2. 88 IV R 32/86, BStBl. II S. 827; R 174 b Abs. 1 EStR 1996; s. dazu § 26 b Anm. 28).

Spenden an Dritte sind ohne Rücksicht auf die Person des leistenden Ehegatten nach Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte und ihrer Zusammenrechnung abziehbar (§ 2 Abs. 5). Die Ehegatten gelten insoweit als ein StSubjekt mit gemeinsamer Berechnungsgrundlage, so daß eine Zuwendung des einen an den anderen Ehegatten wegen fehlenden Abflusses nicht als (wirtschaftlich entreichernde) Ausgabe iSd. § 10b angesehen werden kann (BFH v. 20. 2. 91 X R 191/87, BStBl. II S. 690; § 26 b Anm. 39). Bei getrennter Veranlagung war gem. § 26 a Abs. 2 Satz 1 in der bis VZ 1989 geltenden Fassung als Gesamtbetrag der Einkünfte der nach den für die Zusammenveranlagung geltenden Grundsätzen ermittelte Gesamtbetrag der Einkünfte zugrunde zu legen; die Spenden wurden wie die anderen Sonderausgaben bis zur Höhe der bei einer Zusammenveranlagung in Betracht kommenden Höchstbeträge je zur Hälfte bei den Ehegatten abgezogen, wenn nicht die Ehegatten gemeinsam eine andere Aufteilung beantragten (vgl. § 26 a Anm. 73). Ab VZ 1990 ist der Gesamtbetrag der Einkünfte für getrennt veranlagte Eheleute auch hinsichtlich des Spendenabzugs nach Maßgabe des § 26 a Abs. 1 für jeden der Ehegatten getrennt zu ermitteln (s. § 26 a Anm. 36 und 75). Bei der besonderen Veranlagung für den VZ der Eheschließung nach § 26 c wird jeder Ehegatte so behandelt, als ob er unverheiratet wäre. Folglich wird der Gesamtbetrag der Einkünfte für jeden Ehegatten getrennt ermittelt.

Verlustabzugsverbote: Verluste, die nicht mit positiven Einkünften ausgeglichen werden dürfen (s. § 15 Abs. 4 Satz 1; § 15 a Abs. 1 Satz 1), bleiben auch bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte unberücksichtigt, sofern sie nicht mit gleichartigen Gewinnen aus anderen Jahren ausgeglichen werden können (vgl. § 15 Abs. 4 Satz 2; § 15 a Abs. 2).

Steuerfreie Einnahmen (zB nach §§ 3, 3 a) sind auszuschneiden. Das gilt auch für

- ▷ *stfreie Veräußerungsgewinne* (Freibeträge) iSd. §§ 14, 14 a, 16 Abs. 4, 17 Abs. 3, 18 Abs. 3, da jene Vorschriften nicht nur tarifliche Bedeutung haben, sondern eine sachliche StBefreiung bilden (BFH v. 16. 12. 75 VIII R 147/71, BStBl. II 1976 S. 360); bei der Ermittlung der Einkünfte ist daher nur der um den Freibetrag verminderte Veräußerungsgewinn anzusetzen (FinVerw. v. 9. 8. 76, StEK EStG § 2 Nr. 25 = DB S. 1647 = BB S. 1162 = FR S. 453);

- ▷ *Erfindervergütungen*, die der Stpfl. als Arbeitnehmer erhalten hat und für die die ESt. gem. § 4 VO v. 6. 6. 51 (BGBl. I S. 388, gültig bis 31. 12. 88 – s. dazu § 18 Anm. 26) durch den LStAbzug abgegolten ist, weil der Stpfl. die Einbeziehung der Vergütungen in die EStVeranlagung nicht beantragt hat (FinVerw., ErfVO ArbN Nr. 5, § 46 EStG Nr. 47 = DStR 1987 S. 237, 744 = FR 1987 S. 143 unter Aufgabe der Ansicht, § 4 Abs. 1 Sätze 1 u. 2 ErfVO ArbN hätten nur tarifliche Bedeutung);

- ▷ *Zinsen iSd. § 43 Abs. 1 Nr. 5*, bei denen die ESt. durch den KapErtrStAbzug abgegolten ist (§ 46 a, weggefallen ab VZ 1989 durch StReformG 1990 v. 25. 7. 88, BGBl. I S. 1093, BStBl. I S. 224, und in § 45 b aufgegangen; s. § 46 a Anm. 1; FinVerw. aaO);

- ▷ *pauschal besteuerte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit*, für die die LSt. nach §§ 40–40 b erhoben worden ist (§ 40 Abs. 3, § 40 a Abs. 5; § 40 b Abs. 4 Satz 1; dazu § 40 Anm. 57; § 40 a Anm. 58; § 40 b Anm. 64).

Einstweilen frei.

97–98

99 III. Abzug bis 2 vT der Summe aus Umsätzen, Löhnen und Gehältern (Abs. 1 Satz 1)

Statt 5 vH des Gesamtbetrags der Einkünfte bzw. 10 vH bei wissenschaftlichen und kulturellen, ab VZ 1990 auch mildtätigen Zwecken (s. Anm. 102) kann der Stpfl. wahlweise als Sonderausgaben 2 vT der Summe der gesamten Umsätze und der im Kj. aufgewendeten Löhne und Gehälter abziehen. Zu Reformüberlegungen s. Anm. 2 aE.

Bemessungsgrundlage sind nach dem insoweit eindeutigen Wortlaut des Gesetzes sämtliche Umsätze und sämtliche Löhne und Gehälter. Dazu gehören nicht nur die bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit erzielten Einnahmen (aA GÉRARD in LADEMANN, § 10b Anm. 108), sondern – zumal der Begriff des Unternehmers iSd. § 2 UStG nicht an jene Einkunftsarten gebunden ist – auch solche bei den übrigen Einkunftsarten. Dagegen bleiben uE Einnahmen aus ohne Einkünfteerzielungsabsicht erzielten Tätigkeiten (zB aus Liebhaberei) außer Betracht. Denn nach dem Wortlaut der Vorschrift wollte der Gesetzgeber die Bemessungsgrundlage offenbar nur nach Maßstäben wählen, die im Bereich der Einkünfterzielung liegen (5 vH „des Gesamtbetrags der Einkünfte“; Unternehmertätigkeit iSd. § 2 Abs. 1 UStG verlangt „die Absicht, Gewinn zu erzielen“; „Löhne und Gehälter“ wendet man im allg. zur Einkünfterzielung auf).

Gesamte Umsätze iSd. § 10b Abs. 1 Satz 1: Zu den gesamten Umsätzen gehören außer den steuerbaren Umsätzen iSd. § 1 UStG auch stfreie und die nichtsteuerbaren Umsätze.

ZB Umsätze im Ausland, vor der Einigung in der früheren DDR und in Ostberlin, in Freihäfen und Zollausschlüssen und auf Schiffen außerhalb der Hoheitsgrenze; R 113 Abs. 1 Satz 1 EStR 1996: H 113 „Umsätze“ EStH 1997; BFH v. 4. 2. 70 I R 69/68, BStBl. II S. 349; BFH v. 4. 12. 96 I R 151/93, BStBl. II 1997 S. 327, betr. stfreie Umsätze; FG München v. 23. 10. 67, EFG 1968 S. 90, bestat.). Über die maßgebenden Umsätze bei Organverhältnissen vgl. Abschn. 42 Abs. 5 KStR und FG Münster v. 29. 1. 97 (EFG S. 704, nrkr. – Rev. BFH X R 47/97 –; ebenso GERLACH, DB 1986 S. 2357.

► **Umsatz von Geldförderungen:** Hier gehören nicht nur die Diskontspesen und sonstigen Erträge, sondern die Wechsel- bzw. Schecksummen insgesamt zum Umsatz iSd. § 10b Abs. 1 Satz 1 (FG Nürnberg v. 24. 5. 71, EFG 1972 S. 39, rkr.). Darlehenshingabe und -rückzahlung allein bilden keinen Umsatz in diesem Sinn. Nur wenn ein Darlehen gegen Entgelt gewährt wird, bemessen sich die daraus erzielten Umsätze nach den Beträgen, die der Darlehensnehmer – in Form von Kreditzinsen und Kreditnebenkosten (BFH v. 21. 7. 88 V R 201/83, BFHE 154, 261; BIRKENFELD, Umsatzsteuerhandbuch 1992/1995 II Rn. 195; PHILIPOWSKI in RAU/DÜRRWÄCHTER UStG § 4 Nr. 8 Anm. 12) – aufwenden muß (BFH v. 4. 2. 70 I R 69/68, BStBl. II S. 349; BFH v. 4. 12. 96 I R 151/93, BStBl. II 1997 S. 327). Entsprechendes gilt für die Umsätze aus Inkassotätigkeit, die nach der Höhe der Inkassoprovision und der weiteren Einziehungskosten zu bemessen ist. Die aufgrund der Inkassotätigkeit vereinnahmte Forderungssumme gehört dagegen nicht zu den bei der Berechnung zu berücksichtigenden „gesamten Umsätzen“, weil es sich insoweit – ebenso wie bei der Rückgewähr eines Darlehens – nicht um ein Entgelt für die Inkassoleistung handelt.

BFH v. 4. 12. 96 I R 151/93, BStBl. II 1997 S. 327; ebenso STRECK, KStG § 9 Anm. 17; aA FG Nürnberg v. 24. 5. 71, EFG 1972 S. 39, rkr.; § 9 KStG Anm. 78; LADEMANN/BOOCHS, KStG § 9 Anm. 13; MÖSSNER/SEEGER/LANGE, KStG § 9 Rdnr. 109).

Beim Rediskontgeschäft erhöhen die Rediskontbeträge die „Summe der gesamten Umsätze“.

► *Maßgebender Zeitraum* für die Umsätze ist das Kj. Zwar stellt Abs. 1 Satz 1 nur bei Löhnen und Gehältern auf das Kj. ab. Dies gilt uE aber auch für die Umsätze, also auch bei einem vom Kj. abweichenden Wj. Das folgt auch daraus, daß der SA-Abzug sich nach den im Kj. geleisteten Ausgaben des Stpfl. bemißt.

► *Berechnung der Umsätze* hat uE – entsprechend der Anknüpfung des § 10b Abs. 1 Satz 1 an den umsatzsteuerlichen Begriff der Umsätze – nach der beim Stpfl. angewendeten Art der Umsatzbesteuerung (nach vereinbarten oder vereinnahmten Entgelten) zu erfolgen.

Löhne und Gehälter: Wenn damit der Arbeitslohn iSd. § 19 gemeint wäre, hätte der Gesetzgeber doch wohl diesen Ausdruck gewählt. Der Begriff des Arbeitslohns iSd. § 19 weicht aber von dem Begriff der „Löhne und Gehälter“ iSd. § 275 Abs. 2 Nr. 6 HGB ab. Daher liegt die Annahme nahe, daß jener handelsrechtliche und nicht nur von KapGes. bei der Bilanzierung angewendete Begriff der Löhne und Gehälter maßgebend sein soll, nämlich um den Unternehmen Arbeiten zu ersparen, die nötig wären, wenn sie den Arbeitslohn iSd. § 19 ermitteln müßten. Hierfür spricht auch, daß § 10b auf die „aufgewendeten“, nicht auf die gezahlten Löhne und Gehälter abstellt, also zB die Bildung von Rückstellungen berücksichtigen läßt. S. näher die Kommentare zu § 275 HGB.

Maßgebender Zeitraum für Löhne und Gehälter ist – stets – das Kj., also auch bei einem vom Kj. abweichenden Wj.

Bei Personengesellschaften wird der Satz von 2 vT von demjenigen Teil der gesamten Umsätze (des Kj.) und der im Kj. aufgewendeten Löhne und Gehälter der PersGes. berechnet, der dem Anteil des spendenden Mitunternehmers am Gewinn der Gesellschaft entspricht (R 113 Abs. 1 Satz 3 EStR 1996). Maßgebend ist der steuerliche Anteil; dazu gehören auch Tätigkeitsvergütungen und Nutzungsentgelte iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 2. Die *Wahl des Höchstbetrags* (5 vH oder 2 vT) trifft jedoch jeder Gesellschafter selbst, zumal er ja ggf. weitere Einkünfte oder Umsätze und Löhne berücksichtigen kann.

Einstweilen frei.

100–101

IV. Abzug bis 10 vH des Gesamtbetrags der Einkünfte bei Spenden für wissenschaftliche und als besonders förderungswürdig anerkannte kulturelle Zwecke (Abs. 1 Satz 2)

1. Die mit dem erhöhten Höchstbetrag begünstigten Zwecke

102

Seit 1984 gilt der zusätzliche Höchstbetrag von 5 vH (insges. also ein Satz von 10 vH) für Ausgaben zur Förderung wissenschaftlicher und als besonders förderungswürdig anerkannter kultureller sowie ab VZ 1990 auch für mildtätige Zwecke. Bis VZ 1983 galt die Erhöhung ferner für staatspolitische Zwecke. Dieser erweiterte Spendenabzug kann nur beansprucht werden, wenn der Empfänger in seiner auszustellenden Bescheinigung die Verwendung der Spende für diese Zwecke bestätigt; wird lediglich eine Verwendung „zu gemeinnützigen Zwecken“ bescheinigt, genügt dies zur Gewährung des erhöhten Abzugsbetrags nicht (FG Münster v. 14. 8. 96, EFG 1997 S. 659).

Für die Zuwendungen zu mildtätigen und wissenschaftlichen Zwecken gilt der erhöhte Abzugsatz auch für die Mitgliedsbeiträge (vgl. MÄRKLE/ALBER, BB 1990 Beil. S. 11).

Wissenschaftliche Zwecke: Zum Begriff s. Anm. 45. Es ist nicht erforderlich, daß der Empfänger der Zuwendungen nach seiner Satzung und Tätigkeit ausschließlich oder überwiegend wiss. Zwecke verfolgt. Erforderlich und genügend ist, daß die Zuwendung selbst wiss. Zwecken dient. Das ist auch dann der Fall, wenn der Empfänger zwar überwiegend andere Zwecke verfolgt, die ebenfalls seine Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG begründen, die Zuwendung aber seiner Satzung entsprechend ausschließlich für wiss. Zwecke verwendet (glA DICKHAUT, BB 1952 S. 546; WINTER, StWa. 1968 S. 154). Die FinVerw. hat ihre frühere gegenteilige Ansicht (BMF v. 3. 4. 52, BStBl. I S. 239) grundsätzlich aufgegeben (FinMin. Nds. v. 31. 3. 82, StEK EStG § 10b Nr. 110 = DB S. 826; OFD Düss. v. 16. 12. 82, StEK KStG 1977 § 5 Nr. 49 = WPg. 1983 S. 95). Danach ist nur erforderlich, daß die wiss. Zwecke des Empfängers von seinen anderen stbegünstigten Zwecken eindeutig abgrenzbar sind.

Kulturelle Zwecke: Gem. Anlage 7 der EStR Nr. 4 ist die Förderung kultureller Zwecke die ausschließliche und unmittelbare Förderung der Kunst von Kulturwerten sowie der Denkmalpflege. Dabei ist im einzelnen nach EStR als besonders förderungswürdig anerkannt:

„4. die Förderung kultureller Zwecke, wenn der Empfänger der Zuwendung eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine öffentliche Dienststelle ist.

Förderung kultureller Zwecke ist die ausschließliche und unmittelbare Förderung der Kunst, die Förderung der Pflege und Erhaltung von Kulturwerten sowie die Förderung der Denkmalpflege.

- a) Die Förderung der Kunst umfaßt die Bereiche der Musik, der Literatur, der darstellenden und bildenden Kunst und schließt die Förderung von kulturellen Einrichtungen, wie Theater und Museen, sowie von kulturellen Veranstaltungen, wie Konzerte und Kunstausstellungen, mit ein.
- b) Kulturwerte sind Gegenstände von künstlerischer und sonstiger kultureller Bedeutung, Kunstsammlungen und künstlerische Nachlässe, Bibliotheken, Museen, Archive sowie andere vergleichbare Einrichtungen.
- c) Die Förderung der Denkmalpflege bezieht sich auf die Erhaltung und Wiederherstellung von nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften anerkannten Bau- und Bodendenkmälern. Die Anerkennung ist durch eine Bescheinigung der nach Landesrecht zuständigen oder von der Landesregierung bestimmten Stelle nachzuweisen.“

Kunstvereine sind wegen Förderung kultureller Zwecke begünstigt, nicht wegen Förderung der Volksbildung.

OFD Düss. v. 4. 7. 84 und OFD Köln v. 3. 9. 84, StEK EStG § 10b Nr. 144 = BB S. 2108 = FR S. 561; kritisch dazu MÜLLER-DOTT, BB 1987 S. 1227; im Vordergrund der Tätigkeit eines Kunstvereins steht die Volksbildung iSd. Nr. 5 der Anlage 7 der EStR; insoweit aA, aber für eine Änderung der Regelung in den EStR MAISENBACHER, FR 1988 S. 494.

Zwar ist die Einstufung in die kulturellen Zwecke mit dem erhöhten Höchstbetrag von 10 vH verbunden; dies bringt aber abgesehen davon, daß dieser Höchstbetrag häufig nicht ausgeschöpft wird, den Nachteil, daß die Mitgliedsbeiträge nicht abziehbar sind, weil der kulturelle Zwecke verfolgende Empfänger nicht unmittelbar zum Empfang stbegünstigter Zuwendungen berechtigt ist und über den Weg der Durchlaufspende Mitgliedsbeiträge nicht abziehbar sind (R 111 Abs. 1 Satz 2 EStR 1996; s. Anm. 63).

Verfolgung mehrerer Zwecke mit unterschiedlichem vH-Satz:

- ▷ *Abgrenzung mildtätiger Zwecke von anderen Zwecken:* Nach BMF v. 27. 6. 90 (StEK § 10 b EStG Nr. 222) ist keine Spende zu mildtätigen Zwecken anzunehmen, wenn bei der Verfolgung eines gemeinnützigen Zwecks gleichzeitig mildtätige Zwecke mitverfolgt werden. Die Förderung (nur) mildtätiger Zwecke darf danach nur von Körperschaften bestätigt werden, die nach Satzung und tatsächlicher Praxis mildtätige Zwecke iSd. § 53 AO fördern und die die dafür vereinnahmten Zuwendungen in nachprüfbarer Weise (durch getrennte Aufzeichnungen bei mehreren verfolgten gemeinnützigen Zwecken) ausschließlich für solche Zwecke verwenden. Insbesondere kirchliche Organisationen müssen in ihren Aufzeichnungen und in der tatsächlichen Geschäftsführung den Bereich der mildtätigen Zwecke und der Denkmalpflege (Nr. 4 c der Anlage 7 der EStR), für die allein der erhöhte Abzugssatz von 10 vH in Betracht kommt, nachvollziehbar abgrenzen.
- ▷ *Abgrenzung wissenschaftlicher und kultureller Zwecke von anderen (nicht mildtätigen), insbesondere kirchlichen Zwecken:* Verfolgt der Empfänger neben wissenschaftlichen oder kulturellen Zwecken (Höchstsatz 10 vH) auch andere begünstigte Zwecke (Höchstsatz 5 vH), so soll der erhöhte Höchstsatz von 10 vH nur dann anwendbar sein, wenn die Verfolgung der erhöht begünstigten Zwecke deutlich abgrenzbar ist (BMF v. 3. 4. 52, BStBl. I S. 239; Nds. v. 31. 3. 82, StEK EStG § 10 b Nr. 110; aA OFD Bremen v. 29. 6. 82, StEK EStG § 10 b Nr. 113; BMF v. 3. 4. 52 gegenstandslos). Bei Spenden an kirchliche Körperschaften und Einrichtungen, die die Zuwendungen zur Förderung wissenschaftlicher oder kultureller Zwecke verwenden, wird aber der Höchstbetrag von 10 vH ab VZ 1981 nicht mehr anerkannt (BFH v. 18. 11. 66 VI R 167/66, BStBl. III 1967 S. 365; koord. Ländererlaß, StEK EStG § 10 b Nr. 107 = DB S. 1595; OFD Bremen v. 29. 6. 82 aaO; BMF v. 2. 1. 94, BStBl. I S. 139). Nach Ansicht des BFH verfolgt eine Körperschaft, die ihrer Natur nach kirchlichen Zwecken dient, auch dann nur kirchliche Zwecke, wenn sie Spenden zur Förderung der Wissenschaft verwendet. UE entspricht eine solche Überlagerungstheorie oder Abfärbetheorie weder Wortlaut noch Zweck des Gesetzes. Hält man mit der hM die tatsächliche Verwendung für ein Erfordernis des SA-Abzugs (s. Anm. 34), so ist auch für den anzuwendenden Höchstsatz uE allein der Zweck maßgebend, für den die Spenden tatsächlich verwendet werden; zweifelhaft und zu Lasten des Spenders gehend mag im einzelnen Fall allenfalls die Abgrenzung zwischen kirchlichen und wissenschaftlichen Zwecken sein.
- So auch FG Rhld-Pf. v. 26. 6. 96, EFG S. 1250 rkr.; FG Köln v. 8. 10. 96, EFG 1997 S. 474 nrkr. – Rev. BFH X R 34/97; BFH v. 18. 11. 66 aaO ablehnend auch FG Bad.-Württ./Stuttgart v. 29. 11. 91, EFG 1992 S. 258, rkr.; FG Nürnberg v. 11. 7. 94, EFG S. 1090 mit Anm. O. V., EFG 1995 Beilage 1: trotz Nachweisproblemen über konkrete Verwendung sollte auf tatsächliche Verwendung abgestellt werden; zur Anerkennung mildtätiger oder denkmalpflegerischer Zweckbestimmung von Spenden an kirchliche öffentlichrechtliche Körperschaften BMF v. 24. 1. 94, BStBl. I S. 139.

2. Erhöhter Höchstsatz von 10 vH

103

Für wissenschaftliche, mildtätige (ab VZ 1990) und als besonders förderungswürdig anerkannte kulturelle Zwecke (s. Anm. 102) sind 10 vH vom Gesamtbetrag der Einkünfte (s. Anm. 96) abziehbar.

Verhältnis zum Höchstsatz von 2 vT der Umsätze, Löhne und Gehälter: Wahlweise kann der Spender statt 10 vH des Gesamtbetrags der Einkünfte den

Satz von 2 vT der Summe aus Umsätzen, Löhnen und Gehältern gem. Abs. 1 Satz 1 abziehen (s. Anm. 95). Dieser Satz erhöht sich auch für wissenschaftliche und als besonders förderungswürdig anerkannte kulturelle Zwecke nicht (R 113 Abs. 1 Satz 2 EStR 1996). Andererseits setzt die Inanspruchnahme des erhöhten Höchstsatzes von 10 vH voraus, daß der Stpfl. für die Höhe unter Abs. 1 Satz 1 fallenden Spenden (für kirchliche usw. Zwecke) den Höchstsatz mit 5 vH des Gesamtbetrags der Einkünfte ansetzt. Wendet der Stpfl. hier den Satz von 2 vT an, so gilt dieser Satz für alle Zuwendungen iSd. § 10 b Abs. 1, denn dann kann sich nicht der Satz von 5 vH gem. Abs. 1 Satz 2 „erhöhen“.

Zuwendungen mit unterschiedlichen Höchstsätzen: Macht der Stpfl. sowohl Zuwendungen, für die die Erhöhung nach § 10 b Abs. 1 Satz 2 gilt, als auch andere Zuwendungen (die nur unter Abs. 1 Satz 1 fallen, s. o.), so treffen auch heute noch die Ausführungen in Abschn. 108 EStR 1963 zu. Danach ist (wie auch sonst in solchen Fällen) die für den Stpfl. günstigste Berechnungsart anzuwenden. Am günstigsten ist es für ihn, wenn die erhöht begünstigten Zuwendungen auf den Erhöhungsbetrag von 5 vH und ein nicht gedeckter Teil zusammen mit den anderen Zuwendungen auf den Grundbetrag von 5 vH verrechnet werden (glA FinMin. Bad.-Württ. v. 6. 3. 87, DB S. 663 = BB S. 602).

Beispiel (entsprechend EStR aaO): Gesamtbetrag der Einkünfte eines Ledigen 100 000 DM; Zuwendungen für kirchliche Zwecke 4 000 DM, für wissenschaftliche Zwecke 7 000 DM, zusammen 11 000 DM. Abziehbar sind zunächst einmal die Zuwendungen für wiss. Zwecke mit $100\,000 \times 5\text{ vH} = 5\,000\text{ DM}$ (Ausnutzung des Erhöhungsbetrags). Der Rest von $(7\,000 \text{ ./}. 5\,000 =) 2\,000\text{ DM}$ + andere Spenden 4 000 DM = 6 000 DM ist mit dem Grundbetrag von $100\,000 \times 5\text{ vH} = 5\,000\text{ DM}$ abziehbar. Nicht abziehbar sind $6\,000 \text{ ./}. 5\,000 = 1\,000\text{ DM}$.

E. Abzug von Einzelzuwendungen von mindestens 50 000 DM bei Überschreitung der Höchstsätze (Abs. 1 Sätze 3 und 4)

104

I. Bedeutung der Großspendenregelung

Die sog. Großspendenregelung ist mit Wirkung ab 1. 1. 91 durch das Kultur- und StiftungsförderungsGes. v. 13. 12. 90 (BGBl. I S. 2275; BStBl. I 1991 S. 51) für Spenden von mindestens 50 000 DM zu wissenschaftlichen und als besonders förderungswürdig anerkannten kulturellen Zwecken eingeführt und durch das JStG 1996 v. 11. 10. 95 (BGBl. I S. 1250; BStBl. I S. 438) mit Wirkung ab 1. 1. 96 auf Spenden zu mildtätigen Zwecken ausgedehnt worden. Die damit gegebene Möglichkeit, Spenden in VZ vor oder nach dem Jahr der Zuwendung als Sonderausgabe in entspr. Anwendung des § 10 d abzuziehen, ist geeignet, die Spendenbereitschaft in den Fällen zu fördern, in denen die Höchstbetragsregelungen der stl. Abziehbarkeit im Jahr der Zuwendung Grenzen setzen. Für die Ausdehnung auf alle spendenwürdigen Zwecke (de lege ferenda) WEISS, DStZ 1995 S. 650.

105

II. Voraussetzungen der Großspendenregelung (Abs. 1 Satz 3)

Abs. 3 Satz 3 setzt voraus,

- daß die Spende zur Förderung wissenschaftlicher, als besonders förderungswürdig anerkannte kultureller oder (seit 1996) mildtätiger Zwecke bestimmt ist,

Die Großspendenregelung findet auch bei Zuwendungen an kirchliche öfftl.-rechtl. Körperschaften oder Einrichtungen Anwendung, wenn sie zur Förderung der Denkmalpflege bestimmt sind (BMF v. 2. 1. 94, BStBl. I S. 139).

- daß es sich um eine Einzelzuwendung (zum Begriff s. u.) von mindestens 50 000 DM handelt (sog. Großspende),
- daß diese Einzelzuwendung für sich genommen (ohne die anderen Spenden im VZ) die Höchstsätze des Abs. 1 Satz 1 oder Satz 2 im VZ der Zuwendung überschreitet.

Begriff der Einzelzuwendung: Einzelzuwendung im Sinne der Vorschrift ist dem Wortsinn nach jeder einzelne Abfluß einer Zahlung oder die Zuwendung eines Wirtschaftsguts (R 113 Abs. 2 Satz 1 EStR 1996).

Mehrere Zuwendungen an einen Empfänger als Einzelzuwendung: Nach Auffassung der FinVerw. kann eine Einzelzuwendung auch bei mehreren Zahlungen oder bei Abgabe mehrerer Wirtschaftsgüter angenommen werden, wenn die Zuwendung in einem VZ an denselben Empfänger erfolgt und auf einer einheitlichen Spendenentscheidung des Stpfl. beruht (FM Bayern und Hessen v. 22. 7. 91, StEK EStG § 10b Nr. 234; R 113 Abs. 2 Satz 2 EStR 1996). Für das Vorliegen einer solchen einheitlichen Spendenentscheidung ist der Stpfl. allerdings darlegungs- und beweispflichtig; Zuwendungen zu unterschiedlichen Zeitpunkten sind nach dem Beweis ersten Anscheins regelmäßig als jeweilige Einzelzuwendungen anzusehen.

Zuwendungen an mehrere Empfänger als Einzelzuwendung: Unter denselben Voraussetzungen wie bei mehrfacher Zuwendung an einen Empfänger kommt bei einer Zuwendung an mehrere Empfänger – unabhängig von der Wahl des Durchlaufspendenverfahrens (aA JOST, DB 1991 S. 1853: nur bei Zulässigkeit des Durchlaufspendenverfahrens) – die Annahme einer Einzelzuwendung in Betracht, wenn der Spender gleichzeitig verschiedene Empfänger im Rahmen seiner einheitlichen Spendenentscheidung bedenkt (zB eine eine einheitliche Spende von 50 000 DM zur Förderung der Wissenschaft an zwei Universitäten bereitstellt). Denn das Gesetz stellt nur auf die Tatsache der einzelnen Spende, ihrer Höhe und der Zweckbestimmung, nicht aber auf eine Begrenzung des Adressatenkreises ab (zur Anwendbarkeit bei Durchlaufspenden s. R 113 Abs. 2 Satz 3 EStR 1996; OFD Koblenz v. 24. 3. 97 StEK EStG § 10b Nr. 291). Die Beweislast für das Vorliegen einer einheitlichen Spendenentscheidung bei Zuwendung an mehrerer Empfänger liegt allerdings beim Stpfl.; im Zweifel wird die Zuwendung an einzelne Empfänger bei Fehlen objektiver Umstände für die Annahme eines unmittelbaren Zusammenhangs nur die Feststellung einer Mehrheit von Einzelzuwendungen zulassen.

Einzelzuwendung bei Mitunternehmenschaften: Streitig ist, ob bei Spenden von Mitunternehmenschaften Mitunternehmer von dieser Regelung nur erfaßt werden, wenn ihr Anteil an der Spende mindestens 50 000 DM beträgt, oder es ausreicht, daß die Spende der Mitunternehmenschaft insgesamt diese Höhe erreicht.

► *Auffassung der FinVerw.:* Nach OFD Münster v. 1. 3. 93 (StEK EStG § 10b Nr. 251; ebenso OFD Koblenz v. 24. 3. 97, StEK EStG § 10b Nr. 291 und R 113 Abs. 2 Satz 4 EStR 1996) werden Mitunternehmer vom Anwendungsbereich der Vorschrift nur erfaßt, wenn ihr eigener Spendenanteil mindestens 50 000 DM beträgt. Sie werden insoweit einkommensteuerlich einem Einzelunternehmer gleichgestellt. Folge ist eine unterschiedliche Behandlung einer von der PersGes. geleistete Großspende bei der GewSt. der Gesellschaft einerseits und bei den

ESt- und KStVeranlagungen der Gesellschafter andererseits. Diese unterschiedliche Behandlung beruht auf der mit StÄndG 1992 geschaffenen eigenständigen Spendenabzugsregelung und ist – so OFD Münster v. 1. 3. 93 aaO – gerechtfertigt, weil bei der GewSt. die PersGes. selbst StSubjekt ist (§ 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG), bei dem die Spende nunmehr in einer eigenen – von der einkommen- oder körperschaftsteuerlichen Auswirkung losgelösten – Kürzungsvorschrift zu berücksichtigen ist.

► *Auffassungen im Schrifttum:* BRANDENBERG (JbFStR 1993/1994 S. 278), CREZELIUS (JbFStR 1993/1994 S. 281) und SARRAZIN (JbFStR 1993/1994 S. 280) folgen der Auffassung der FinVerw. mit der Begründung, die Abziehbarkeit von Spenden nach § 10b betreffe dem Grunde nach Ausgaben der privaten Lebensführung der Mitunternehmer; im übrigen müsse die Spende dem Steuersubjekt, bei dem die Spende steuerwirksam werde, und damit dem einzelnen Mitunternehmer zugerechnet werden (ebenso unter Bezugnahme auf die Auffassung der FinVerw. GÉRARD in LADEMANN, § 10b Rn. 121, BLÜMICH/HOFMEISTER § 10b Rn. 50).

Dagegen vertreten FRANK (DB 1992 S. 1295), RAUPACH (JbFStR 1993/1994 S. 280), SCHMIDT (JbFStR 1993/1994 S. 278), SCHMIDT/HEINICKE XVII. (§ 10b Rn. 64) die Auffassung, für die Anwendung der Vorschrift sei nach dem Wortlaut nur erforderlich, daß die Mitunternehmerschaft selbst eine Spende in Höhe von 50 000 DM leiste. Das Gesetz enthalte keine Festlegung, aus wessen Sicht eine „Großspende“ vorliegen müsse; die Auffassung der Gegenmeinung führe zu unbilligen Ergebnissen.

► *Stellungnahme:* Auch die Großspende iSd. § Abs. 1 Satz 3 ist eine Spende im Sinne des Abs. 1 und als solche „als Sonderausgabe“ abziehbar. Mangels einer Sonderregelung für die Zurechnung von Spenden einer Mitunternehmerschaft gilt daher auch für Großspenden, daß sie wie alle anderen Spenden den einzelnen Mitunternehmern (nur) in Höhe des auf sie entfallenden Spendenanteils zuzurechnen sind. Denn die Hingabe von Spenden berührt nicht den einheitlich festzustellenden Gewinn der Mitunternehmerschaft, sondern allein die private Verwendung von Einkommen der Gesellschafter. Zutreffend hat daher BFH v. 3. 12. 63 I 121/62 U (BStBl. III 1964 S. 81) für die Beurteilung, ob die Spendenhöchstbeträge iSd. § 10b überschritten worden sind, allein auf die jeweiligen Verhältnisse der einzelnen Mitunternehmer abgestellt. Die Gleichbehandlung mit spendenden Einzelunternehmern oder Privatpersonen (Notwendigkeit einer Großspende in der Person des Mitunternehmers) ist auch nicht unbillig. Sie entspricht dem in der Fassung der Vorschrift erkennbar werdenden Willen des Gesetzgebers, dem „Spender“ (als demjenigen, den die Zuwendung wirtschaftlich belastet, s. Anm. 22) als Ausgleich für die nicht alltägliche Bereitschaft zur Belastung eigenen Vermögens durch eine „Großspende“ eine partielle Ausnahme von den Höchstbetragsgrenzen des § 10b gewähren.

106 Einstweilen frei.

107 III. Rechtsfolgen: Verteilung der Großspende durch Rücktrag und Vortrag

Großspenden können seit VZ 1991 (s. Anm. 104), soweit sie im Jahr der Leistung die Höchstsätze gem. Abs. 1 Sätze 1–2 übersteigen, in den vorangegangenen zwei VZ (jeweils bis zu den Höchstsätzen) abgezogen (Rücktrag) und mit dem verblei-

benden Anteil sodann – wieder im Rahmen der Höchstsätze – in den fünf folgenden VZ (Vortrag) abgezogen werden (Abs. 1 Satz 3). Dies gilt für Zwecke der ESt.; für die KSt. und die GewSt. gelten eigene Regelungen. Danach können KStpfl. Großspenden gem. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG idF des JStG 1996 lediglich auf das Jahr der Zuwendung und die sieben folgenden Jahre verteilen (Parteispenden sind nach § 9 Abs. 1 Nr. 5 KStG generell vom Verlustabzug ausgeschlossen). Auch bei der GewSt. scheidet ein Rücktrag aus (§ 9 Nr. 5 Satz 2 GewStG; siehe auch OFD Koblenz v. 24. 3. 97, StEK EStG § 10b Nr. 29).

Entsprechende Anwendung des § 10 d (Abs. 1 Satz 4): Von der Großspende ist im Jahr der Zuwendung der Höchstbetrag nach Abs. 1 Satz 1 oder Satz 2 – soweit er durch andere Spenden nicht verbraucht ist – abzuziehen. Dabei ist die für den Stpfl. günstigste Abzugsreihenfolge anzuwenden mit der Folge, daß vorrangig die nicht rück- oder vortragbaren Spendenbeträge und sodann die früheren, zurück- oder vorgetragenen Großspendenbeträge abzuziehen sind; die im jeweiligen VZ geleistete Großspende ist also an letzter Stelle abzuziehen.

► **Rücktrag:** Der verbleibende nicht abziehbare Anteil dieser Großspende ist sodann in die zwei vorangegangenen VZ zurückzutragen und in ihnen im Rahmen der Höchstbeträge des Abs. 1 Sätze 1 und 2 sowie des Höchstbetrags gem. § 10 d Abs. 1 Satz 1 (beim Rücktrag um 2 Jahre) abzuziehen. Ab VZ 1994 kann der Stpfl. ganz oder teilweise auf den Rücktrag verzichten (§ 10 d Abs. 1 Sätze 4 und 5).

► **Vortrag:** Der im Rahmen des Rücktrags nicht abgezogene Betrag kann im Rahmen der Höchstbeträge des Abs. 1 Sätze 1 und 2 in den dem VZ der Zuwendung folgenden fünf VZ abgezogen werden.

► **Gesonderte Feststellung:** Ab VZ 1996 ist der am Schluß des VZ verbleibende Spendenvortrag gesondert festzustellen (Abs. 1 Satz 4 iVm. § 10 d Abs. 3 Satz 1).

Einstweilen frei.

108–109

Erläuterungen zu Abs. 2: Parteispenden

Schrifttum: s. auch Materialsammlung von HORLEMANN, DStZ 1986 S. 35. HOFFMANN, Zuwendungen an polit. Parteien, FR 1953 S. 54; MÜLLER, Die Beiträge zu polit. Parteien in eink.- u. körpstl. Betrachtung, DStR 1953 S. 177; OSWALD, StBp. 1968 S. 136 (begünstigte Parteien); FELIX, Stl. Berücks. von Beiträgen und Spenden an polit. Parteien, DB 1979 S. 1530 (zu BVerfG v. 24. 7. 79 2 BvF 1/78, BStBl. II S. 612); HENKE u. SEIFERT, StRK-Anm. EStG 1975 Allg. R. 12 (zu BVerfG v. 24. 7. 79 2 BvF 1/78, BStBl. II S. 612); SCHMIDT-BLEIBTREU, BVerfG zur stl. Berücks. von Beiträgen und Spenden an polit. Parteien BB 1979 S. 1135; VON ARNIM, Verfassungsfragen der Parteienfinanzierung, ZRP 1982 S. 294, DERS., Parteienfinanzierung, eine verfassungsrechtliche Untersuchung (Heft 52 der Schriftenreihe des Karl-Bräuer-Instituts des Bundes der Steuerzahler), Wiesb. 1982; DANZER, Steuer- und strafrechtl. Aspekte der Parteienfinanzierung durch Spenden, AG 1982 S. 57 mwN; FELIX/STRECK, Der Steuerrechtsstatus der Staatsbügl. Vereinigung 1954 e. V., DB 1982 S. 461, dazu IBER, DB 1982 S. 2104 mit Erwid. ebd. S. 2107; KLEIN, Parteien sind gemeinnützig – das Problem der Parteienfinanzierung, NJW 1982 S. 735; SCHMITZ, Zur Neuordnung der stl. Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an polit. Parteien, FR 1982 S. 113 (Gesetzgebungsvorschlag); STEHLE, Stl. Probleme u. Abgrenzungen bei Zuwendungen an Berufsverbände u. polit. Parteien, DB 1982 S. 1485; VON ARNIM, Aktuelle Probleme der Parteienfinanzierung, Stellungnahme Nr. 18 des Karl-Bräuer-Inst. des Bundes der Steuerzahler, Wiesb. 1983; DERS., Zur Neuordnung der Parteienfinanzierung, DÖV 1983 S. 486; BILSDORFER, Spendenabzug und Steuerstrafrecht, NSt. Spenden Steuerstrafrecht Darst. 1 (15. 9. 83), dazu GAST-DE HAAN, ebd. Einzelfr. 1 (15. 10. 83); FRICK, Zuwendungen an

polit. Parteien in strechtl. Sicht, BB 1983 S. 1336; KOCH, Die Vorschläge der Sachverständigenkommission zur Neuordnung der Parteienfinanzierung insbes. zur Änd. des stl. Spendenrechts, DSz 1983 S. 244; KOCH, Die Vorschriften des EStG und des KStG über den Spendenabzug sind reformbedürftig, Inst. FuSt. Brief 223, Bonn 1983; KOHLMANN/FELIX, Zur Zulässigkeit der Förd. polit. Parteien durch KapGes., DB 1983 S. 1059; KOHLMANN/MITTELSTEINER/LUDERSEN/OTTO/VOLK, Die Parteispendenproblematik, Themenheft der Zeitschrift *Wistra*, Köln 1983; KULTITZ, Unternehmer Spenden an polit. Parteien, Berlin 1983; LANG, Der Steuerrechtsstatus der Staatsbürgerl. Vereinigung 1954 e. V. und die Steuerabzugsfähigkeit der von ihr vereinnahmten Spenden, Köln 1983; LANG, Stl. Abzugsfähigkeit der Spenden, JbFStR 1983/84 S. 205 ff. (212–220); SACHVERSTÄNDIGENKOMMISSION PARTEIENFINANZIERUNG, Bericht zur Neuordnung der Parteienfinanzierung, Beil. zu BAnz. v. 26. 5. 83; VOLK, Spenden – Steuern – Strafrecht, DSz 1983 S. 223; DANKMEYER, VO z. Änd. der EStDV und zur Aufhebung anderer Verordnungen v. 7. 3. 84, DB 1984 S. 683; FELIX/STRECK, Inhalte und Tragweite der Reform der ertragstl. Abzugsfähigkeit staatspolit. u. staatsdemokrat. Ausgaben aufgrund der Novelle 1983 des Parteiengesetzes, DSz 1984 S. 79; GÉRARD, Mitgliedsbeiträge und Spenden an polit. Parteien, NWB F. 2 S. 4271 (16. 1. 84); LANG, Steuermindernde Parteienfinanzierung, StuW 1984 S. 15; LIST, Fördergesellschaften und Parteienfinanzierung, BB 1984 S. 460; DERS., Verfahrensfragen zur Vergangenheitsbewältigung der Parteienfinanzierung, DSz 1984 S. 287; MEIER/MEIER, Steuerabzug auch bei Spenden an Wählergemeinschaften?, FR 1984 S. 443; MEYER-ARNDT, Verdeckte Parteispenden, Steuerrecht und Steuerstrafrecht, StbJb. 1984/85 S. 239 (dazu NIEMANN, Bericht über Podiumsdiskussion, ebd. S. 269); O. V., Das Parteienfinanzierungsgesetz, DB 1984 S. 535; SCHOLTISSEK, Mitgliedsbeiträge und Spenden an polit. Parteien, Inf. 1984 S. 505; DENNINGER, Zur steuerrechtlichen Abzugsfähigkeit von Parteispenden vor dem 1. 1. 84, AG 1985 S. 263; FELIX, Die Politik ist auf dem Weg in den Kommerz, Blick durch die Wirtschaft v. 23. 5. 85 Nr. 98 S. 4; FELIX und OTTO, DSz 1985 S. 152 ff. zu AG Köln v. 5. 11. 84 betr. mittelbare Parteispenden; FELIX, Anm. zu AG Köln v. 20. 12. 84, DSz 1985 S. 231; DERS., Kenntnis der Finanz- u. Justizbehörden von der mittelbaren und verdeckten Parteienfinanzierung, DSz 1985 S. 600; DERS., Vertrauensschutz für Spendenbescheinigung, FR 1985 S. 598 (Anm. zu FG Münster v. 3. 9. 85); DERS., Parteispenden, MDR 1985 S. 457; GIESBERTS, Politisch motivierte Spenden (Beiträge), StWK Gr. 4 S. 1038–1043 (27. 8. 85); GROH, Die steuerrechtlichen Grundlagen der Parteispendenverfahren, NJW 1985 S. 993; C.-H. HEUER, Treu und Glauben im Zusammenhang mit Parteispenden, DSz 1985 S. 594 (Anm. zu FG Münster v. 3. 9. 85); IPSEN, Steuerbegünstigung und Chancenausgleich Verfassungsrechtl. Überlegungen zur Neuordnung der Parteienfinanzierung, JZ 1985 S. 1060; JAKOB, Die Verwirkung von Steueransprüchen bei Spenden an polit. Parteien über Spendensammelvereine, DB 1985 Beil. 8 zu Heft 13; N. MEIER, Sind Spenden an Auslandsgruppen polit. Parteien gem. § 10b Abs. 2 EStG abzugsfähig?, FR 1985 S. 321; ULSENHEIMER, Das Madaus-Urteil des AG Köln – Leitpfad oder Irrweg im Dickicht der Parteispendenaffäre?, NJW 1985 S. 1929; ARNDT, StRK-Anm. EStG 1975 § 10b R. 4 (Anm. zu BVerfG v. 14. 7. 86 2 BvE 2184, 2 BvR 442/84, BStBl. II S. 684); DE BOOR/PFEIFFER/SCHÜNEMANN, Parteispendenproblematik, Köln 1986; FELIX, DSz 1986 S. 282 (Anm. zu BFH v. 4. 3. 86 VIII R 188/84, BStBl. II S. 373); DERS., DSz 1986 S. 363 (zu FG Bremen v. 5. 3. 86 betr. mittelbare Parteispenden über die Staatsbürgerl. Vereinigung von 1954 e. V.); DERS., DSz 1986 S. 412 (zu LG Hamb. v. 6. 3. 86 betr. mittelbare Parteispenden über die Staatsbürgerl. Vereinigung e. V., sog. Reemtsma-Urteil); DERS., Sonderausgabenabzug für polit. Parteien, FR 1986 S. 411 (Anm. zu BVerfG v. 14. 7. 86 2 BvE 2/84, 2 BvR 442/84, BStBl. II S. 684); GOUTIER, Zur Abzugsfähigkeit von Spenden an die Staatsbürgerl. Vereinigung e. V. und zum Fehlen einer steuerrechtlichen Verantwortlichkeit der Spender, NWB F. 3 S. 6261 (9. 6. 86); JAKOB (Hrsg.), Die Förd. polit. Parteien über Spendensammelvereine – stl. Aspekte eines Ausschnitts der Parteispendenproblematik, Stuttg./München/Hann. 1986; JAKOB/JÜPTNER, Steuerfragen der mittelbaren Parteienfinanzierung über Organisationen, Stuttg. 1986 (mit zahlr. Nachweisen); KESSLER, Zur Abziehbarkeit von Spenden an die Staatsbürgerl. Vereinigung, FR 1986 S. 482; MEYER-ARNDT, Treu und Glauben bei Spenden, DSz 1986 S. 353; DERS., Spenden mit politischer Zweckbestimmung – die Lage Ende 1986, StbJb. 1986/87 S. 377; BREUER, Mittelbare Täterschaft und Unrechtsbewußtsein bei mittelbaren Parteispenden, DÖV 1987 S. 169; FELIX, StHinterziehung bei mittelbarer Parteienfinanzierung, FR 1987 S. 73; DERS., StuW 1987 S. 66 (zu FG Köln v. 15. 11. 85 betr. Verein, der

mittelbare Parteizuwendungen weiterleitete); DERS., Keine StHinterziehung durch unvollständige Spendenbescheinigung, DStZ 1987 S. 103; FRANK, Zur Strafbarkeit bei verdeckten Parteispenden, DRiZ 1987 S. 449; GAST-DE HAAN, StHinterziehung bei mittelbarer Parteienfinanzierung über eine als gemeinnützig anerkannte Organisation?, DStZ 1987 S. 127; LINCK, Untersuchungsausschüsse und Privatsphäre, ZRP 1987 S. 11; RISSE, Es raste der See, BB 1987 S. 733; TIEDEMANN, Die Parteispendenentscheidung des BGH, NJW 1987 S. 1247; UELNER, Subventionsvergabe durch politische Parteien, JbFfSt. 1987/88 S. 11; HORLEMANN, Änderungen des StRechts durch das Fünfte Ges. zur Änderung des ParteienG, DStZ 1988 S. 116; O. V., Materialsammlung zur Parteispendenproblematik, HFR 1988 S. 60; O. V., Zum subjektiven Tatbestand der leichtfertigen StVerkürzung bei verdeckten Parteispenden, DStR 1988 S. 725; O. V., Der Ausschluß kommunaler Wählergemeinschaften von der Parteispendenregelung war verfassungswidrig, DStZ 1988 S. 535; IPSEN, Globalzuschüsse statt Wahlkampfkostenerstattung, JZ 1992 S. 753; BOGLER, Neuregelung der steuerlichen Begünstigung von Parteispenden, DB 1994 S. 250; DRYSCH, Staatliche Parteienfinanzierung und kein Ende: Das neue Parteienfinanzierungsgesetz, NVwZ 1994 S. 218; HOFMANN, Die staatliche Teilfinanzierung der Parteien, NJW 1994 S. 691; SENDLER, Verfassungsgemäße Parteienfinanzierung?, NJW 1994 S. 365; SCHÖNWALD, Die Neuregelung der steuerlichen Begünstigung von Parteispenden, BuW 1996 S. 204.

Reformvorschläge: EStKommission, Schriftenreihe des BMF Heft 7, Bonn 1964 S. 154–157; StReformkommission, Schriftenreihe des BMF Heft 17, Bonn 1971 S. 173 f.; Entwurf eines EStG 1975 §§ 69–73, BTDrucks. 7/1470 S. 50–52, 281; Sachverständigenkommission beim Bundespräsidenten zur Neuordnung der Parteienfinanzierung, Beil. 25/83 zum Bundesanzeiger, Köln 1983; KOCH (Inst. FuSt.), Brief Nr. 223, Bonn 1983; KRÖGER, DStZ 1986 S. 419 u. 544; SCHLEDER, DB 1985 S. 1263; dazu NEUHOFF, DB 1986 S. 880 mit Erwid. v. SCHLEDER ebd. S. 883.

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2

I. Überblick zum Parteispendenabzug

110

Abs. 2 enthält seit der Neufassung des § 10b durch das StReformG 1990 (s. Anm. 2) eine abschließende und eigenständige Regelung für den Sonderausgabenabzug von Mitgliedsbeiträgen und Spenden an politische Parteien, lediglich hinsichtlich der Zuwendung und Bewertung von Sachspenden ergänzt durch Abs. 3. Zuvor war der stl. Abzug von Parteispenden Teil der Gesamtregelung des Spendenabzugs gem. Abs. 1 und somit hinsichtlich der Abzugshöchstbeträge den Spenden zu anderen Zwecken gleichgestellt (zur Rechtsentwicklung des Spendenabzugs insgesamt s. Anm. 2, speziell zum Parteispendenabzug Anm. 112); dies scheiterte an der Rspr. des BVerfG (s. Anm. 112 und 120). Die Abziehbarkeit von Mitgliedsbeiträgen und Spenden an politische Parteien gehörte und gehört neben den anderen Elementen der Parteienfinanzierung wie Wahlkampfkostenerstattung bzw. Chancenausgleich zu den Feldern, auf denen das Bedürfnis der Parteien, sich eine für angemessen gehaltene Finanzierung zu schaffen, mit den verfassungsrechtlichen Grenzen des gesetzgeberischen Spielraums kollidierte. Dies veranlaßte das BVerfG mehrfach, – zT auch unter Änderung seiner eigenen Rspr. –, dem Gesetzgeber unter Gewährung von Übergangsfristen jeweils ua. eine Änderung der Regelungen in § 10b aufzugeben.

In den VZ vor 1983 galten für den SA-Abzug die Höchstbeträge von 1 800 DM pro Kj. und Stpfl. und 3 600 DM im Falle der Zusammenveranlagung. Der SA-Abzug von unmittelbar den Parteien zugewendeten Spenden war unproblematisch. Noch nicht abschließend geklärt sind die stl. Probleme der mittelbaren

Parteienfinanzierung über andere Organisationen, also die Umwegfinanzierung der Parteien (s. Anm. 116). Umstritten ist hier, ob und unter welchen Voraussetzungen ein Spender einen Gutgläubensschutz in Anspruch nehmen kann (s. dazu Anm. 117) und ob Parteispenden Betriebsausgaben sein können (s. dazu Erl. zu § 4 Abs. 6).

In den VZ 1984–1988 galt die Übergangsregelung des § 52 Abs. 13 b. Danach ist zwischen vor und ab dem 15. 7. 86 geleisteten Parteispenden zu unterscheiden. Vor dem Stichtag gelten der Höchstbetrag von 5 vH des Gesamtbetrags der Einkünfte oder 2 vT der Summe aus Umsätzen, Löhnen und Gehältern (§ 52 Abs. 13 b Satz 3). Nach dem Stichtag gelten als Höchstgrenzen feste Höchstbeträge, nämlich 100 000 DM pro Kj. und Stpfl. bzw. 200 000 DM bei Zusammenveranlagung (§ 52 Abs. 13 b Satz 2). Ein Gutgläubensschutz für Umwegfinanzierungen (mittelbare Parteienfinanzierung; s. Anm. 116) ist in den VZ 1984–1988 ausgeschlossen; der sog. Parteispendenskandal, allgemein ins Bewußtsein gerückt spätestens im Jahre 1981, schließt uE eine Berufung auf Gutgläubigkeit aus.

In den VZ 1989–1993 war der SA-Abzug von Parteispenden gem. § 10 b Abs. 2 aF pro Kj. und Stpfl. auf 60 000 DM begrenzt, also bei zusammenveranlagten Ehegatten auf 120 000 DM (Abs. 2 Satz 1; Anm. 124). Spendete ein Stpfl. an eine Partei über 40 000 DM im Kj., so war sein SA-Abzug davon abhängig, daß der Spendenbetrag im Rechenschaftsbericht der Partei ausgewiesen wurde (Abs. 2 Satz 3; s. Anm. 130). Ergänzt wurde und wird die stl. Förderung von Parteispenden durch die StErmäßigung nach § 34 g (Abs. 2 Satz 2; s. Anm. 128).

Nach BVerfG v. 9. 4. 92 (2 BvE 2/89, BStBl. II S. 766) waren diese Höchstbeträge (60 000 DM für Ledige und 120 000 DM für Verheirate) verfassungswidrig, gleichwohl aber bis zu einer gesetzlichen Änderung, längstens aber bis zum Jahresende 1993 hinzunehmen.

Seit VZ 1994 beträgt der Höchstbetrag abziehbarer Mitgliedsbeiträge und Spenden an Parteien für Ledige 3 000 DM sowie für Verheiratete 6 000 DM. Zugleich wurde die Regelung über den Ausweis im Rechenschaftsbericht für Parteispenden über jährlich 40 000 DM hinaus (Abs. 1 Satz 3 aF) gestrichen.

111 Einstweilen frei.

112

II. Rechtentwicklung des Abs. 2

§ 13 Abs. 1 Nr. 7 EStG 1920 ließ den Abzug von Beiträgen an „politische Vereinigungen“ bis zu einem Gesamtbetrag von 10 vH des Einkommens zu. „Politische“ Vereinigungen waren solche, deren Zweck auf die Förderung einer einzelnen politischen Partei gerichtet war (STRUTZ, EStG 1920, 2. Aufl. § 13 Anm. 117). Die unmittelbare Förderung politischer Parteien wurde im Gesetz nicht angesprochen.

ÄndG v. 24. 3. 21 (RGBl. S. 313) beseitigte die Begünstigung.

StNG v. 16. 12. 54 (BGBl. I S. 373; BStBl. I S. 575) dehnte die Begünstigung des § 10 b auf die Förderung staatspolitischer Zwecke aus. Darunter fiel nach § 49 Ziff. 1 u. 2 EStDV 1955–57 auch die Förderung politischer Parteien (FinAussch., BTDrucks. 2/961 S. 6).

BVerfG v. 21. 2. 57 und v. 24. 6. 58 (1 BvR 241/56, BGBl. I S. 367, BStBl. I S. 208 betr. § 48 Ziff. 1 a EStDV 1955; 2 BvF 1/57, BGBl. I S. 447, BStBl. I S. 403 betr. § 49 Ziff. 1 und 2 EStDV 1955 u. 1956/57) erklärte die Förderung der

politischen Parteien wegen ungleicher Behandlung der Parteien in dieser Form für verfassungswidrig. Infolgedessen schloß § 49 EStDV 1958 ff. die Förderung politischer Parteien aus der Begünstigung nach § 10b aus.

§ 34 ParteienG v. 24. 7. 67 (BGBl. I S. 773; BStBl. I S. 360) ließ in § 10b Abs. 2 den Abzug von Beiträgen und Spenden an politische Parteien ab 1. 1. 67 wieder zu (vgl. FinVerw., StEK EStG § 10b Nr. 21 = DB 1968 S. 871 = EDSz 1968 S. 250). Abziehbar waren im Kj. 600 DM, bei zusammenveranlagten Ehegatten 1200 DM. Verfassungsgemäß nach BVerfG v. 3. 12. 68 2 BvE 1, 3, 5/67, BStBl. II 1969 S. 458; v. 24. 7. 79 2 BvF 1/78, BStBl. II S. 612.

Ges. v. 18. 8. 80 (BGBl. I S. 1537, BStBl. I S. 581): Der Höchstbetrag der abzichbaren Beiträge und Spenden wurde ab 1980 verdreifacht (§ 52 Abs. 17a EStG 1981).

Ges. zur Änderung des ParteienG ua. Ges. (sog. ParteienfinanzierungsG) v. 22. 12. 83 (BGBl. I S. 1577; BStBl. 1984 I S. 7): Neuregelung der stl. Behandlung von Parteispenden. Während § 48 EStDV 1958–1981 Zuwendungen an Parteien aus dem Bereich der staatspolitischen Zwecke ausdrücklich ausgeschlossen hatte, wurden „Mitgliedsbeiträge und Spenden an politische Parteien iSd. § 2 ParteienG“ nunmehr zu Ausgaben zur Förderung „staatspolitischer“ Zwecke erklärt (Abs. 2 Satz 1) mit der Folge, daß Parteispenden nicht lediglich im Rahmen absoluter Höchstbeträge, sondern – gemeinsam mit den übrigen stbegünstigten Zuwendungen – bis zur Höhe von 5 vH des Gesamtbetrags der Einkünfte oder 2 vT der Summe von Umsätzen, Löhnen und Gehältern in die StBegünstigung einbezogen wurden (sog. *Großspendenregelung*). Abs. 2 Satz 2 versagte den SA-Abzug von Spenden an eine Partei im Gesamtwert von über 20 000 DM im Kj. bei Verstoß gegen das Publizitätsgebot des § 25 Abs. 2 ParteienG. Kein SA-Abzug von Parteispenden, soweit für sie die StErmäßigung nach § 34 g (sog. *Kleinspendenregelung*) gewährt worden ist (neuer Abs. 1 Satz 2).

BVerfG v. 14. 7. 86 (2 BvE 2/84, 2 BvR 442/84, BStBl. II S. 684) erklärte die Neufassung insoweit für verfassungswidrig, als sie die stl. Abziehbarkeit von Parteispenden nicht auf einen für alle Stpflichtigen gleichen Höchstbetrag begrenzte, erklärte die Vorschrift aber nicht für nichtig, sondern erlaubte ihre Anwendbarkeit im Wege der vorläufigen StFestsetzung gem. § 165 AO unter Begrenzung auf einen für alle Stpfl. gleichen Höchstbetrag von 100 000 DM (entsprechende Übergangsregelung gem. Schreiben des BMF v. 29. 9. 86, BStBl. I S. 488, und § 52 Abs. 13b).

Fünftes Ges. zur Änderung des ParteienG ua. Gesetze v. 22. 12. 88 (BGBl. I S. 2615; BStBl. I 1989 S. 40): Mitgliedsbeiträge und Spenden an politische Parteien wurden aus den „Ausgaben zur Förderung staatspolitischer Zwecke“ und damit aus den Kreis der gemeinnützigen Zwecke (§ 52 Abs. 2 Nr. 3 AO) wieder herausgenommen. Der neu gefaßte Abs. 2 regelt abschließend den Abzug von Mitgliedsbeiträgen und Spenden an politische Parteien unter Begrenzung auf feste Höchstbeträge von 60 000 DM pro Kj. und Stpfl. (120 000 DM bei Zusammenveranlagung). Das Publizitätsgebot gem. § 25 Abs. 2 ParteienG für Parteispenden im Rechenschaftsbericht der Partei als Voraussetzung für den SA-Abzug wurde auf Spenden über 40 000 DM an eine Partei im Kj. heraufgesetzt (Abs. 2 Satz 3). Übergangsregelung für die VZ 1984–1988 (§ 52 Abs. 13b).

BVerfG v. 9. 4. 92 (2 BvE 2/89, BStBl. II S. 766) erklärte die mit der Neufassung des § 10b Abs. 2 EStG eingeführte Abziehbarkeit von Mitgliedsbeiträgen und Spenden an politische Parteien in Höhe von 60 000 DM für Ledige und 120 000 DM für Verheirate für verfassungswidrig mit der Maßgabe, daß sie bis zu

einer vom Gesetzgeber vorzunehmenden Änderung, längstens aber bis zum Jahresende 1993, hinzunehmen sei.

Das Sechste Ges. zur Änd. des PartG und and. Ges. v. 28. 1. 94 (BGBl. I S. 142; BStBl. I S. 207) verringerte den Höchstbetrag abziehbarer Mitgliedsbeiträge und Spenden an Parteien mit Wirkung ab 1. 1. 94 für Ledige auf 3 000 DM sowie für Verheiratete auf 6 000 DM. Zugleich wurde die Regelung über die Aufnahme von Parteispenden über jährlich 40 000 DM hinaus im Rechenschaftsbericht PartG (Abs. 1 Satz 3 aF) gestrichen. Die Steuerbegünstigung von Parteispenden durch KStpf. in § 9 Abs. 1 Nr. 3 KStG aF wurde ebenfalls gestrichen.

113–114 Einstweilen frei.

B. Parteispendenabzug bis VZ 1993

I. Rechtslage bis VZ 1983

115 1. Überblick

Bis VZ 1966: Zur Rechtslage vor 1958 s. Anm. 112. Infolge der Entscheidungen des BVerfG v. 21. 2. 57 und 24. 6. 58 (s. Anm. 112) waren im Jahre 1958 bis 1966 Parteispenden überhaupt vom SA-Abzug ausgeschlossen (§ 49 EStDV 1958 ff.).

In den VZ 1967 bis 1979 konnten Beiträge und Spenden an politische Parteien insgesamt bis zum Höchstbetrag von 600 DM im Kj. abgezogen werden, bei Zusammenveranlagung bis 1 200 DM. Die Regelung war verfassungsgemäß (BVerfG v. 3. 12. 68 2 BvE 1, 3, 5/67, BStBl. II 1969 S. 458; v. 24. 7. 79 2 BvF 1/78, BStBl. II S. 612).

In den VZ 1980 bis 1983 betragen die Höchstbeiträge 1 800 DM im Kj. bzw. bei Zusammenveranlagung 3 600 DM. Die Verdreifachung der Höchstbeiträge erfolgte durch Ges. v. 18. 8. 80 (s. Anm. 112). Bei der Anhebung der Höchstbeiträge hielt sich der Gesetzgeber uE in den verfassungsrechtlichen Grenzen (vgl. BVerfG v. 24. 7. 79 aaO S. 616). Beiträge und Spenden waren für den Höchstbetrag zusammenzurechnen. Für den Höchstbetrag von 3 600 DM bei Zusammenveranlagung war es gleichgültig, welcher Ehegatte die Beiträge oder Spenden geleistet hatte und ob sie nur von einem oder beiden Ehegatten aufgewendet worden waren (vgl. Abschn. 86 a EStR; TROLL, DStZ 1967 S. 268).

2. Verdeckte Parteispenden (Umwegfinanzierung)

116 a) Begriff und Methoden

Mit verdeckten Parteispenden sind gemeint,

- unmittelbare Zuwendungen an eine Partei, die ihr in stl. anderer Form statt als Sonderausgaben iSd. § 10b zugeführt werden;
- mittelbare Zuwendungen, die von der empfangenden Organisation an politische Parteien weitergeleitet werden („Umwegfinanzierung“ der Parteien).

Anlaß für die Umwegfinanzierung war, daß sich die Parteien im Verhältnis zu ihren verfassungsmäßigen Aufgaben unzureichend finanziert sahen und – ebenso wie ihre Förderer – nach Wegen zu einer höheren stl. Wirkung von Parteispenden suchten.

Methoden der Umwegfinanzierung politischer Parteien zielten darauf, die Zuwendungen in größerem Umfang abziehbar zu machen, und zwar als

- ▷ *Betriebsausgaben*, abziehbar in voller Höhe, etwa durch
 - Zuwendungen an *Berufsverbände*;
 - *Bezahlung von Leistungen* zu unangemessen hohen Preisen an den Parteien nahestehende Empfänger (zB durch Aufgabe von geschäftlichen Anzeigen in Parteizeitungen und -zeitschriften; Bezahlung eines wissenschaftlichen Gutachtens, vgl. den Fall BFH v. 4. 3. 86 VIII R 188/84, BStBl. II S. 373);
- ▷ *Sonderausgaben* iSd. § 10b Abs. 1 (abziehbar in Höhe von 5 oder 10 vH der Einkünfte oder 2 vT von Umsatz, Löhnen und Gehältern) an eine zum Empfang solcher Spenden berechtigte Organisation, besonders zB an die nach § 49 EStDV anerkannten Organisationen zur Förderung staatspolitischer Zwecke (die aber gerade nicht politische Parteien fördern durften; vgl. § 49 EStDV, Abschn. 112 EStR 1956/57–1981).

Parteispendenaffäre: Darunter wird die durch die Ermittlungen zunächst der Steuerfahndungsstelle Bonn-St. Augustin, dann der Bonner Staatsanwaltschaft und später auch anderer Staatsanwaltschaften in den Jahren 1976 bis etwa 1983 (zB Durchsuchung der Geschäftsräume der *Staatsbürgerlichen Vereinigung 1954 e. V.* am 30. 6. 81) bekanntgewordene illegale Parteienfinanzierung über Berufsverbände und gemeinnützige Organisationen verstanden, die zu über 1000 Strafverfahren gegen Unternehmensführer und Politiker wie zu zahlreichen Finanzgerichtsverfahren führte (s. im einzelnen KILZ/PREUSS, Flick – Die gekaufte Republik, Rowohlt Taschenbuch, Hamburg 1983; WAGNER, Tatort Finanzministerium, Rowohlt Taschenbuch, Hamburg 1976; Bericht des Untersuchungsausschusses des Landtags von Ba.-Württ., Drucks. 9/4580). Allein von der Staatsbürgerlichen Vereinigung 1954 e. V. erhielten CDU/CSU und FDP zwischen 1969 und 1980 214 Mio. DM (KILZ/PREUSS aaO S. 79–85; WAGNER aaO S. 38); die SPD finanzierte sich in gleicher Weise, vor allem über die parteinahe Friedrich-Ebert-Stiftung (vgl. KILZ/PREUSS aaO S. 86–90; WAGNER S. 41–45).

b) Korrektur des Abzugs mittelbarer Parteispenden

117

Da die verdeckten Parteispenden tatsächlich nicht den geltend gemachten begünstigten Zwecken iSd. § 10b zugeführt wurden, waren die StBescheide rechtswidrig (über den Abzug von Parteispenden als Betriebsausgaben s. Erl. zu § 4 Abs. 6). Als Rechtsgrundlage für eine Korrektur dieser Rechtswidrigkeit kommt grundsätzlich nur § 173 AO in Betracht. Zur Schutzwürdigkeit des Vertrauens in den Bestand der StFestsetzung s. Anm. 118.

Berichtigungsvorschrift: § 175 AO wird idR ausscheiden. Denn § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO setzt ein Ereignis voraus, das nachträglich eingetreten ist, dh. nachdem der StAnspruch entstanden und – im Fall der Änderung eines StBescheids – nachdem dieser StBescheid ergangen ist (BFH v. 26. 7. 84 IV R 10/83, BStBl. II S. 786; v. 21. 4. 88 IV R 215/85, BStBl. II S. 863, und v. 19. 7. 93 GrS 2/92, BStBl. II S. 897); § 175 AO betrifft die ursprünglich fehlerfreie Festsetzung, deren Richtigkeit erst nach dem Wirksamwerden des ursprünglichen Bescheides (§ 124 Abs. 1 Satz 1 AO) durch ein Ereignis beseitigt wird, das stl. Wirkung für die Vergangenheit hat (vgl. KÜHN/HOFMANN, § 175 AO Anm. 3; TIPKE/KRUSE, § 173 AO Tz. 15).

Dagegen erstreckt sich der Anwendungsbereich des § 173 AO auf Bescheide, die ursprünglich, also bereits nach dem Sachverhalt im Zeitpunkt ihres Wirksamwerdens fehlerhaft waren (TIPKE/KRUSE, § 173 AO Tz. 1). „Bei der Änderungsmög-

lichkeit nach § 173 Abs. 1 AO 1977 erfährt der steuerlich relevante Sachverhalt nicht wie bei § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO 1977 nachträglich und rückwirkend eine andere Gestaltung (vgl. zB BFH-Urteil v. 26. 8. 86 IX R 6/81, BStBl. II 1987 S. 164), sondern es wird nur die Kenntnis des FA bezüglich des vorhandenen Sachverhalts nachträglich erweitert“ (BFH v. 21. 4. 88 IV R 215/85, BStBl. II S. 863). § 173 AO und § 175 AO schließen also einander aus (BFH v. 21. 4. 88 IV R 215/85 aaO; v. WEDELSTÄDT in BEERMANN, Steuerliches Verfahrensrecht, § 173 AO, Rn. 43).

In den Fällen einer mittelbaren Parteispende ist die Weiterleitung durch die empfangende Organisation an die Partei und damit die zweckwidrige Verwendung regelmäßig vor Ergehen der StFestsetzung erfolgt; eine Bescheidänderung ist dann nur im Rahmen des § 173 AO möglich.

Keine Änderbarkeit nach § 173 AO bei Kenntnis der zuständigen Bediensteten: Die Vorschrift setzt voraus, daß die Tatsache der zweckwidrigen Verwendung dem FA nachträglich bekannt geworden ist. Maßgebend ist uE die Kenntnis oder Unkenntnis einer der zur StFestsetzung berufenen Personen (Sachbearbeiter, Sachgebietsleiter oder Vorsteher des Veranlagungsfinanzamtes; stRSpr.; vgl. TIPKE/KRUSE, § 173 AO Tz. 16–17; v. WEDELSTÄDT in BEERMANN, § 173 AO Rn. 56 mwN).

Dabei spricht uE angesichts der allgemeinen Förderung mittelbarer Parteienfinanzierung durch die FinVerw. eine (durch sie zu widerlegende) Vermutung dafür, daß beim VeranlagungsFA die Rolle bestimmter Organisationen im Rahmen der Umwegfinanzierung und damit die zweckwidrige Verwendung der Parteispende bekannt war.

Daß Organisationen (bes. die Staatsbürgerliche Vereinigung 1954 e.V.) Spenden in großem Umfang an politische Parteien weiterleiteten, war zuständigen Beamten im BMF und in den obersten FinBeh. der Länder bekannt (vgl. FELIX, DSzZ 1985 S. 600; WAGNER, Tatort Finanzministerium, Hamb. 1986; R. THIEL, StuW 1986 S. 300). Trotzdem ließ die FinVerw. die StBefreiungen der Empfängerinnen bestehen und duldeten den Abzug der Spenden als Sonderausgaben in mehreren tausend Fällen. Dabei handelte sie im Einvernehmen mit den Schatzmeistern der großen Parteien (vgl. zB Aussage des früheren Schatzmeisters der SPD HALSTENBERG vor einem Ausschuß des Landtags NRW, FAZ v. 4. 5. 87 S. 12). Ein Finanzamtsvorsteher schlug in seiner Eigenschaft als regionaler Schatzmeister einer Partei einem Stpfl. – und doch wohl nicht diesem allein – die erwähnte Umwegfinanzierung vor (FG Köln v. 7. 6. 85, EFG 1986 S. 39, rkr.). Damit wurde also unter Mithilfe der FinVerw. die stl. Förderung der Parteienfinanzierung erweitert und – jedenfalls bei vielen Stpfl. – der Eindruck hervorgerufen, der Sonderausgabenabzug mittelbarer Parteispenden sei nicht gefährdet. Dies galt jedenfalls bis zu der Zeit, als die Unzulässigkeit des Abzugs in einer größeren Zahl von Staatsanwaltschaften behauptet und über die Medien publik wurde, also mindestens bis 1976.

Die Kenntnis des für die Organisation zuständigen FA ist allerdings dem VeranlagungsFA uE nicht zuzurechnen (aA JAKOB/JÜPTNER, Steuerfragen der mittelbaren Parteienfinanzierung über Organisationen, 1986 S. 246). Denn aus der Bindungswirkung der körperschaftstl. Beurteilung dieses FA für das VeranlagungsFA (s. Anm. 60) kann weder bei Parteispenden noch bei sonstigen Spenden der Schluß gezogen werden, das VeranlagungsFA sei auch hinsichtlich der zweckgerechten Verwendung der Spende an die Beurteilung durch das für die Körperschaft oder Organisation zuständige FA gebunden.

Vertrauensschutz: Nach hM scheidet bis zum Inkrafttreten des Abs. 4 ab 1990 (s. dazu Anm. 167) ein Schutz des Vertrauens des Spenders in die zweckgerechte Verwendung seiner Spende aus; die hM sah in der zweckgerechten Verwendung ein ungeschriebenes materielles Tatbestandsmerkmal für den Spendenabzug

(s. dazu Anm. 166). Ein Vertrauensschutz soll danach nur ausnahmsweise in Betracht kommen, wenn die zweckwidrige Verwendung der FinVerw. bekannt war. UE steht einer rückwirkenden Streichung des SA-Abzugs der Grundsatz von Treu und Glauben entgegen, wenn der Stpfl. gutgläubig war, also nicht wußte, daß die empfangende Organisation die Spende an eine politische Partei weiterleiten würde (insoweit glA FG München v. 29. 5. 85, EFG S. 494, best. durch BFH v. 10. 3. 87 IX B 48/85, nv.; s. Anm. 90). Daß die FinVerw. die Umwegfinanzierung begünstigte, vermag aber keinen Gutgläubensschutz für Bösgläubige zu begründen.

Begrenzte Anerkennung des Vertrauensschutzes durch die hM: Das Vertrauen eines Spenders in die zweckgerechte Verwendung seiner Spende war allerdings entgegen der hier vertretenen Auffassung nach hM bis zum Inkrafttreten des Abs. 4 ab 1990 (s. dazu Anm. 163 f.) grundsätzlich nicht geschützt (s. Anm. 34, 90). Ein Vertrauensschutz kam danach nur ausnahmsweise in Betracht, wenn die zweckwidrige Verwendung der FinVerw. bekannt war. Von einer solchen Kenntnis der FinVerw. in der Parteispendenaffäre muß im wesentlichen ausgegangen werden, so daß in einer Vielzahl von Verfahren schon deshalb eine Änderung der Steuerbescheide nicht in Betracht kam; dies folgte aber schon aus dem Fehlen des Tatbestandsmerkmals „nachträgliches Bekanntwerden von Tatsachen“ iSd. § 173 AO und bedurfte nicht – wie zT von der hM verkannt – des Rückgriffs auf die Grundsätze des Vertrauensschutzes.

Vgl. BFH v. 7. 11. 90 X R 203/87, BStBl. II 1991 S. 547 (mit Anm. HFR1991 S. 528) und X R 143/88, BStBl. II 1991 S. 305; ebenso für Vertrauensschutz: FG Münster v. 3. 9. 85, EFG S. 627 aufgehoben durch BFH v. 9. 8. 89 I R 181/85, BStBl. II S. 990; FG Bremen v. 5. 3. 86, EFG S. 257 = DStZ S. 361, rkr.; FELIX, DStZ 1985 S. 231, 600, FR 1985 S. 598, DStZ 1986 S. 363, 415; GROH, NJW 1985 S. 993; C. H. HEUER, DStZ 1985 S. 594; Jakob, DB 1985 Beil. 8 zu Heft 13; OTTO, DStZ 1985 S. 153; GOUTIER, NWB F. 3 S. 6261 (9. 6. 86); JAKOB/JÜPTNER, Steuerfragen der mittelbaren Parteienfinanzierung über Organisationen, Stuttg. 1986; MEYER-ARNDT, StbJb. 1984/85 S. 246–262, 1986/87 S. 384–400, DStR 1986 S. 353, BB 1987 S. 799; BILSDORFER, NSt. Spenden Steuerstrafrecht Darst. 1 S. 11 f. (betr. den ähnlichen Fall der Weiterleitung von Ausgaben, die ein Berufsverband vom Stpfl. erhalten hatte, an eine Partei: von der FinVerw. geduldet, daher keine Steuerhinterziehung). Für Vertrauensschutz auch FG Köln v. 7. 6. 85 (EFG 1986 S. 39, rkr.), wenn der Finanzamtsvorsteher Abziehbarkeit der Spende zugesagt hatte und der Stpfl. die Gesetzwidrigkeit des Abzugs nicht erkannte und nicht erkennen konnte. Vgl. auch BFH v. 4. 2. 87 I R 58/86 (BStBl. II 1988 S. 215), wo bei Zuwendungen an einen Berufsverband, der sie in unangemessener Höhe an politische Parteien weiterleitete, erhebliche Zweifel am Vorliegen der subjektiven Tatbestandsmerkmale einer StHinterziehung oder leichtfertigen StVerkürzung geäußert werden, ua. wegen möglichen Tatbestands- oder Verbotsirrtums.

Gegen Vertrauensschutz: BFH v. 9. 8. 89 I R 181/85, BStBl. II S. 990; AG Köln v. 5. 11. 84 (DStZ 1985 S. 145 = NJW 1985 S. 1037, Fall Madaus) und v. 20. 12. 84 (DStZ 1985 S. 227): Maßgebend sei das Wissen des Veranlagungsbeamten; FG München v. 29. 5. 85 (EFG S. 494, nrkr.): kein Vertrauensschutz, wenn der Stpfl. wußte, daß die Empfängerin (die Staatsbürgerl. Vereinigung 1954) die Spende an eine politische Partei weiterleiten werde; LG Hamb. v. 6. 3. 86 (DStZ S. 407, 411) und, jenes Ur. bestätigend, BGH v. 28. 1. 87 3 StR 373/86 (BB 1987 Beil. 5 zu Heft 9, Fall Reemtsma): Nur ausnahmsweise könnten die Umstände der mittelbaren Parteienfinanzierung im einzelnen Fall geeignet sein, einen Spender, dem der tatsächliche oder rechtliche Überblick fehle, in den Glauben zu versetzen, sein Tun sei erlaubt.

Einstweilen frei.

118

II. Rechtslage in den VZ 1984–1988

119 1. Gesetzliche Regelung nach dem ParteienfinanzierungsG v. 22. 12. 83

§ 10b Abs. 2 idF des Ges. zur Änderung des ParteienG ua. Ges. (sog. ParteienfinanzierungsG) v. 22. 12. 83 (BGBl. I S. 1577; BStBl. I 1984 S. 7) hatte folgende Fassung:

(2) ¹Ausgaben zur Förderung staatspolitischer Zwecke sind Mitgliedsbeiträge und Spenden an politische Parteien im Sinne des § 2 des Parteiengesetzes. ²Spenden an eine Partei oder einen oder mehrere ihrer Gebietsverbände, deren Gesamtwert in einem Kalenderjahr 20 000 Deutsche Mark übersteigt, können nur abgezogen werden, wenn sie nach § 25 Abs. 2 des Parteiengesetzes im Rechenschaftsbericht verzeichnet worden sind.

Über die Anwendbarkeit dieser (verfassungswidrigen) Vorschrift auf vor dem 15. 7. 86 geleistete Parteispenden s. Anm. 121.

Nach Aufdeckung der illegalen Parteienfinanzierung (s. Anm. 116 und 117) sahen die politischen Parteien ihre wirtschaftliche Existenz bedroht, weil ihre Spendeneinnahmen drastisch zurückgingen. Sie beschlossen eine Neuordnung der Parteienfinanzierung, deren Ziel ua. eine Stärkung der Eigenfinanzierung der Parteien durch Förderung des (legalen) Spendenaufkommens und erhöhte Durchsichtbarkeit der Parteienfinanzierung waren. Dazu entwickelte die *Sachverständigen-Kommission* beim Bundespräsidenten zur Neuordnung der Parteienfinanzierung Vorschläge (Bericht zur Neuordnung der Parteienfinanzierung, Beil. 25 zum BAN., Köln 1983). Auf der Grundlage dieser Vorschläge wurde durch das Ges. zur Änderung des ParteienG ua. Ges. (sog. Parteienfinanzierungsgesetz) v. 22. 12. 83 (s. Anm. 112) die StBegünstigung von Parteispenden auf neue gesetzliche Grundlagen gestellt, die freilich einer verfassungsrechtlichen Prüfung nicht standhielten (s. Anm. 120). Die wichtigsten Punkte waren:

- ▷ *StErmäßigung* (§ 34g): Mitgliedsbeiträge und Spenden an politische Parteien werden bis zur Höhe von 1200 DM jährlich (bei Zusammenveranlagung 2400 DM) mit 50 vH von der StSchuld abgezogen (sog. *Kleinspendenregelung*).
- ▷ *SA-Abzug von Spenden zur Förderung staatspolitischer Zwecke*: In § 10b Abs. 2 wurde der Begriff „Ausgaben zur Förderung staatspolitischer Zwecke“ umgedreht. Während bisher Zuwendungen an politische Parteien aus dem Bereich der staatspolitischen Zwecke gerade ausdrücklich ausgeschlossen waren, wurden sie nun zu solchen erklärt. Damit fielen Zuwendungen an politische Parteien unter den Sonderausgabenabzug nach § 10b Abs. 1 Satz 1 mit der Folge, daß sie nicht lediglich im Rahmen absoluter Höchstbeträge abziehbar waren, sondern – gemeinsam mit den übrigen stbegünstigten Spenden – bis zur Höhe von 5 vH des Gesamtbetrags der Einkünfte oder 2 vT der Summe von Umsätzen, Löhnen und Gehältern (sog. *Großspendenregelung*). Die – angesichts der insoweit eindeutigen Rspr. des BVerfG – offenkundige Verfassungswidrigkeit einer solchen StBegünstigung ohne Höchstgrenzen sollte durch die sog. Kleinspendenregelung des § 34g sowie durch den Chancenausgleich gem. § 22a ParteienG kompensiert werden (ohne Erfolg; s. Anm. 120).
- ▷ *Folgeänderungen* ergaben sich für die bisher wegen Förderung staatspolitischer Zwecke besonders anerkannten Organisationen: § 49 EStDV 1981 und die aufgrund des § 49 EStDV erlassenen besonderen Rechtsverordnungen, durch die bestimmte juristische Personen als Förderer staatspolitischer Zwecke anerkannt waren, wurden mit Wirkung ab 1. 1. 84 aufgehoben, so zB die Anerkennung der Staatsbürgerlichen Vereinigung 1954 e. V. (ÄndVO v. 7. 3. 84, BGBl. I

S. 385; BStBl. I S. 220). S. ferner Abschn. 112 EStR 1981; DANKMEYER, DB 1984 S. 683; ZITZMANN, BB 1984 S. 27.

2. Verfassungswidrigkeit des § 10b Abs. 2 idF des ParteienfinanzierungsG 120

§ 10b Abs. 2 idF des ParteienfinanzierungsG v. 22. 12. 83 (s. Anm. 119) wurde durch das BVerfG für verfassungswidrig erklärt (BVerfG v. 14. 7. 86 2 BvE/84, 2 BvR 442/84, BStBl. II S. 684; s. u.). Diese Entscheidung war keine Überraschung; sie liegt auf der Linie der seit 1958 bekannten und zwischenzeitlich mehrfach bestätigten Rspr. des BVerfG. Verwunderlich konnte allein die politische Dreistigkeit erscheinen, nach dem Parteispendenskandal (s. Anm. 116) die Parteienfinanzierung auf eine ersichtlich verfassungswidrige Spendenregelung aufbauen zu wollen. Schon mit Urteil vom 24. 6. 58 (BStBl. II S. 403, 407) hatte das BVerfG eine ganz ähnliche Großspendenregelung für verfassungswidrig erklärt, nämlich § 49 Nr. 1 EStDV 1995 iVm. § 10b EStG 1955, wonach Spenden an politische Parteien in Höhe von 10 vH der Einkünfte oder von 2 vT der Summe der Umsätze und der aufgewendeten Löhne und Gehälter abziehbar waren.

Verfassungsrechtliche Grenzen für den Gesetzgeber: Nach der gefestigten Rspr. des BVerfG wird die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers in der Frage der stl. Abziehbarkeit von Spenden und Beiträgen an politische Parteien durch drei aus Art. 3 und 21 GG abgeleitete Verfassungsgrundsätze begrenzt:

- durch das Grundrecht des Bürgers auf gleiche Teilhabe am politischen Willensbildungsprozess (vgl. BVerfG v. 24. 6. 58, BStBl. III S. 403, 407; v. 3. 12. 68, BStBl. II 1969 S. 458; v. 24. 7. 79, BStBl. II S. 612, 614; v. 9. 4. 96, BStBl. II S. 766),
- durch das Grundrecht der Parteien auf Chancengleichheit (BVerfG v. 24. 6. 58 aaO S. 406; v. 3. 12. 68 aaO; v. 24. 7. 79 aaO S. 614; v. 9. 4. 92, BStBl. II S. 766),
- durch das Verbot einer überwiegend staatlichen Parteienfinanzierung (BVerfG v. 24. 7. 79 aaO S. 613), wenn diese Teilfinanzierung die Parteien der Notwendigkeit enthebt, sich um die finanzielle Unterstützung ihrer Aktivitäten durch Mitglieder und nahestehende Bürger zu bemühen (BVerfG v. 9. 4. 92, BStBl. II S. 766: Im Ergebnis gegenüber der früheren Rspr. erweiterte Zulassung staatlicher Parteienfinanzierung).

Das Verfassungsrecht aller Bürger auf gleiche Teilhabe an der politischen Willensbildung darf der Gesetzgeber „grundsätzlich nicht in der Weise beeinträchtigen, daß er bestimmten Bürgern eine größere Einflußnahme auf den Willensbildungsprozess ermöglicht als anderen Bürgern, daß er insbesondere die finanziell leistungsfähigen Bürger privilegiert“ (BVerfG v. 3. 12. 68 aaO; v. 9. 4. 92 aaO). Gesetzliche Bestimmungen, nach denen Parteispenden in einem bestimmten Prozentsatz der Einkünfte oder des Umsatzes vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden können, verletzen dieses Grundrecht und sind daher nichtig (BVerfG v. 24. 6. 58 aaO S. 402; bestät. durch BVerfG v. 24. 7. 79 aaO S. 615). Entsprechendes gilt für Spendenhöchstbeträge, die von der Mehrzahl der Stpf. nicht genutzt werden kann (BVerfG v. 9. 4. 96, BStBl. II S. 766).

BVerfG vom 14. 7. 86 aaO erklärte die Neufassung des § 10b in der ab VZ 1984 geltenden Fassung durch das ParteienfinanzierungsG v. 22. 12. 83 (s. Anm. 119) für verfassungswidrig, aber nicht für nichtig (daher Übergangsregelung, s. Anm. 121). Die Vorschriften waren nach BVerfG aaO nicht mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar, „soweit sie die steuerliche Abziehbarkeit von Ausgaben zur Förderung staatspolitischer Zwecke nach einem bestimmten Vom-Hundert-Satz des Gesamtbetrags der Einkünfte, des Einkommens oder der Summe der gesamten Umsätze der im Kj. aufgewendeten Löhne und Gehälter bemessen und nicht auf einen für alle Steuerpflichtigen gleichen Höchstbetrag begrenzen, der 100 000 DM nicht überschreiten darf“.

121 3. Übergangsregelung des § 52 Abs. 13 b

Für die VZ 1984–1988 gilt für den Sonderausgabenabzug von Parteispenden die Übergangsregelung des § 52 Abs. 13 b. Dazu kam es, weil das BVerfG in seiner Entscheidung vom 14. 7. 86 (s. Anm. 120) die Vorschriften über den SA-Abzug von Parteispenden gem. § 10 b i d F des ParteienfinanzierungsG (s. Anm. 119) zwar für verfassungswidrig, nicht aber für nichtig erklärte, vielmehr ihre Anwendbarkeit im Wege der vorläufigen StFestsetzung gem. § 165 AO unter Begrenzung auf einen für alle Stpfl. gleichen Höchstbetrag von 100 000 DM erlaubte (BStBl. II 1986 S. 693; zu verfassungsrechtl. Bedenken dagegen s. IPSEN, JZ 1992 S. 753). Diese Entscheidung des BVerfG wurde wie folgt umgesetzt:

► *Der BMF* erließ mit Schreiben v. 29. 6. 86 (BStBl. I S. 488) für die VZ 1984 bis 1988 eine Übergangsregelung auf der Grundlage der verfassungsgerichtlichen Entscheidung. Die Grundsätze dieser Übergangsregelung wurden durch das
 ► *Fünfte Ges. zur Änderung des ParteienG ua. Ges. v. 22. 12. 88* (s. Anm. 112) in das EStG übernommen. Auch wenn dieses Gesetz nach BVerfG v. 9. 4. 92 2 BvE 2/89 (BStBl. II S. 766) später wiederum verfassungswidrig war (s. dazu Anm. 123), blieb es nach Maßgabe der verfassungsgerichtlichen Entscheidung bis zum Jahresende 1993 und damit auch hinsichtlich des mit diesem Gesetz neu eingefügten § 52 Abs. 13 b anwendbar, der lautet:

„(13 b) ¹§ 10 b ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 1989 anzuwenden. ²Für die Veranlagungszeiträume 1984 bis 1988 ist § 10 b Abs. 2 mit der Maßgabe anzuwenden, daß sich die Höchstbeträge für die abzugsfähigen Mitgliedsbeiträge und Spenden auf 100 000 Deutsche Mark, im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten auf 200 000 Deutsche Mark erhöhen und sich der Betrag von 40 000 Deutsche Mark, ab dem eine Veröffentlichung im Rechenschaftsbericht Voraussetzung für den Abzug der Spenden ist, auf 20 000 Deutsche Mark vermindert. ³Für Mitgliedsbeiträge und Spenden an politische Parteien, die vor dem 15. Juli 1986 geleistet worden sind, ist § 10 b in der Fassung der Bekanntmachung vom 24. Januar 1984 (BGBl. I S. 113) anzuwenden, wenn dessen Anwendung zu einer niedrigeren Steuer führt“.

Vor dem 15. 7. 86 geleistete Parteispenden: § 10 b EStG 1983 ist weiter anzuwenden, wenn er zu einer niedrigeren Steuer führt (§ 52 Abs. 13 b Satz 3). Das bedeutet, daß Beiträge und Spenden an politische Parteien von mehr als 100 000 DM (oder 200 000 DM bei Zusammenveranlagung), die vor Verkündung des BVerfG-Urteils geleistet (dh. abgeflossen sind; § 11 Abs. 2) wurden, im Rahmen der alten Höchstsätze (5 vH des Gesamtbetrags der Einkünfte oder 2 vT der Summe von Umsätzen, Löhnen und Gehältern) abziehbar bleiben, auch soweit sie 100 000 DM bzw. 200 000 DM überstiegen; das Vertrauen in die frühere gesetzliche (verfassungswidrige) Regelung wird geschützt. Es kommt nur auf den Abfluß der Parteispende vor dem Stichtag an, nicht auf den Stand des Veranlagungsverfahrens oder die Bestandskraft der EStBescheide. Bis zum 31. 12. 88 waren die StBescheide insoweit vorläufig zu erlassen (vgl. BMF v. 29. 9. 86, BStBl. I S. 488 Abschn. II. A. 3). Ab Inkrafttreten der gesetzlichen Übergangsregelung des § 52 Abs. 13 b am 1. 1. 89 ist der Grund für die vorläufige StFestsetzung entfallen. Soweit gegen einen StBescheid aus anderen Gründen ein Rechtsbehelfs- oder Rechtsmittelverfahren läuft, ist § 52 Abs. 13 b Satz 3 von Amts wegen zu beachten.

Ab dem 15. 7. 86 geleistete Parteispenden: Übersteigen die Beiträge und Spenden an politische Parteien 1 200 DM bzw. 2 400 DM bei Zusammenveranlagung (also die Höchstgrenzen des § 34 g), so ist der übersteigende Betrag bis zu 100 000 DM bzw. 200 000 DM bei Zusammenveranlagung als SA abziehbar. Dabei gilt keine Beschränkung des übersteigenden Betrags auf 5 vH des Gesamtbetrags.

trags der Einkünfte oder auf 2 vT der Summe aus Umsätzen, Löhnen und Gehältern (BMF v. 29. 9. 86 aaO Abschn. II. A. 1). Die Höchstbeträge von 100 000 DM bzw. 200 000 DM für Parteispenden gelten neben den Höchstbeträgen für Ausgaben zur Förderung der anderen stbegünstigten Zwecke nach § 10 b Abs. 1 (§ 52 Abs. 13 b Satz 2; BVerfG aaO S. 700). Spenden an eine Partei im Gesamtwert über 20 000 DM im Kj. können nur abgezogen werden, wenn sie nach § 25 Abs. 2 ParteienG im Rechenschaftsbericht verzeichnet worden sind (§ 52 Abs. 13 b Satz 2).

III. Rechtslage in den VZ 1989–1993

1. Gesetzliche Neuregelung ab VZ 1989

122

Abs. 2 idF durch das *Fünfte Ges. zur Änderung des ParteienG ua. Ges.* (s. Anm. 112) regelte ab VZ 1989 abschließend den SA-Abzug von Mitgliederbeiträgen und Spenden an politische Parteien. Es handelte sich um eine geschlossene Regelung des Parteispendenabzugs unabhängig von dem SA-Abzug von Spenden zur Förderung anderer begünstigter Zwecke gem. Abs. 1. Das bedeutet:

- ▷ Mitgliederbeiträge und Spenden an politische Parteien sind keine „Ausgaben zur Förderung staatspolitischer Zwecke“ mehr; sie stehen damit auch außerhalb der gemeinnützigen Zwecke iSd. § 10 b.
- ▷ Der Höchstbetrag für den SA-Abzug von Parteispenden von 60 000 DM (bei Zusammenveranlagung 120 000 DM) steht neben den Höchstbeträgen für andere begünstigte Zwecke nach § 10 b Abs. 1; eine gegenseitige Anrechnung findet nicht statt.

2. Verfassungswidrigkeit der Neuregelung

123

Die durch das *Fünfte Ges. zur Änderung des ParteienG ua. Ges.* (s. Anm. 112) in § 10 b getroffene Neuregelung des SA-Abzugs von Mitgliederbeiträgen und Spenden an politische Parteien war nach BVerfG v. 9. 4. 92 2 BvE 2/89 (BStBl. II S. 766, 770) verfassungswidrig und nur für eine (vom Gesetzgeber voll ausgeschöpfte) Übergangszeit bis Ende 1993 hinzunehmen. Diese Verfassungswidrigkeit des § 10 b begründete das BVerfG wie folgt:

„Die steuerliche Abzugsfähigkeit von Mitgliedsbeiträgen und Spenden an politische Parteien bis zur Höhe von 60 000 DM – bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten bis zu 120 000 DM – im Kalenderjahr, wie sie § 10 b Abs. 2 EStG erlaubt, läßt sich verfassungsrechtlich nicht rechtfertigen. Bei dem progressiven Steuertarif des geltenden Steuerrechts wird der Bürger mit hohem Einkommen in seiner Möglichkeit, durch Zuwendung an Parteien auf die politische Willensbildung Einfluß zu nehmen, gegenüber dem Bürger mit geringerem Einkommen steuerlich begünstigt. Jener erspart gegenüber diesem einen absolut und relativ höheren Betrag an Steuern, seine politische Meinung wird sozusagen prämiert. Eine solche, durch ein Gesetz geschaffene unterschiedliche steuerliche Behandlung der Einflußnahme auf die politische Willensbildung je nach der Höhe des Einkommens trägt sich aber nicht mit dem Grundsatz der formalen Gleichheit, der die Ausübung politischer Rechte in der freien Demokratie beherrscht (BVerfGE 8, 51 [69]).

Die in § 10 b Abs. 2 EStG genannten Beträge liegen deutlich oberhalb des jährlichen Durchschnittseinkommens und damit erst recht des für Spenden verfügbaren Teils des Einkommens der meisten Spender. Nur eine Minderheit von Bürgern ist in der Lage, den vom Gesetz gezogenen Rahmen voll auszuschöpfen. Die Gewährung steuerlicher Vorteile für Zuwendungen natürlicher Personen an politische Parteien ist jedoch nur insoweit verfassungsrechtlich unbedenklich, als diese Zuwendungen innerhalb einer Größen-

ordnung verbleiben, die für den durchschnittlichen Einkommensempfänger erreichbar ist.“

Verbot der überwiegend staatlichen Parteifinanzierung: Nach der früheren Rspr. des BVerfG ist „eine völlige oder auch nur überwiegende Deckung des Finanzbedarfs der Parteien aus öffentlichen Mitteln für ihre gesamte Tätigkeit“ mit der Funktion und der Stellung der politischen Parteien, wie sie Art. 21 GG umschreibt, nicht vereinbar (BVerfG v. 24. 7. 79, BStBl. II S. 612, 613). Nach der neueren Rspr. des BVerfG v. 9. 4. 92 2BvE 2/89 (BStBl. II S. 766) ist eine überwiegende staatliche Parteifinanzierung nicht mehr verfassungsrechtlich ausgeschlossen, sofern sie nicht zur Folge hat, daß damit ein Bemühen der Parteien um finanzielle Unterstützung der Mitglieder und anderer Bürger für ihre politischen Aktivitäten entbehrlich wird. Insbesondere die Parteienfinanzierung über die sog. Wahlkampfkostenpauschale gem. § 18 Abs. 1 ParteienG und einen zusätzlichen Sockelbetrag gem. § 18 Abs. 6 ParteienG ist als verfassungswidrig angesehen worden (BVerfG v. 9. 4. 92 2 BvE 2/89, BStBl. II S. 766; uE zweifelhaft).

C. Parteispendenabzug ab VZ 1994

124 I. Überblick über die Neuregelung durch das Sechste Ges. zur Änderung des PartG ua. Ges. v. 28. 1. 94

Die vom BVerfG (s. oben Anm. 123) geforderte Neufassung der Regelung in § 10b hat der Gesetzgeber durch das *Sechste Ges. zur Änderung des PartG ua. Ges. v. 28. 1. 94* (BGBl. I S. 142; BStBl. I S. 207) geschaffen: Der Höchstbetrag abziehbarer Mitgliedsbeiträge und Spenden an Parteien wurde mit Wirkung ab 1. 1. 94 für Ledige auf 3 000 DM sowie für Verheiratete auf 6 000 DM verringert. Zugleich wurde die Regelung über die Beschränkung der Abziehbarkeit von Parteispenden über jährlich 40 000 DM hinaus auf solche, die im Rechenschaftsbericht nach § 25 Abs. 2 PartG verzeichnet wurden (Abs. 1 Satz 3 aF), gestrichen. Gestrichen wurde auch die StBegünstigung von Parteispenden von KStPfl. in § 9 Abs. 1 Nr. 3 KStG.

Zu den Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit der Höchstbeträge s. Anm. 127.

II. Mitgliedsbeiträge und Spenden an Parteien

125 1. Mitgliedsbeiträge und Spenden

Mitgliedsbeiträge an politische Parteien sind solche Zuwendungen des Stpfl. an eine politische Partei, die er aufgrund seiner Mitgliedschaft zur Partei zu leisten hat. Sie umfassen insbesondere Aufnahmegebühren, regelmäßige Beiträge und Umlagen, deren Höhe und Staffelung durch Satzung oder Beschluß zuständiger Parteigremien festgelegt sind. Dazu gehören auch Sonderbeiträge der Mandatsträger an ihre Partei; sie sind keine Werbungskosten bei den Einkünften aus der Mandatstätigkeit (BFH v. 23. 1. 91 X R 6/84, BStBl. II S. 396; NRW v. 16. 5. 84, StEK EStG § 10b Nr. 136 = FR 1984 S. 309 = DB S. 1438 = BB S. 1025).

Keine Mitgliedsbeiträge sind uE die Beiträge der Fraktionsmitglieder an die Fraktion, da sie nicht durch die Mitgliedschaft zur Partei veranlaßt sind.

GlA Nds. v. 11. 10. 84, DStR S. 719 = BB 1985 S. 2044; GÉRARD in LADEMANN, § 10 Rn. 84 d: Werbungskosten; *Sachverständigen-Kommission* zur Neuordnung der Parteienfinanzierung, Beil. zum BAnz. v. 26. 5. 83 S. 120–222; FROTSCHER, § 10 b Rn. 13.

Spenden an politische Parteien sind Ausgaben (s. Anm. 22–23) in Form von Geld- oder Sachspenden (s. Anm. 135–148), die unentgeltlich (s. Anm. 26) und freiwillig (s. Anm. 29) außerhalb der Einkunftsarten (s. Anm. 10) zur Förderung (s. Anm. 34) einer bestimmten Partei (s.u.) geleistet werden. Der Ausdruck „Spende“ enthält somit sämtliche Begriffsmerkmale der gem. Abs. 1 stbegünstigten Ausgaben. Die FinVerw. verlangt – obwohl in § 48 Abs. 3 EStDV nicht vorgesehen – vom Stpfl. den Nachweis durch eine besondere *Spendenbescheinigung*, daß die Voraussetzungen für den Abzug der Spenden erfüllt sind, insbes. die ausschließliche Verwendung für die satzungsmäßigen Zwecke der Partei (H 112 EStH 1997 „Spendenbestätigung“; s. dazu Anm. 73 „Stellungnahme“).

Sachspenden an politische Parteien sind mit dem gemeinen Wert des zugewendeten Wirtschaftsguts zu bewerten (Abs. 3 Satz 3; s. Anm. 148). Für unmittelbar vor der Zuwendung einem Betriebsvermögen entnommene Wirtschaftsgüter ist sowohl für die Bewertung der Entnahme wie auch für die Bewertung der Parteispende der Teilwert anzusetzen (Abs. 3 Satz 2 iVm. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1; s. Anm. 145); der Ansatz des Buchwerts ist nicht möglich, da Parteien nicht zu den in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 aufgeführten Körperschaften gehören.

2. Politische Parteien

126

Als SA sind nur Mitgliedsbeiträge und Spenden an politische Parteien, nicht aber an Wählervereinigungen ohne Parteicharakter abziehbar (s. dazu unten).

Das ParteienG umschreibt in § 2 ParteienG den Begriff der Partei wie folgt:

„Begriff der Partei

(1) Parteien sind 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 Bundestag oder einem Landtag mitwirken wollen, wenn sie nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse, insbesondere 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. Mitglieder einer Partei können nur natürliche Personen sein.

(2) Eine Vereinigung verliert ihre Rechtsstellung als Partei, wenn sie sechs Jahre lang weder an einer Bundestagswahl noch an einer Landtagswahl mit eigenen Wahlvorschlägen teilgenommen hat.

(3) Politische Vereinigungen sind nicht Parteien, wenn

1. ihre Mitglieder oder die Mitglieder ihres Vorstands in der Mehrheit Ausländer sind oder
2. ihr Sitz oder ihre Geschäftsleitung sich außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes befindet.“

Nach dem Wortlaut des § 10 b Abs. 2, der für die Bestimmung des Parteibegriffs allein auf § 2 PartG verweist, kommt es allein auf das Vorliegen der in dieser Regelung enthaltenen Merkmale einer Partei, nicht aber auf die im übrigen im PartG enthaltenen formalen Voraussetzungen für die Anerkennung des Parteistatus an. Gleichwohl ist nach Auffassung des BFH auch das Vorliegen der Voraussetzungen des § 6 PartG erforderlich. Lediglich für Abs. 2 in den bis 1983 geltenden Fassungen soll in verfassungskonformer Auslegung auch eine Partei ohne Erfüllung der Voraussetzungen des § 6 PartG Adressat einer abziehbaren Spende im Sinne des Abs. 2 sein können (BFH v. 7. 12. 90 X R 1/85, BStBl. II 1991 S. 508, betr. Bremer Grüne Liste; zustimmend Bremen v. 12. 11. 91, StEK

ESTG § 10b Nr. 246; R 112 EStR 1996 iVm. H 112 „Parteieigenschaft“ EStH 1996).

Die im ParteienG aufgestellten Voraussetzungen muß die Partei im Kj. der Zuwendung erfüllen (BFH v. 7. 12. 90 X R 1/85, BStBl. II 1991 S. 508; R 112 EStR 1996). Das bedeutet uE nicht, daß die Partei im gesamten Kj. die Voraussetzungen erfüllen muß; vielmehr kommt es nur auf den Zeitpunkt der Spende an (s. Wortlaut in R 112 EStR 1996: „... bei Zufluß der Zuwendung“). Für Spenden an Parteien aus der ehemaligen DDR folgt daraus, daß nur Spenden an Parteien, die sich noch vor dem Zeitpunkt der Einigung am 3. 10. 90 mit Parteien aus dem alten Bundesgebiet zusammengeschlossen haben, ab dem Vereinigungszeitpunkt nach § 10b abziehbar waren (BMF v. 15. 4. 91, StEK § 10b EStG Nr. 228).

Die FinVerw. veröffentlicht jährlich ein Verzeichnis der unter § 2 ParteienG fallenden Organisationen (für 1983, 1984, 1985, 1986: StEK EStG § 10b Nr. 133, 162, 176, 192). Eine besondere Anerkennung als Partei ist nicht erforderlich.

Zur weiten Auslegung des Parteibegriffs bei der Anwendung des § 10b EStG 1979 (Anerkennung als Partei trotz Fehlen formaler Voraussetzungen) BFH v. 7. 12. 90 X R 1/90, BStBl. II 1991 S. 508; zu den engen Grenzen einer solchen Auslegung angesichts des Wortlauts aber BVerfG v. 21. 6. 88 2 BvR 638/84, BStBl. II 1989 S. 67.

► *Parteien* in diesem Sinne sind

▷ *Bundes- und Landesvereinigungen von Parteien und Untergliederungen dieser Vereinigungen*: Spenden an sie sind ebenfalls – aufgrund ihrer starken Einbindung in die Organisationsstruktur der Partei – als Parteispenden iSd. Abs. 2 an die jeweilige Partei abzuziehen (BMF v. 30. 3. 90 und FM Nds. v. 30. 3. 90, StEK § 5 KStG 1977 Nr. 106).

▷ *Auslandsgruppen* einer Partei (wenn sie nicht unter die Ausschlußklausel des § 2 Abs. 3 ParteienG fallen): Sie sind „Gebietsverbände“ (§ 10b Abs. 2 Satz 2) der Partei; Spenden an solche Auslandsgruppen bilden daher Spenden an die Partei selbst (glA N. MEIER, FR 1985 S. 321).

► *Keine Parteien* in diesem Sinne sind

▷ *Fördergesellschaften* und sonstige Organisationen, die nur einer Partei nahestehen (FinVerw., OFD Düss. v. 5. 11. 69, StEK EStG § 10b Nr. 45 = DB 1970 S. 86 = Inf. 1970 S. 8; Bremen v. 5. 5. 69, StEK EStG § 10b Nr. 37; BMF v. 13. 8. 80, StEK EStG § 10b Nr. 101);

▷ *rechtlich selbständige Jugendorganisationen* einer Partei; jedoch ist die Weiterleitung abziehbarer Spenden durch Parteien an ihre Jugendorganisationen stl. unschädlich (OFD Köln v. 11. 9. 85, StEK EStG § 10b Nr. 167);

▷ *Kommunale Wählergemeinschaften* (s. § 34g Anm. 11).

Kein Spendenabzug bei Wählervereinigungen ohne Parteicharakter: Wählervereinigungen ohne Parteicharakter sind ab VZ 1988 in gleicher Weise wie politische Parteien durch die *StErmäßigung gem. § 34g* begünstigt, dh. auch Spenden an Wählervereinigungen ohne Parteicharakter können bis 600 DM (bei Zusammenveranlagung bis 1200 DM) von der tariflichen ESt. abgezogen werden (§ 34g Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 idF des Ges. zur stl. Begünstigung von Zuwendungen an unabhängige Wählervereinigungen v. 25. 7. 88, BGBl. I S. 1185; BStBl. I S. 397).

Ein SA-Abzug für Mitgliedsbeiträge und Spenden an Wählervereinigungen ohne Parteicharakter ist dagegen gesetzlich nicht vorgesehen. Dies ist aber auch nach der Rspr. des BVerfG verfassungsrechtlich unbedenklich, da die unabhängigen Wählervereinigungen aufgrund der anwendbaren StBegünstigung nach § 34g bei der Masse der Spenden und Beiträge die gleichen StVergünstigungen genießen

wie politische Parteien und im übrigen eine Differenzierung der stl. Förderung zwischen politischen Parteien und unabhängigen Wählervereinigungen nicht als willkürlich anzusehen ist.

Vgl. BVerfG v. 20. 2. 91 2 BvR 176/90, HFR S. 720 mit dem Hinweis, daß die Neuregelung auch hinsichtlich der fehlenden Spendenabziehbarkeit nach dem EStG 1979 und 1981 durchgreifende verfassungsrechtliche Bedenken ausschließt; ebenso BFH v. 25. 10. 89 X R 190/87, BStBl. II 1990 S. 158; zur Verfidrigkeit des § 10 b idF des ParteienfinanzierungsG v. 22. 12. 83 (BGBl. I S. 1577; BStBl. I 1984 S. 7; s. dazu Anm. 112) – wegen d. Ausschlusses jedweder stl. Förderung von Wählervereinigungen bei gleichzeitiger Erhöhung der Abzugshöchstbeträge bei Parteispenden – BVerfG v. 21. 6. 88 2 BvR 638/84, BStBl. II 1989 S. 67; zur Verfassungsmäßigkeit der früheren Fassungen des § 10 b BVerfG v. 15. 1. 85 2 BvR 1163/82 (StRK EStG 1975 § 10 b R. 2 = BVerfGE 69 S. 92 = HFR 1985 S. 234) zu § 10 b Abs. 2 EStG 1979; FG Nürnberg. v. 7. 11. 79 (EFG 1980 S. 178, rkr.) zu § 10 b Abs. 2 EStG 1975; Hess. FG v. 6. 4. 83 (BB S. 1392) zu § 10 b Abs. 2 EStG 1975; FG Bad.-Württ./Freib. v. 18. 12. 86 (EFG 1987 S. 189, nrkr.) auch noch für 1982, als Zuwendungen an politische Parteien mit 1800 bzw. 3600 DM abziehbar waren; glA MEIER/MEIER, FR 1984 S. 443. AA FG Saarl. v. 14. 1. 72 (EFG S. 186, rkr.).

III. Höchstbetrag (Abs. 2 Satz 1)

127

Nach Abs. 2 Satz 1 sind Mitgliedsbeiträge und Spenden an politische Parteien bis zur Höhe von insgesamt 3 000 DM und im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten bis zur Höhe von insgesamt 6 000 DM im Kj. abziehbar, soweit sie nicht schon nach § 34 g abziehbar sind (Satz 2, s. dazu Anm. 128). Die Regelung bezieht sich mithin auf diejenigen Spenden, die über die Spendenhöchstbeträge nach § 34 g in Höhe von 3 000 DM/6 000 DM hinausgehen.

Verfassungsmäßigkeit der Höchstbeträge: Da die Tarifbegünstigung nach § 34 g und der Parteispendenabzug nach § 10 b Abs. 2 additiv wirken, ergibt sich insgesamt ein Höchstbetrag von 6 000 DM/12 000 DM, bis zu dem Parteispenden steuerbegünstigt sind. Dies ist uE verfassungsrechtlich bedenklich.

Die vom Bundespräsidenten eingesetzte KOMMISSION UNABHÄNGIGER SACHVERSTÄNDIGER ZUR PARTEIENFINANZIERUNG hatte in ihren Empfehlungen v. 17. 2. 93 (BTDrucks. 12/4425 S. 32) allenfalls einen Betrag von 2 000 DM für Ledige und von 4 000 DM für zusammenveranlagte Ehegatten als noch verfassungskonform im Hinblick auf die Vorgaben des BVerfG angesehen. Dieser Auffassung ist der Gesetzgeber unter Hinweis auf „die den Parteien drohenden deutlichen Rückgänge im Spendenaufkommen“ sowie auf die zu berücksichtigende „Erfolgsorientiertheit der Parteien“ nicht gefolgt. Anhand des Spendeneingangs der Parteien lasse sich ein Spendenrhythmus feststellen, wonach eine Person oder ein Ehepaar einer Partei nicht kontinuierlich jedes Jahr mit gleich hohen Spenden unterstütze, sondern vielfach vor Wahlen eine besonders hohe Spende leiste. Dieser Spendenpraxis könne der Gesetzgeber bei der Regelung der StBegünstigung entgegenkommen (so die in der Beschlußempfehlung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages wiedergegebene Begründung der Fraktionen von CDU/CSU, SPD und FDP zu der Gesetz gewordenen Fassung ihres Entwurfs, BTDrucks. 12/6090).

Die Höchstbeträge für steuerbegünstigte Parteispenden (§ 10 b und § 34 g zusammengekommen) DM 6 000/DM 12 000 sind uE von einem durchschnittlichen Einkommensempfänger jährlich nicht aufzubringen. Darauf hatte das BVerfG aber in seiner Entscheidung v. 9. 4. 92 (2 BvE 2/89, BStBl. II S. 766, 770) abgestellt und die früheren Höchstbeträge von 60 000 DM/120 000 DM nicht

nur deshalb für verfassungswidrig erklärt, weil sie höher als das durchschnittliche Jahreseinkommen der Bürger waren, sondern ausdrücklich die verfassungsrechtliche Beurteilung auch daran gemessen, ob die vom Gesetzgeber zum Abzug zugelassene Zuwendung innerhalb einer Größenordnung verbleibt, die für den durchschnittlichen Einkommensempfänger erreichbar ist. Die über die Höchstbeträge des § 34b hinaus wirksam werdenden Höchstbeträge des § 10b führen uE zu einer verfassungsrechtlich nicht mehr unerheblichen Ungleichbehandlung von Stpfl., die jährlich 6 000 DM/12 000 DM als Parteispenden leisten können, und solchen, die eine solche Summe nur (durch Ansparen) in größeren Jahresabständen aufbringen könnten.

Die Höhe der – zusätzlich zu § 34b – abziehbaren Zuwendungen in Abs. 2 Satz 1 entspricht deshalb uE nicht den Vorgaben des BVerfG (ebenso BLÜMICH/HOFMEISTER, § 10b Rn. 62; BOGLER, DB 1994 S. 250; DRYSCH, NVwZ 1994 S. 218; SCHMIDT/HEINICKE XVII. § 10b Rn. 62; SENDLER, NJW 1994 S. 365; Zweifel an der Vermäßigkeit auch bei LADEMANN/GÉRARD, § 10b Rn. 83 d). Eine spätere Feststellung der Verfassungswidrigkeit dürfte nicht zu einer rückwirkenden Verwerfung der Norm, sondern wie schon bei den früheren verfassungsgerichtlichen Entscheidungen zu einer übergangsweise hinzunehmenden Geltung der Vorschrift führen, so daß eine rückwirkende Änderung der StBescheide zu Lasten der Stpfl. nicht zu besorgen ist (glA BOGLER, DB 1994 S. 250).

128 IV. Abzugsverbot für nach § 34g begünstigte Parteispenden (Abs. 2 Satz 2)

Mitgliedsbeiträge und Spenden an politische Parteien sind insoweit vom SA-Abzug ausgeschlossen, als für sie bereits eine StErmäßigung nach § 34g gewährt worden ist (Abs. 2 Satz 2). Dies bedeutet dreierlei:

- Vorrang des § 34g vor § 10b (kein Wahlrecht),
- SA-Abzugsverbot für die nach § 34g begünstigten Ausgaben,
- keine Anrechnung der nach § 34g begünstigten Ausgaben auf die Höchstgrenzen nach § 10b.

Vorrang des § 34g: Nach § 34g sind Mitgliedsbeiträge und Spenden an politische Parteien bis zur Höhe von 3 000 DM, bei Zusammenveranlagung bis zur Höhe von 6 000 DM, durch hälftigen Abzug von der StSchuld begünstigt. Die Inanspruchnahme dieser StErmäßigung ist antragsunabhängig; der StAbzug ist von Amts wegen zu gewähren; der Stpfl. kann nicht darauf verzichten. Der Stpfl. kann also den Sonderausgabenabzug nach § 10b erst dann in Anspruch nehmen, wenn er die StErmäßigung nach § 34g ausgeschöpft hat; eine Wahlmöglichkeit zwischen den beiden Begünstigungen besteht nicht (H 112 EStH 1997 „Steuerermäßigung nach § 34g EStG“; Mitgliedsbeiträge und Spenden an Parteien können auch dann als Sonderausgaben abgezogen werden, wenn sie sich nicht nach § 34g auswirken; Bremen v. 15. 3. 96, StEK EStG § 10b Nr. 286).

Abzugsverbot: Mitgliedsbeiträge und Spenden an politische Parteien, für die die StErmäßigung nach § 34g gewährt worden ist, dürfen nicht nach § 10b als Sonderausgaben abgezogen werden. Die StErmäßigung beträgt 50 vH der Ausgaben, höchstens 1 500 DM bzw. bei Zusammenveranlagung 3 000 DM. Ein SA-Abzug nach § 10b kommt daher nur in Betracht, wenn die Mitgliedsbeiträge und Parteispenden 3 000 DM übersteigen, bzw. 6 000 DM bei Zusammenveranlagung von Ehegatten.

Nichtanrechnung: Da Mitgliedsbeiträge und Spenden an politische Parteien, die nach § 34g begünstigt sind, nicht als Sonderausgaben abgezogen werden dürfen, mindern sie insoweit auch nicht den Höchstbetrag von 3 000 DM (bzw. 6 000 DM bei Zusammenveranlagung) für den SA-Abzug nach § 10b Abs. 2 Satz 1.

Das gleiche galt für den Höchstbetrag von 100 000 DM (bzw. 200 000 DM) nach der Übergangsregelung für die VZ 1984–1988 gem. § 52 Abs. 13 b (s. Anm. 121) sowie für die Höchstbeträge von 60 000 DM/120 000 DM gemäß der in den VZ 1989–1993 verfassungsrechtlich hinzunehmenden Fassung der Vorschrift durch das Fünfte PartÄndG.

Die Höchstbeträge nach § 34g und § 10b können also nebeneinander für unterschiedliche Teilbeträge der insges. begünstigten Ausgaben ausgeschöpft werden. Insgesamt sind danach bei ledigen und getrennt veranlagten Ehegatten in den VZ 1984–1988 Ausgaben von 101 200 DM und in den VZ 1989–1993 von 61 200 DM sowie ab VZ 1994 6 000 DM stl. begünstigt. Bei zusammenveranlagten Ehegatten sind im VZ 1984–1988 202 400 DM im Kj. begünstigt, im VZ 1989–1993 122 400 DM sowie in VZ ab 1994 12 000 DM.

Zur Verfassungsmäßigkeit der Höchstbeträge s. Anm. 127.

Einstweilen frei.

129

V. Ausweispflicht für Spenden über 40 000 DM im Rechenschaftsbericht der Partei (Abs. 2 Satz 3 aF)

130

Spenden an eine Partei (oder einen oder mehrere ihrer Gebietsverbände) im Gesamtwert von über 40 000 DM im Kj. können bis zum VZ 1993 einschließlich nur als Sonderausgaben abgezogen werden, wenn sie nach § 25 Abs. 2 PartG im Rechenschaftsbericht der Partei verzeichnet sind (Abs. 2 Satz 3 aF). In den VZ 1984–1988 galt dies bereits bei Spenden im Gesamtwert von mehr als 20 000 DM im Kj. an eine Partei (§ 52 Abs. 13 b Satz 2). Zur Streichung der Bestimmung ab VZ 1994 s. Anm. 112.

Zweck der Regelung war die Durchschaubarkeit der Parteienfinanzierung zwecks Abbau von sog. Umwegfinanzierungen (vgl. Bericht zur Neuordnung der Parteienfinanzierung, Beil. 25 zu BAnz. v. 26. 5. 83 S. 222–225, 230).

Spenden: Die Ausweispflicht gilt nur für Spenden an politische Parteien (Geld- oder Sachspenden), nicht für Mitgliedsbeiträge. Bei Sachspenden müssen Wert und die genaue Bezeichnung der gespendeten Sache angegeben werden (Abschn. 112 Abs. 2 Satz 3 EStR 1984–1987; s. Anm. 135–148). Spenden an eine Partei und ihre Gebietsverbände sind zusammenzurechnen, da der „Gesamtwert“ maßgebend ist.

Gesamtwert von 40 000 DM im Kj.: Die Ausweispflicht gilt für den Wert der gesamten im Kj. von einem Stpfl. an eine Partei (oder ihre Gebietsverbände) geleisteten Spenden, nicht nur für den Betrag, der 40 000 DM übersteigt.

► *Keine Auswirkung der Verwidrigkeit des § 25 PartG auf die Publizitätsgrenze in § 10 b:* Die Entscheidung des BVerfG v. 9. 4. 92 2 BvE 2/89 (BStBl. II S. 766), nach der die in § 25 Abs. 2 PartG aF vorgesehene Publizitätsgrenze für Spenden in Höhe von 40 000 DM verwidrig und eine Publizitätsgrenze von 20 000 DM verkonform ist, hatte nach FM Schl.-Holst. v. 14. 10. 92 (StEK EStG § 10b Nr. 245) keine Auswirkungen auf die Anwendbarkeit des § 10b, so daß ein Spendenabzug für Parteispenden bis zum VZ 1993 einschließlich wegen Nichterfassung im Rechenschaftsbericht der Partei erst bei Spenden über 40 000 DM von der Fin-

Verw angenommen wurde (OFD Frankfurt v. 15. 12. 94, StEK EStG § 10b Nr. 270).

► *Zusammenveranlagte Ehegatten*: Ihre Spenden sind nicht zusammenzurechnen (glA Abschn. 112 Abs. 3 EStR 1984). Das ergibt sich – abweichend von § 26b – unmittelbar aus der in Abs. 2 Satz 3 angeführten Vorschrift des § 25 Abs. 2 ParteienG, die auf einen namentlich individualisierbaren Spender abstellt.

► *Mitunternehmerschaft*: Obwohl die Anteile der Mitunternehmer an der Spende der PersGes. bei den Mitunternehmern als Sonderausgaben abziehbar sind und obwohl ein Stpfl. über mehrere Mitunternehmerschaften mehr als 40 000 DM im Kj. spenden kann, ohne daß die einzelne PersGes. die Grenze übersteigt, wird die PersGes. hinsichtlich der Grenze von 40 000 DM wie ein besonderer Stpfl. behandelt. UE zutreffend, weil dem Zweck des Abs. 2 Satz 2 (Offenlegung größerer Parteispenden, s. o.) entsprechend (vgl. Abschn. 112 Abs. 3 Sätze 5–6 EStR 1984/87; glA FROTSCHE, § 10b Rn. 32, 33). Das gleiche wird dann auch für *sonstige Gesellschaften und Gemeinschaften* gelten, die der Partei beim Spenden als selbständige Gebilde gegenüberreten.

► *Verhältnis zu § 34g*: Die durch die Tarifiermäßigung begünstigten Spenden sind in die Grenze von 40 000 DM einzurechnen. Denn *parteienrechtlich* sind nach § 25 Abs. 2 ParteienG sämtliche Spenden im Rechenschaftsbericht zu verzeichnen. Dem Zweck des § 10b Abs. 2 Satz 3 entsprechend – Durchschaubarkeit der Parteienfinanzierung – müssen dann uE auch bei Anwendung der *steuerlichen* Grenze alle Spenden eines Kj. zusammengefaßt werden, so daß Spenden von 43 000 DM im Kj. nur bei Erfüllung der Rechenschaftslegungspflicht nach § 10b Abs. 2 in Höhe von 40 000 DM abziehbar sind (aA FELIX/STRECK, DStZ 1984 S. 80).

Rechenschaftsbericht der Partei: §§ 23–31 ParteienG regeln die Rechenschaftslegung einer politischen Partei. Der Rechenschaftsbericht ist jährlich bis zum 30. 9. des dem Rechnungsjahr folgenden Jahrs dem Präsidenten des Deutschen Bundestags vorzulegen und von ihm als BTDrucks. zu veröffentlichen. Die Vorlagefrist kann bis zu 3 Monaten verlängert werden (§ 23 Abs. 2 ParteienG). *Einhaltung der Bestimmungen des ParteienG* über die Rechenschaftslegung durch einen Rechenschaftsbericht wird in Abs. 2 Satz 3 nicht ausdrücklich verlangt. Jedoch soll wohl, dem Zweck der steuerlichen Regelung entsprechend, stl. jedenfalls insoweit eine ordnungsmäßige Rechenschaftslegung verlangt werden, wie sie zur öffentlichen Erkennbarkeit der Spender nötig ist, also zB die Angabe der Spender in der BTDrucks., mit der der Rechenschaftsbericht verteilt wird (glA FROTSCHE, § 10b Rn. 28 f.).

Nachweis und Sanktion: Der Nachweis der Verzeichnung im Rechenschaftsbericht ist vom Stpfl. zu führen (Abschn. 112 Abs. 4 Satz 1 EStR 1984 ff.). Kann der Nachweis im Zeitpunkt der Veranlagung noch nicht erbracht werden, so ist die Steuer vorläufig nach § 165 AO festzusetzen, soweit nicht eine StFestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) in Betracht kommt. Erfüllt die Partei die Ausweispflicht nicht, so ist der Abzug als Sonderausgabe ausgeschlossen (Abschn. 112 Abs. 3 Satz 2 EStR 1984/87). Auf ein Verschulden des Stpfl. kommt es nicht an, einen Gutglaubensschutz gibt es nicht.

131–134 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 3: Sachspenden

Schrifttum: MITTELBACH, Sachspenden als Sonderausgaben, Inf. 1972 S. 555; DRASDO, Die stl. Beurteilung von Geld- und Sachspenden zugunsten von caritativen Hilfsorganisationen als Ausgaben iSd. § 10b EStG, DStR 1987 S. 327; SCHLEDER, Sachspenden im Steuerrecht, DB 1988 S. 1132; SAUER, Das Vereinsförderungsgesetz, NJW 1990 S. 1028.

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3

135

Rechtsentwicklung des Abs. 3: Die heute in Abs. 3 Sätze 1 bis 3 enthaltenen Bestimmungen wurden durch *StÄndG 1969* (s. Anm. 2) als Sätze 3 bis 5 an Abs. 1 angefügt. Durch *StReformG 1990* wurden sie – inzwischen Abs. 1 Sätze 4–6 – wortgleich in einen neuen Abs. 3 übernommen. Die Sätze 4 und 5 wurden durch das *Vereinsförderungsg v. 18. 12. 89* (BGBl. I S. 2212; BStBl. I S. 499) eingefügt.

Bedeutung des Abs. 3:

► *Abs. 3 Satz 1* hat uE nur klarstellende Bedeutung. Die Zuwendung von Wirtschaftsgütern fällt ohnehin unter den Begriff der Ausgabe (BFH v. 22. 10. 71 VI R 310/69, BStBl. II 1972 S. 55; s. auch Anm. 22); dazu bedarf es nicht einer Fiktion, wie sie das Gesetz („gilt auch“) überflüssigerweise benutzt (glA MESSMER, StJb. 1977/78 S. 109). Soweit die unentgeltliche Nutzungsüberlassung und die unentgeltliche Erbringung von Leistungen nicht zu Wertabgaben aus dem geldwerten Vermögen des Stpfl. führen, fallen sie ohnehin nicht unter den Begriff der Ausgaben iSd. § 11 Abs. 2 und daher des § 10 b; soweit Nutzungsüberlassung oder Leistung aber mit einer solchen Wertabgabe verbunden sind, bilden sie Zuwendungen iSd. § 10 b (BFH v. 28. 4. 78 VI R 147/75, BStBl. II 1979 S. 297; v. 24. 9. 85 IX R 8/81, BStBl. II 1986 S. 726; aA BMF v. 27. 8. 86, StEK EStG § 10 b Nr. 182 = DB S. 1951 = FR S. 562; s. Anm. 23).

► *Abs. 3 Satz 2* trifft eine Sonderregelung für die Bewertung der Zuwendung eines entnommenen Wirtschaftsguts, wenn das WG unmittelbar vor seiner Zuwendung einem Betriebsvermögen entnommen worden ist (s. Anm. 145, 148).

► *Abs. 3 Satz 3* enthält den Bewertungsgrundsatz; danach ist bei Sachspenden der gemeine Wert maßgebend, was nach §§ 1, 9 BewG ohnehin gilt (s. Anm. 148).

► *Abs. 4 Sätze 4 und 5* machen die Abziehbarkeit sog. Aufwandspenden in Abweichung von der BFH-Rspr. zur früheren Rechtslage von dem Bestehen eines vertraglichen oder satzungsrechtlichen Erstattungsanspruchs und eines darauf bezogenen Verzichts abhängig (s. Anm. 154–156).

Geltungsbereich des Abs. 3: Die Bestimmungen über Sachspenden und ihre Bewertung gelten für alle Spenden iSd. § 10 b einschließl. Parteispenden.

Einstweilen frei.

136–137

B. Gegenstand einer Sachspende (Abs. 3 Satz 1)

138

I. Zuwendung eines Wirtschaftsguts

Als „Ausgabe im Sinne dieser Vorschrift“, also als Spende, gilt auch die Zuwendung von Wirtschaftsgütern (Abs. 3 Satz 1). Zur *Spendenbescheinigung* bei Sachspenden s. Anm. 76.

Wirtschaftsgut (WG): Es gilt grundsätzlich die allgemeine, von der Rspr. entwickelte Umschreibung dieses Begriffs, da § 10b Abs. 3 keine Ausnahme macht und ein im EStG an mehreren Stellen verwendeter Begriff grundsätzlich einheitlich auszulegen ist. Jedoch bezieht sich die Rspr. vor allem auf die Gewinnermittlung nach §§ 4, 5 u. 6 (besonders auf die Aktivseite) und faßt dort den Begriff des Wirtschaftsguts weit (vgl. zB BFH v. 9. 2. 78 IV R 201/74, BStBl. II S. 370: „alle vermögenswerten Vorteile eines Betriebs einschließlich tatsächlicher Zustände und konkreter Möglichkeiten, die einer selbständigen Bewertung fähig sind“; s. auch § 4 Anm. 16 a). Bei § 10b kommt es aber darauf an, ob die Zuwendung zu einer Verminderung des geldwerten Vermögens des Stpfl. geführt hat. Gebrauchte Wirtschaftsgüter können deshalb nur dann Gegenstand einer Sachspende sein, wenn sie noch einen gemeinen Wert (Marktwert) haben; er ist aus Verkäufen abzuleiten oder im Wege der Schätzung zu ermitteln (BFH v. 23. 5. 89 X R 17/85, BStBl. II S. 879).

► *Rechte*, nicht nur Sachen, sind WG und können Zuwendungen iSd. § 10b bilden, zB die Einräumung eines Nießbrauchs (PILTZ, Die stl. Zurechnung von Einkünften beim Nießbrauch, Inst. Fust. u. Grüner Brief 172, Bonn 1977 S. 47), vorausgesetzt daß dem Nießbraucher die Erträge steuerlich zugerechnet werden; anderenfalls liegen Zuwendungen iSd. § 10b erst jeweils in Höhe der Nießbrauchserträge vor. Entsprechendes gilt für die Übertragung wirtschaftlichen Eigentums; stellt ein Leasingnehmer einem Dritten einen geleasteten Gegenstand unentgeltlich zur Verfügung, so kann darin eine Spende des Leasing-Gegenstandes oder der Leasing-Raten liegen (BFH v. 8. 8. 90 X R 149/88, BStBl. II 1991 S. 70 mit Anm. HFR 1991 S. 271).

► *Blut- und Organspenden*: Mit der Trennung vom Körper sind Blut und menschliche Organe bewegliche Sachen (PALANDT/HEINRICH, 57. Aufl., § 90 BGB Anm. 2; Münchner Kommentar, § 90 Rn. 29) und somit Wirtschaftsgüter (glA StWa. 1971 S. 95). Fraglich ist, ob ihnen ein Vermögenswert zukommt (unter Hinweis auf den Handel mit Blutkonserven bejahend DRASDO, DStR 1987 S. 330; glA FREUDENBERG aaO; aA SCHMIDT/HEINICKE XVII. § 10b Rn. 7; FinMin. Saarl. v. 9. 9. 69, StEK EStG § 10b Nr. 43 = EDStZ S. 402: keine Sachspende; OFD Frankfurt v. 15. 12. 94, FR 1995 S. 287; s. Anm. 200 „Blutspende“).

Zuwendung von WG: Dem Merkmal der „Zuwendung“ in Abs. 3 Satz 1 kommt uE keine eigenständige Bedeutung zu. Maßgebend ist der Begriff der Ausgabe iSd. Abs. 1 Satz 1, der durch die Merkmale „Wertabgabe“ und „Abfließen“ gekennzeichnet ist (s. Anm. 22–23). Der Wertabgabe beim Spender entspricht die Zuwendung beim Empfänger. Zuwendung ist zB die Abtretung oder der Erlaß einer Forderung, nicht aber das Eingehen einer Verbindlichkeit (s. auch Anm. 82).

In der verbilligten Lieferung eines (nicht entnommenen) WG liegt uE insoweit eine Zuwendung, als der gemeine Wert des WG (s. Anm. 148) das Entgelt

überschreitet (aA SCHMIDT/HEINICKE XVII. § 10 b Rn. 11); die teilweise Entgeltlichkeit steht dem Spendenabzug für den unentgeltlichen Teil uE nicht entgegen (s. Anm. 26).

► *Bei gemeinnützigen Körperschaften* ist die Zuwendung von WG nur dann als Spende abziehbar, wenn die Körperschaft zum unmittelbaren Empfang stbegünstigter Spenden berechtigt ist oder – falls sie das nicht ist – wenn die Sache über eine jur. Pers. des öfftl. Rechts oder eine öfftl. Dienststelle als sog. Durchlaufstelle geleitet wird (s. Anm. 63). Die FinVerw. läßt es aber zu, daß der Spender der Körperschaft den unmittelbaren Besitz an der Sache und der Durchlaufstelle das Eigentum und den mittelbaren Besitz (§§ 929, 931 BGB) verschafft und die Durchlaufstelle der begünstigten Körperschaft das WG nach Prüfung der stl. Voraussetzungen unentgeltlich übereignet.

Vgl. OFD Bremen v. 17. 11. 86, StEK EStG § 10 b Nr. 187 Ziff. 7; OFD Koblenz v. 21. 1. 86, EStKartei der OFD Koblenz, § 10 b EStG Karte 23 a; auch wiedergegeben bei SCHLEDER, DB 1988 S. 1133; ebenso mit ausführlicher Darstellung des Verfahrens und Formularen OFD Hannover v. 16. 7. 92, StEK EStG § 10 b Nr. 244.

► *Bei Sachspenden anlässlich von geselligen Veranstaltungen* einer Körperschaft (zB für eine Tombola, Verlosung, Weihnachtsbasar, Vereinsfest) kommt es für den Spendenabzug darauf an, ob die Veranstaltung einen Zweckbetrieb gem. § 68 Nr. 7 b AO (dann abziehbar) oder einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (dann nicht abziehbar) darstellt (vgl. SCHLEDER aaO). Für einen Zweckbetrieb ist erforderlich, daß Außenstehende keinen unbegrenzten Zutritt haben (BFH v. 21. 8. 85 I R 3/82, BStBl. II 1986 S. 92) und daß höchstens zweimal im Kj. eine Tombola oder Verlosung stattfindet (§ 68 Nr. 6 AO). Bei unbegrenztem Zutritt zur Veranstaltung sind zB das gestiftete Faß Bier oder selbstgebackene Kuchen usw. als Gegenstände eines stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs keine stbegünstigten Spenden (SCHLEDER aaO). Entsprechendes gilt auch für sonstige Sachspenden, die dem gemeinnützigen Empfänger zur Veräußerung und anschließenden Verwendung des Verkaufserlöses zu satzungsgemäßen Zwecken zugewendet werden: Erfolgt die Veräußerung im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, liegt keine, in allen anderen Fällen eine stbegünstigte Spende vor, so daß entgegen FG Düss. v. 5. 2. 97 (EFG S. 473, nrkr.) nicht dahinstehen kann, ob die Voraussetzungen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs vorliegen. Die Auffassung des FG, die Voraussetzung unmittelbarer Verwendung von Sachspenden zu gemeinnützigen Zwecken sei bei einem Verkauf der Sachspende und Zuführung des Verkaufserlöses zu den gemeinnützigen Zwecken nicht gegeben, sondern stelle eine lediglich mittelbare und damit keine abzugsberechtigende unmittelbare Zuwendung zu gemeinnützigen Zwecken dar, entspricht nicht den Anforderungen des § 10 b. Wie der BFH zu Sachspenden in Form von Altkleidersammlungen karitativer Organisationen ausgeführt hat, ist mit der Zuwendung einer werthaltigen Kleidung eine Spende iSd. § 10 b gegeben, ohne daß die gespendeten Kleidungsstücke selbst im Besitz der Organisation verbleiben müssen (BFH v. 23. 5. 89 X R 17/85, BStBl. II S. 879).

► *Umwandlung von Sachspenden in Geldspenden*: Die Zuwendung von Sachspenden über Durchlaufstellen kann dadurch vereinfacht werden, daß die Sachspende in eine Geldspende umgewandelt wird, der Spender also das Geld für den Erwerb der Sache der Körperschaft spendet, die dann die Sache von einem Dritten oder auch vom Spender selbst kauft; im letzteren Fall darf der Kaufpreis allerdings nicht überhöht sein (glA SCHLEDER aaO).

Zeitpunkt der Zuwendung des WG ist der Zeitpunkt, in dem der Stpfl. die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das WG auf den Empfänger überträgt

(s. § 6 Anm. 279). *Ratenweise Übertragung von Bruchteilseigentum* soll als von Anfang an volle Übereignung des WG zu behandeln sein (OFD Düss. v. 19. 10. 61, StEK EStG § 10b Nr. 5 = DB S. 1438 = EDSStZ S. 419). So allgemein nicht zutreffend (glA FELIX, StEK aaO); s. Anm. 82 über *Verkauf und ratenweisen Erlaß* der Kaufpreisforderung.

Zweckbestimmung der Sachzuwendung: Als Spende abziehbar ist die Sach- und Aufwandspende nur, wenn sie von dem Empfänger selbst – oder bei Aufwandspenden von dem Aufwendenden zugunsten des Empfängers – unmittelbar für den steuerbegünstigten Zweck verwendet wird.

BFH v. 18. 11. 66 VI 167/66, BStBl. III S. 3 65; BFH v. 29. 11. 89 X R 154/88, BStBl. II 1990 S. 570; FG Ba.-Württ. v. 29. 11. 91, EFG 1992 S. 258, rkt.; GMACH, FR 1995 S. 85, 96.

139–140 Einstweilen frei.

141 II. Ausschluß von Nutzungen und Leistungen als Spenden

Nicht als Spenden nach § 10b abziehbar sind „Nutzungen und Leistungen“, die der Stpfl. einer Körperschaft zuwendet (Abs. 3 Satz 1). Das Abzugsverbot bezieht sich jedoch nicht auf die im Zusammenhang mit Nutzungen und Leistungen erbrachten Wertabgaben aus dem Vermögen des Stpfl. an einen begünstigten Empfänger (s. u.). So kann eine – nicht den Nutzungen oder Leistungen zuzurechnende – Wertabgabe im Sinne des § 10b bei unentgeltlicher Überlassung eines geleasten Gegenstandes durch den Leasingnehmer vorliegen, wenn die Überlassung der Übertragung wirtschaftlichen Eigentums entspricht; verbleibt das wirtschaftliche Eigentum beim Leasingnehmer, so sind jedoch die von ihm aufgewendeten Leasingraten als im Sinne des § 10b zugewendete Wertabgabe steuerlich abziehbar (BFH v. 8. 8. 90 X R 149/88, BStBl. II 1991 S. 70 mit Anm. HFR 1991 S. 271).

Das Abzugsverbot gilt nur für unentgeltlich erbrachte Nutzungen und Leistungen. Wird einem begünstigten Empfänger eine Nutzung oder Leistung gegen Entgelt erbracht und dann auf das Entgelt verzichtet, so handelt es sich um eine abziehbare Spende; denn der Verzicht auf einen Anspruch ist eine Ausgabe iSd. § 10b (s. Anm. 23). Der Rechnungsbetrag stellt dann beim Spender eine stpfl. Einnahme dar, die durch den Spendenabzug stl. neutralisiert wird (vgl. auch SCHLEDER, DB 1988 S. 1134).

Nutzungen „sind die Früchte einer Sache oder eines Rechtes sowie die Vorteile, welche der Gebrauch der Sache oder des Rechtes gewährt“ (§ 100 BGB). Praktisch kommt bei § 10b die *unentgeltliche Nutzungsüberlassung* eines Wirtschaftsguts in Betracht (zB die unentgeltliche Überlassung von Räumen, PKW oder anderen Wirtschaftsgütern).

Leistungen sind im bürgerlich-rechtlichen Sinn (§ 241 BGB) Handlungen und Unterlassungen. Die Handlungen können auch in einem Geben, in der Verschaffung eines Vermögensgegenstands bestehen. In Abs. 3 Satz 1 ist aber enger eine Tätigkeit ohne Zuwendung von Geld oder anderen Wirtschaftsgütern gemeint. Keine Ausgabe iSd. § 10b ist also insbes. die unentgeltliche (zB ehrenamtliche) Arbeitsleistung.

Vgl. BFH v. 25. 7. 69 VI R 269/67, BStBl. II S. 681; v. 28. 4. 78 VI R 147/75, BStBl. II 1979 S. 297; FG Stuttgart v. 21. 12. 53, EFG 1954 S. 123, bestät.; OFD Frankf. v. 19. 6. 80, Inf. 1981 S. 63; KRÖGER, DStZ 1986 S. 428.

Die unentgeltliche Übereignung eines vom Stpfl. geschaffenen Wirtschaftsguts ist aber nicht Zuwendung einer Leistung, sondern Zuwendung eines Wirtschaftsguts (FG Berlin v. 14. 11. 77, EFG 1978 S. 376, rkr.).

Ausgaben neben Nutzungen und Leistungen: Erwachsen dem Stpfl. im Zusammenhang mit einer von ihm erbrachten Nutzung oder Leistung Aufwendungen (zB Benzinkosten bei der Benutzung seines PKW oder Leistung ehrenamtlicher Arbeit in einem – anderweitig nicht genutzten – häuslichen Arbeitszimmer zugunsten der Körperschaft (BFH v. 17. 2. 93 X R 119/90, BFH/NV 1994 S. 154), so sind diese, soweit sie bewertbar und nachweisbar sind, uE als Spenden abziehbar (sog. Aufwandspende, s. dazu im einzelnen Anm. 152–156).

Einstweilen frei.

142–144

C. Bewertung von Sachspenden (Abs. 3 Sätze 2 und 3)

I. Entnommene Wirtschaftsgüter (Abs. 3 Satz 2)

145

Sachspenden werden mit dem gemeinen Wert (§ 9 BewG) bewertet (Abs. 3 Satz 3; s. Anm. 148). Wenn „das Wirtschaftsgut unmittelbar vor seiner Zuwendung einem Betriebsvermögen entnommen worden“ ist, gilt die Sonderregelung des Abs. 3 Satz 2, wonach „bei der Ermittlung der Ausgabenhöhe der bei der Entnahme angesetzte Wert nicht überschritten werden“ darf. Der bei der Entnahme angesetzte Wert ist nach FM Sachsen v. 28. 8. 92 und FM Brandenburg v. 11. 11. 92 (StEK EStG § 10b Nr. 241) zuzüglich der dabei angefallenen USt. als Spende abzuziehen.

Die Bewertung einer entnommenen Sachzuwendung erfolgt demnach.

- ▷ *grundsätzlich mit dem gemeinen Wert* gem. Abs. 3 Satz 3; (Abs. 3 Satz 2 enthält nur eine Höchstgrenze. Der Stpfl. darf also, wenn der Teilwert den gemeinen Wert übersteigt, den höheren Teilwert als Spende ansetzen, hat aber auch die Wahl, die Spende mit dem gemeinen Wert zu bewerten.)
- ▷ *mit dem Teilwert* gem. Abs. 3 Satz 2 iVm. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 (zuzügl. USt, R 111 Abs. 1 Satz 5 EStR 1996; BUCHNA, DB 1991 S. 1596), wenn der Teilwert unter dem gemeinen Wert liegt (Dann greift Abs. 3 Satz 2 ein: Der Entnahmewert darf nicht überschritten werden.)
- ▷ *mit dem Buchwert*, wenn das Wirtschaftsgut einem der in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 (idF des JStG) aufgeführten Empfänger zugewendet wird und der Stpfl. das WG zum Buchwert entnommen hat; (Gem. Abs. 3 Satz 2 bildet dann der Buchwert als Entnahmewert die Obergrenze.)
- ▷ *mit einem höheren Betrag als den Buchwert, aber höchstens mit dem Teilwert*, wenn das WG einem der in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 aufgeführten Empfänger zugewendet wird und der Stpfl. das WG zu einem über dem Buchwert liegenden Betrag entnommen hat. (Gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 kann der Stpfl. das WG auch zu einem Betrag entnehmen, der zwischen Buchwert und Teilwert liegt; gem. Abs. 3 Satz 2 ist dieser Wert dann ebenfalls für die Spendenhöhe maßgebend.)

Unmittelbar vor seiner Zuwendung ist ein WG einem Betriebsvermögen entnommen, wenn Entnahme und Spende in einem unmittelbaren zeitlichen

Zusammenhang stehen. Es kommt nicht darauf an, daß das Bestreben des Stpfl., das WG zu spenden, Anlaß der Entnahme gewesen ist. Die Gründe für die Entnahme spielen keine Rolle. Entscheidend ist nur, daß das WG sogleich oder kurzfristig nach der Entnahme zum Gegenstand einer Spende gemacht wurde. Entnahme und Spende im selben Kj. dürften idR „unmittelbar“ sein.

Der bei der Entnahme angesetzte Wert: Nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 ist ein WG bei seiner Entnahme grundsätzlich mit dem *Teilwert* zu bewerten. Jedoch kann ein WG (außer Nutzungen und Leistungen – § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 5) bei seiner Entnahme mit dem *Buchwert* bewertet werden, wenn es im unmittelbaren Anschluß an die Entnahme einem der in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 aufgeführten Empfänger unentgeltlich überlassen wird (FM Sachsen v. 27. 12. 93, FR 1994 S. 99, s. näher § 6 Anm. 1204–1205). Daran fehlt es bei einer Entnahme aus einem Betrieb gewerblicher Art der nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG befreiten Körperschaft (vgl. SCHMIDT/GLANEGGER XVII. § 6 Rn. 427).

Nach der erstmals für Entnahmen nach dem 31. 12. 93 geltenden Neufassung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 durch das StandOG v. 13. 9. 93 (BGBl. I S. 1569; BStBl. I S. 774) gilt das Buchwertprivileg nicht mehr nur für die in § 6 Abs. 1 Nr. 4 aF aufgeführten Entnahmen zu mildtätigen, wissenschaftlichen oder als besonders förderungswürdig anerkannten kulturellen Zwecken sowie zur Förderung der Erziehung, Volks- und Berufsbildung, sondern nunmehr auch für Entnahmen zu den anderen in § 10b Abs. 1 Satz 1 bezeichneten stbegünstigten (kirchlichen, religiösen und als sonstigen besonders förderungswürdig anerkannten) Zwecken.

146–147 Einstweilen frei.

148 II. Bewertung von Wirtschaftsgütern (Abs. 3 Satz 3)

Wirtschaftsgüter (WG), die Gegenstand einer Spende sind und die der Stpfl. nicht mit dem bei einer Entnahme angesetzten Wert bewerten muß (s. Anm. 145), sind nach Abs. 3 Satz 3 mit dem gemeinen Wert zu bewerten.

Gemeiner Wert ist gem. § 9 BewG der Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des WG bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Er entspricht dem Verkehrswert (BFH v. 23. 5. 89 X R 17/85, BStBl. II S. 879 mwN; RÖSSLER/TROLL, § 9 BewG Anm. 1).

„Der gemeine Wert von *Kunstgegenständen* ist besonders vorsichtig zu ermitteln. Dabei ist insbesondere die schwierige Verwertungsmöglichkeit zu berücksichtigen“ (Abschn. 68 Abs. 4 VStR 1969 ff.; vgl. HEUER, DB 1964 S. 48 u. 85).

Ein „*Listenpreis*“ des Verkäufers eines WG bildet nicht dessen gemeinen Wert, wenn der Verkäufer das WG tatsächlich – wenn auch mit der Auflage seiner unentgeltlichen Weitergabe als Spende – nicht nur an den Stpfl., sondern an einen unbestimmten Kreis von Abnehmern zu einem wesentlich niedrigeren Preis verkauft (FinMin. NRW v. 25. 3. 76, StEK EStG § 10b Nr. 73 = DB S. 653 = BB S. 495 = Nds. v. 6. 4. 76, DB S. 797 = OFD Frankf. v. 18. 6. 80, StEK EStG § 10b Nr. 99 = Inf. 1981 S. 63).

Bei neuen Wirtschaftsgütern wird als Nachweis der Wertangabe auf der Spendenbescheinigung idR die quittierte Einkaufsrechnung verlangt (SCHLEDER, DB 1988 S. 1132). Bei der Zuwendung von gebrauchten Sachen oder von Einzelstücken wie Kunstwerken oder Tieren (zB Pferd) ist der Verkehrswert zu schätzen (BFH v. 23. 5. 89 X R 17/85, BStBl. II S. 879). Bei einer offensichtlich überhöhten Wertangabe auf der Spendenbescheinigung liegt keine ordnungsgemäße Be-

stätigung vor; der Spendenabzug ist zu versagen. Andererseits sollte die FinVerw. bei der Überprüfung den Körperschaften einen großzügigen Bewertungsspielraum einräumen und nur bei eindeutigen Mißbräuchen die Spendenbestätigung verwerfen, auch wenn der in der Spendenquittung ausgewiesene Wertansatz keine Bindung der FinVerw. begründet (BFH v. 23. 5. 89 X R 17/85, BStBl. II S. 879). Eine Bewertung jeder einzelnen Sachspende von gutachterlicher Qualität kann nicht verlangt werden, da sie die Spendentätigkeit behindern und damit dem Förderungszweck des § 10 b zuwiderlaufen würde.

Bei Zweifeln an der Bewertung durch Geber oder Empfänger hat das FA den gemeinen Wert des zugewendeten WG zu ermitteln oder zu schätzen (BFH v. 23. 5. 89 X R 17/85, BStBl. II S. 879 mwN). Wie ein Streit zwischen Geber und Empfänger über die Höhe des gemeinen Werts zu entscheiden ist, ist eine bürgerlich-rechtliche Frage. Zweifel über die Bewertung können nicht dadurch vermieden werden, daß der Stpfl. einen *Geldbetrag zuwendet* und der Empfänger das WG zu diesem Betrag vom Stpfl. kauft, wenn die Parteien in Wirklichkeit nur das WG zuwenden und seine Bewertung bekunden wollen.

Einstweilen frei.

149–150

D. Abziehbarkeit von Aufwandspenden (Abs. 3 Sätze 4 und 5)

I. Rechtsentwicklung und erstmalige Anwendung

151

Nach Satz 4 sind Aufwendungen zugunsten einer zum Empfang steuerlich abziehbarer Zuwendungen berechtigten Körperschaft nur abziehbar, wenn ein Anspruch auf die Erstattung der Aufwendungen durch Vertrag oder Satzung eingeräumt und auf die Erstattung verzichtet worden ist. Der Anspruch darf nicht unter der Bedingung des Verzichts eingeräumt worden sein (Satz 5).

Rechtsentwicklung: Die Sätze 4 und 5 sind durch das Vereinsförderungsges. v. 18. 12. 89 (BGBl. I S. 2212; BStBl. I S. 499) mit Wirkung ab 1. 1. 90 in das Gesetz eingefügt worden.

Erstmalige Anwendung: Auf VZ bis einschließlich 1989 wären die Regelungen in Satz 4 und 5 nur anwendbar, wenn sie lediglich die schon früher gegebene Rechtslage im Interesse der Rechtssicherheit – insbesondere zur Vermeidung unberechtigter Wünsche auf Ausstellung von Spendenbescheinigungen – klarstellten (so BTDrucks. 1141/76 S. 13; THIEL/EVERSBURG, DB 1990 S. 395, 398). *So die FinVerw.:* Aus ihrer Sicht handelt es sich um eine bloße Klarstellung, weil die gesetzliche Neuregelung lediglich die bisherige Verwaltungsregelung in Gesetzesform übernommen habe (vgl. MÄRKLE/ALBER, BB 1990, Beil. 2; SAUER, NJW 1990 S. 1028, 1029). *Nach BFH* v. 24. 9. 85 IX R 8/81 (BStBl. II 1986 S. 726; dazu Nichtanwendungserlaß BMF v. 27. 8. 86, BStBl. I 1986 S. 479) und BFH v. 29. 11. 89 X R 154/88 (BStBl. II 1990 S. 570) bildet dagegen der Verzicht auf Aufwandserstattung vor Inkrafttreten des VereinsfördG auch dann eine Spende, wenn ein Erstattungsanspruch nicht bestand (ebenso DRASDO, DStR 1987 S. 327, 331, GEIGER, DB 1987 S. 201, 202). Erforderlich ist allerdings eine aus der Spendenbescheinigung ersichtliche Notwendigkeit der einzelnen Sachaufwendungen des Spenders für den begünstigten Zweck sowie deren Höhe und die damit verbundene Ersparnis von Aufwendungen des Empfängers (BFH v. 17. 2. 93 X R 119/90, BFH/NV 1994 S. 154). Im übrigen genügt es, daß der Spender nach außen erkennbar im Namen und im Auftrag der Körperschaft für deren satzungsg-

mäßigen Zweck Vermögen aufwendete und ihr damit Ausgaben ersparte (BFH v. 29. 11. 89 X R 154/89 aaO).

Beispiel: Anerkennung einer Ausgabe iSd. § 10b für Kfz-Kosten, die der Stpfl. nach außen erkennbar im Namen und im Auftrag eines begünstigten Vereins für den Transport eines verhaltensgestörten Heimkindes aufwendete, ohne daß ein Ersatzanspruch oder mangels Mitteln überhaupt eine Erstattungsmöglichkeit durch den betreffenden Verein bestand (BFH v. 24. 9. 85 IX R 8/81, BStBl. II 1986 S. 726; ebenso BFH v. 29. 11. 89 X R 154/89, BStBl. II 1990, 570); die FinVerw. wendet das Urteil BFH v. 24. 9. 85 aaO über den entschiedenen Fall hinaus nicht an (BMF v. 27. 8. 86, BStBl. I S. 479, nach Fn in BStBl. II 1990 S. 570 auch im Hinblick auf BFH v. 29. 11. 89 aaO unverändert anwendbar); ablehnend auch HERDEN/GMACH, NJW 1986 S. 2928; zustimmend O. V., HFR 1986 S. 126; GEIGER, DB 1987 S. 202).

Stellungnahme: UE sind Abs. 3 Sätze 4 und 5 erst ab VZ 1990 anwendbar, vorher gilt die BFH-Rspr. Die Auffassung der FinVerw. beruhte auf der Sorge, ohne Verzicht auf einen realisierbaren Erstattungsanspruch des Spenders objektiv nicht hinreichend (mißbrauchs-) sicher feststellen zu können, ob und in welchem Umfang der Empfänger einen Vermögensvorteil erhalten hat. Diese praktischen Bedenken bilden uE kein rechtliches Argument (glA GEIGER aaO). Im übrigen wurde auch nach der BFH-Rspr. (s. oben) eine mißbräuchliche Geltendmachung des Verzichts als „Spende“ iSd. § 10b hinreichend vermieden (glA GMACH, FR 1995 S. 85, 96; kritisch auch REIFFS, DStR 1991 S. 1237).

Für die Auffassung des BFH spricht schon der Gesetzeswortlaut alter Fassung, der einen Erstattungsanspruch im Rechtssinne nicht voraussetzte, so daß die Aufwandspende wie alle anderen Spenden nur eine freiwillige und unentgeltliche Wertabgabe zu förderungswürdigen Zwecken erfordern konnte (s. dazu Anm. 22–29). Die Förderungswürdigkeit von Organisationen, die keine Mittel zum Aufwendersatz besitzen und ihn daher in ihrer Satzung nicht vorsehen können (HFR aaO), bestätigt ebenfalls die wortlautgemäße Auslegung der BFH-Rspr. des § 10b aF bei der Anerkennung des Abzugs von Aufwandspenden. Allerdings ist mit der Entscheidung des Gesetzgebers ein höheres Maß an Rechtssicherheit gegeben, die es den gemeinnützigen Körperschaften erleichtert, unberechtigte Wünsche auf Ausstellung von Spendenbescheinigungen abzuwehren (THIEL/EVERSBURG, DB 1990 S. 395, 397 unter Bezugnahme auf die Gesetzesbegründung in BTDrucks. 11/4176 S. 13).

II. Voraussetzungen für den Abzug von Aufwandsspenden (Satz 4)

152 1. Aufwendungen

Als Aufwendungen kommen zB tatsächlich geleistete Fahrtkosten oder Kosten für Büromaterialien in Betracht (vgl. BFH v. 28. 4. 78 VI R 147/75, BStBl. I 1979 S. 297; v. 17. 2. 93 X R 119/90, BFH/NV 1994 S. 154). Keine Ausgabe iSd. § 10b ist die Zuwendung von Nutzungen und Leistungen (Abs. 3 Satz 1), so zB die unentgeltliche (zB ehrenamtliche) Arbeitsleistung oder die unentgeltliche Überlassung von Räumen, PKW oder anderen Wirtschaftsgütern (s. Anm. 141). Auch die unentgeltliche Überlassung von Angestellten an eine spendenbegünstigte Körperschaft zur Förderung der von ihr verfolgten Zwecke (sog. Secondment; s. Anm. 32) stellt eine Nutzung dar, für die ein Spendenabzug nicht in Betracht kommt. Keine Zuwendung einer Nutzung oder Leistung liegt dagegen vor, wenn der Stpfl. einen bürgerlich-rechtlichen Anspruch gegen den (nach § 48 EStDV begünstigten; s. Anm. 153) Empfänger hat und auf ihn verzichtet (s. Anm. 154).

bis 155); in diesem Fall wird nicht die Nutzung oder Leistung gespendet, sondern durch den Verzicht auf die Erstattungsleistung eine (abgekürzte) Geldspende geleistet (so zutreffend OFD Frankfurt v. 30. 3. 95, FR 1995 S. 554).

FG München v. 27. 5. 55, EDStZ S. 448 u. v. 31. 7. 63, EFG 1964 S. 72, rkr.; FG Stuttgart v. 2. 4. 57, EFG S. 407, insoweit bestät.; FG Karlsr. v. 22. 11. 60, EDStZ S. 525; FinMin. Schlesw.-Holst. v. 18. 9. 70, StEK EStG § 18 Nr. 42 = Inf S. 542; OFD Frankfurt v. 30. 3. 95, FR 1995 S. 554. Über Behandlung des auf zusätzliche Arbeitsstunden entfallenden, vom Stpfl. aber für Flüchtlinge zur Verfügung gestellten Betrags vgl. FinMin. NRW v. 22. 9. 61, DB S. 1306.

Zum Aufwandersatzanspruch von Mitgliedern für PKW u. sonst. Aufwandkosten, wenn sie den Betrag vorher als Durchlaufspende gespendet haben s. BFH v. 3. 12. 96 I R 67/95 (BStBl. II 1997 S. 474).

Ausgaben im Zusammenhang mit Nutzungen und Leistungen: Nutzungen und Leistungen sind gem. Abs. 3 Satz 1 keine Ausgaben iSd. § 10 b. Damit können die durch die bloße Nutzung entstehenden Vermögensminderungen (durch Verschleiß und ggf. Wartungskosten) nicht als Zuwendungen abgezogen werden (SCHLEDER, StWa 1993 S. 112). Ausgaben sind aber die im Zusammenhang mit Nutzungen und Leistungen stehenden Aufwendungen des Spenders (str.). Von Nutzungen und Leistungen unterscheidbare und nach § 10 b abziehbare Aufwendungen können allerdings nur angenommen werden, wenn diese Aufwendungen Kosten betreffen, die beim Empfänger selbst angefallen wären, wenn diesem der Gegenstand der Nutzung (zB Nutzung eines PKW) überlassen worden wäre.

Die Kosten eines Arbeitszimmers, in dem ehrenamtliche Tätigkeit vorgenommen wird, kommen demnach nur als Sachspende in Betracht, wenn es ausschließlich für die ehrenamtliche Tätigkeit genutzt wird und die Kosten eindeutig abgrenzbare Aufwendungen für die begünstigten Zwecke des Spendenempfängers und nicht etwa nicht abziehbare – mit der bestimmungsmäßigen Nutzung des WG zusammenhängende – Aufwendungen im Sinne des Abs. 1 Satz 4 sind (BFH v. 17. 2. 93 X R 119/90, BFH/NV 1994 S. 154).

2. Spendenempfangsberechtigung

153

Bei gemeinnützigen Körperschaften ist Voraussetzung, daß die Körperschaft zum unmittelbaren Empfang stbegünstigter Spenden berechtigt ist (R 111 Abs. 1 Satz 1 EStR). Fehlt es daran, so reicht der Verzicht auf den Erstattungsanspruch oder die Abtretung des Kostenerstattungsanspruches an die Durchlaufstelle allein nicht aus (BMF v. 3. 1. 86, BStBl. I S. 52; OFD München-Nürnberg, LStKartei, § 10 b Karte 6). Vielmehr muß der Erstattungsanspruch wie jede andere Spende tatsächlich in die Verfügungsgewalt der Durchlaufstelle gelangen und von dort an die Körperschaft weitergeleitet werden (s. Anm. 63; OFD München-Nürnberg aaO). Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn der Erstattungsbetrag an den Stpfl. ausgezahlt und als Geldspende über die Durchlaufstelle an den Verein zurückgespendet wird; gleichermaßen wird sie mit der unmittelbaren Überweisung des Geldbetrags durch die begünstigte Körperschaft an die öffentliche Dienststelle im Wege des Listenverfahrens gewahrt.

FM Bad.-Württ. v. 22. 2. 95 StEK EStG § 10 b Nr. 274; OFD Frankfurt v. 30. 3. 95, FR 1995 S. 554; FM NW v. 22. 1. 96, StEK EStG § 10 b Nr. 285; OFD München v. 17. 6. 96, FR 1996 S. 503.

154 3. Anspruch auf Erstattung aus Vertrag oder Satzung

Satz 4 gibt der gemeinnützigen Körperschaft die Möglichkeit, Spendenbescheinigungen in Höhe des von Spendern geleisteten Aufwands auszustellen, wenn und soweit ihre Satzung oder abgeschlossene Verträge Regelungen über einen Anspruch auf Aufwanderstattung enthalten und die Spender als Aufwandsträger auf diese satzungsrechtlichen oder vertraglichen Erstattungsansprüche verzichten (SAUER, NJW 1990 S. 1028, 1029). Die FinVerw. verlangt (OFD Frankfurt v. 30. 3. 95, FR 1995 S. 554; OFD München v. 17. 6. 96, FR 1996 S. 503)

- ernsthaftes Bestehen des Anspruchs
- detaillierte Aufstellung des Spenders über die Höhe des Erstattungsanspruchs.

Je detaillierter Art und Umfang der erstattungsfähigen Aufwendungen und die weiteren Voraussetzungen ihrer Erstattungsfähigkeit in der Satzung oder im Vertrag geregelt sind, umso weniger werden sich Rechtsstreitigkeiten über die Spendenabzugsberechtigung hinsichtlich der Aufwandspenden ergeben. Entscheidend ist der in Satzung oder Vertrag geregelte Aufwandersatzanspruch, so daß es auf Art und Umfang des tatsächlich angefallenen Aufwands (zB Höhe der Aufwendungen einer unstr. Kfz.-Nutzung) nicht mehr ankommt, soweit die Grenzen der stlichen Angemessenheit nicht ersichtlich überschritten werden (OFD Frankfurt v. 30. 3. 95, FR 1995 S. 554)

Rechtslage vor Inkrafttreten des VereinsförderungsgG (VZ vor 1990): Für Erstattungsansprüche in VZ vor 1990 genügte es nach der Rspr. des BFH (und nunmehr auch nach der Auffassung der FinVerw.; OFD Frankfurt v. 30. 3. 95, FR 1995 S. 554), daß der Stpfl. dem begünstigten Empfänger Aufwendungen abnahm, die dieser andernfalls – zB nach seiner Satzung oder aus anderer rechtlicher oder wirtschaftlicher Notwendigkeit – hätte tragen müssen (uE zutreffend).

Abzug bejahend: BFH v. 25. 7. 69 VI R 269/67 (BStBl. II S. 681 betr. Pkw.-Fahrten für das Rote Kreuz); v. 24. 2. 72 IV R 2/68 (BStBl. II S. 613 gg. EFG 1968 S. 160 betr. Ärzten, die einen Pilgerzug begleitete); v. 28. 4. 78 VI R 147/75 (BStBl. II 1979 S. 297 betr. Aufwendungen eines Übungsleiters der Deutschen Lebensrettungsgesellschaft für Fahrten von der Wohnung zu von der DLRG bewachten Bädern: soweit gegen die DLRG ein Anspruch auf Erstattung besteht und der Stpfl. auf die Erstattung verzichtet); BFH v. 29. 11. 89 X R 154/89, BStBl. II 1990, 570; X R 144/88 BFH/NV 1991 S. 20; X R 157/88, BFH/NV 1991 S. 79; X R 5/89 BFH/NV 1991 S. 224; BFH v. 28. 11. 90 X R 61/89, BFH/NV 1991 S. 305 zu PKW-Fahrtkosten mit der Einschränkung zu BFH v. 25. 7. 69 aaO, daß nur die Benzinkosten, nicht aber die Abnutzung von Fahrzeug und Reifen oder Pauschbeträge für Dienstreisen in Ansatz gebracht werden können; FG Berlin v. 14. 6. 78 (EFG 1979 S. 21, aufgehoben, betr. Aufwendungen für Pkw.-Fahrten zugunsten eines Sportvereins, die der Verein andernfalls hätte tragen oder ersetzen müssen); FG Nürnberg v. 27. 10. 60 (EFG 1961 S. 204, rkr., betr. Stiftung eines Kirchenfensters); FinVerw. (StEK EStG § 10b Nr. 89 = DB 1979 S. 2060, 1980 S. 1363 = BB 1979 S. 1484, 1980 S. 1454 = FR 1979 S. 534, 1980 S. 320); OFD Frankf. v. 7. 5. 84, StEK EStG § 10b Nr. 142 = StLex. § 10b S. 22 betr. Aufwendungen von Mitgliedern gemeinnütziger Vereine: wenn der Stpfl. gegenüber dem Verein einen Rechtsanspruch auf Kostenersatz hat und auf diesen verzichtet); OFD Frankfurt v. 15. 7. 91 StEK EStG § 10b Nr. 232 und OFD Frankfurt v. 30. 3. 95, FR 1995 S. 554 unter Aufgabe früherer Auffassung zust. zu BFH v. 29. 11. 89 X R 154/89, BStBl. II 1990 S. 570 (vgl. FinVerw. aaO über Durchlaufspenden).

Abzug ablehnend: FG Berlin v. 10. 1. 78 (EFG S. 269, rkr., betr. Kfz.-Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Geschäftsstelle einer Partei, für die der Stpfl. ehrenamtlich arbeitete und von der er keinen Ersatz verlangen konnte); FG Hamb. v. 17. 1. 83 (EFG S. 282, rkr., wenn der Wille des Stpfl., durch den Verzicht auf einen Erstattungsanspruch in bestimmter Höhe den begünstigten Zweck zu fördern, für die Institution, der die Förderung zugute kommt, nicht erkennbar ist oder wenn der Erstattungsanspruch bereits aus rechtlichen Gründen verfallen ist); ebenso BFH v. 30. 7. 93 VI R 87/92,

BStBl. II S. 884 mit Anm. HFR 1994 S. 78 zum Gehaltsverzicht eines Geistlichen ohne Lohnverwendungsabrede: Die damit verbundene Schonung des Kirchenvermögens sei nur Reflex des Verzichts und deshalb nicht als Bestimmung zur Förderung kirchlicher Zwecke anzusehen (ebenso FM NW v. 8. 12. 82 S 2322 – 64 – V B 3, BB 1983 S. 43 zum Sanierungsverzicht).

4. Verzicht auf Erstattung

155

Ein Verzicht auf Aufwendungsersatz erfordert eine entsprechende Erklärung gegenüber der verpflichteten Körperschaft, die auch konkludent erfolgen kann. So liegt ein Verzicht vor, wenn geschuldete Löhne der spendenbegünstigten Körperschaft unmittelbar nach Auszahlung durch den Empfänger zurückgezahlt werden; der Verein kann daher diese Löhne nicht als BA absetzen (BFH v. 5. 12. 90 I R 5/88, BStBl. II 1992 S. 308). Als Spende des Arbeitnehmers kommt der Verzicht nur in Betracht, wenn er mit einer Lohnverwendungsabrede verbunden wird (BFH v. 30. 7. 93 VI R 87/92, BStBl. II S. 884 mit Anm. HFR 1994 S. 78 zum Gehaltsverzicht eines Geistlichen ohne Lohnverwendungsabrede). Dieses Ergebnis ist zu vermeiden, wenn der Lohn durch den Stpfl. vereinnahmt und sodann im Wege der Durchlaufspende der Körperschaft wieder zugeführt wird (SCHNEIDER, StWa 1992 S. 93).

FG Berlin v. 1. 8. 78 (EFG 1979 S. 395, rkr.) hat den Verzicht auf Pflegegeld, den Adoptiveltern gegenüber der Gemeinde erklärten, mit der uE unzutreffenden Begründung als Ausgabe iSd. § 10 b abgelehnt, es liege kein Abfluß eines Vermögenswerts, sondern bloße Nichtgeltendmachung eines Anspruchs vor; fraglich ist allein, ob eine fehlende Verwendungsabrede dem Spendenabzug entgegensteht. Im übrigen darf die Vereinbarung eines angemessenen Honorars und seine Ver- ausgabung nicht als Spende fingiert werden (FG Stuttg. v. 21. 12. 53, EFG 1954 S. 123, bestät.; FG Nürnberg v. 27. 10. 60, EFG 1961 S. 204, rkr.; OFD Frankf. v. 19. 6. 80, Inf. 1981 S. 63).

5. Keine Einräumung des Anspruchs unter der Bedingung des Verzichts (Satz 5)

156

Satz 5 schließt eine Spendenabzugsberechtigung für den Verzicht auf Aufwand- erstattung aus, wenn ein solcher Verzicht Bedingung für die Einräumung des Anspruchs war. Eine solche Bedingung wird regelmäßig anzunehmen sein, wenn sowohl der Anspruch auf Erstattung als auch der Verzicht der Berechtigten in ein und demselben Vertrag geregelt worden sind. Im übrigen trägt das FA die Darlegungs- und Beweislast für das Bestehen einer solchen die Spendenabzugs- berechtigung ausschließenden Bedingung. Für eine solche abzugsschädliche Be- dingung spricht der Beweis des ersten Anscheins, wenn die begünstigte Körper- schaft generell nicht über genügend Mittel zur Erfüllung der satzungsgemäß oder vertraglich eingeräumten Ansprüche verfügt (nach OFD Frankfurt v. 30. 3. 95, FR 1995 S. 554 fehlt es dann schon an der erforderlichen Ernstlichkeit des Anspruchs).

Einstweilen frei.

157–160

Erläuterungen zu Abs. 4: Rechtsfolgen unrichtig ausgestellter Bestätigungen über Spenden und Mitgliedsbeiträge

Schriftum: MÄRKLE/ALBER, Das Vereinsförderungsgesetz, BB 1990, Beil. 2; SAUER, Das Vereinsförderungsgesetz, NJW 1990 S. 1028; THIEL/EVERSBERG, Das Vereinsförderungsgesetz und seine Auswirkungen auf das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, DB 1990 S. 290, 344, 395; GIERLICH, FR 1991 S. 518; WALLENHORST, Die neue Haftung bei Fehlverwendung von Spenden, DB 1991 S. 1410; TEUFEL, Zur Haftung bei falsch ausgestellten Spendenbescheinigungen bzw. zweckwidriger Mittelverwendung, FR 1993 S. 772; DÖRNER, Die Haftung im Steuerrecht, StB 1997 S. 470; OPPERMANN, Die steuerrechtliche Haftung für rechtswidrig ausgestellte Spendenbescheinigungen, DStZ 1998, 424.

161

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4

Rechtswirkung: Abs. 4 wurde durch VereinsFördG v. 18. 12. 89 (BGBl. I S. 2212, BStBl. I S. 499) mit Wirkung ab VZ 1990 angefügt.

Bedeutung des Abs. 4: Die Vorschrift konkretisiert für den Bereich des Spendenrechts den Grundsatz des Vertrauensschutzes und begründet ferner eine Haftung des Ausstellers unrichtiger Spendenbestätigungen bzw. des Veranlassers zweckwidriger Spendenverwendung. Damit sind jedenfalls ab VZ 1990 die Streitfragen, ob und in welchem Umfang der gutgläubige Spender in seinem Vertrauen geschützt und ihm der Sonderausgabenabzug trotz unrichtiger Spendenbescheinigung oder zweckwidriger Verwendung erhalten bleibt (s. dazu Anm. 167), gesetzlich geklärt.

162–163 Einstweilen frei.

B. Schutz des Vertrauens des Spenders (Satz 1)

164

I. Überblick

Bis einschließlich VZ 1989 war zweifelhaft, ob und in welchem Umfang der gutgläubige Spender Vertrauensschutz genießt. Dabei war zwischen dem Vertrauen in die KStBefreiung des Empfängers und dem Vertrauen in eine zweckgemäße Verwendung der Spende zu unterscheiden.

- Fehlte es an der KStBefreiung (zB wegen mangelnder Anerkennung der Gemeinnützigkeit des Empfängers oder wegen Wegfalls der Gemeinnützigkeit), so war der gute Glaube in die Rechtswirksamkeit der vom FA bestätigten KStBefreiung geschützt, weil das FA insoweit einen Vertrauenstatbestand geschaffen hatte.
- Wurde die Spende tatsächlich nicht für die steuerbegünstigten Zwecke verwendet, so gabe es nach hM keinen Gutgläubensschutz, weil die zweckgemäße Verwendung der Spende nach hM einerseits (ungeschriebenes) Tatbestandsmerkmal des § 10b Abs. 1 ist (s. Anm. 34), andererseits es aber insoweit an einem vom FA gesetzten Vertrauenstatbestand fehlt (s. Anm. 166).

Ab VZ 1990 gibt es nach der gesetzlichen Regelung in Abs. 4 Satz 1 in beiden Fällen Vertrauensschutz, weil der gute Glaube des Stpfl. in die Richtigkeit der

Spendenbestätigung insgesamt geschützt ist, was sowohl den Bestand der KSt-Begünstigung des Empfängers wie auch die in der Spendenbescheinigung enthaltene Bestätigung über die zweckgemäße Verwendung beinhaltet (s. Anm. 167). Ausgeschlossen ist der Vertrauensschutz nur bei dolosem Verhalten, Kenntnis oder grob fahrlässiger Unkenntnis des Stpfl. (s. Anm. 170–172). Rechtsfolge des Abs. 4 Satz 1 beim gutgläubigen Stpfl. ist, daß sein Steuerbescheid bezüglich des SA-Abzugs der Spende nicht geändert oder berichtigt werden kann. Zur Haftung gem. Abs. 4 Satz 2 s. Anm. 181–186).

II. Vertrauensschutz bis VZ 1989

1. Wegfall der StBegünstigung des Empfängers (bis VZ 1989)

165

Wird einem Empfänger iSd. § 48 Abs. 3 Nr. 2 EStDV (s. dazu Anm. 60) die KStBefreiung entzogen oder nicht zuerkannt, so fehlt es an einer tatbestandlichen Voraussetzung für den Abzug nach § 10 b, nämlich der Anerkennung der Gemeinnützigkeit der Empfängerin, die aufgrund des § 51 Abs. 1 Nr. 2 c EStG iVm. § 48 Abs. 3 Nr. 2 zusätzliche Voraussetzung für den SA-Abzug nach § 10 b ist (s. Anm. 56 und 60). Folglich führt der Entzug oder die Nichtzuerkennung der KStBefreiung grundsätzlich unter den Voraussetzungen des § 173 AO oder § 175 AO auch bei bestandskräftigen EStVeranlagungen zur rückwirkenden Streichung des SA-Abzugs (innerhalb der Festsetzungsfristen des § 69 Abs. 2 AO). Das Erfordernis der KStBefreiung des Empfängers für den SA-Abzug gilt auch beim Abzug sog. Durchlaufspenden als Sonderausgaben (zu Durchlaufspenden s. Anm. 63).

BFH v. 5. 6. 62 I 31/61 S, BStBl. III S. 355; v. 15. 6. 73 VI R 35/70, BStBl. II S. 850; v. 18. 7. 80 VI R 167/77, BStBl. II 1981 S. 52; BFH v. 11. 6. 97 X R 242/93, BStBl. II S. 612; OFD Köln v. 1. 8. 83, StEK EStG § 10 b Nr. 138 Fälle 1 und 4.

Zur Abgrenzung zwischen § 173 AO und § 175 AO als Rechtsgrundlagen einer Berichtigung s. Anm. 167.

Gutgläubensschutz: Der SA-Abzug ist nur dann rückgängig zu machen, wenn der Stpfl. die Umstände, die zur Versagung der KStBefreiung führten, bereits zZ seiner Zuwendung kannte oder kennen mußte; andernfalls ist ein guter Glaube an die Rechtswirksamkeit und Dauerhaftigkeit der zZ seiner Zuwendung vom FA bestätigten KStBefreiung geschützt, weil das FA insoweit einen Vertrauenstatbestand geschaffen hat.

BFH v. 18. 7. 80 VI R 167/77 aaO betr. Gutgläubigkeit hinsichtlich der StBegünstigung eines Sportvereins bei Durchlaufspenden; FG Münster v. 3. 9. 85, EFG S. 627, aufgehoben durch BFH v. 9. 8. 89 I R 181/85, BStBl. II S. 990; nach BFH v. 11. 6. 97 X R 242/93, BStBl. II S. 612 kann eine wiederholt ausgesprochene Anerkennung der Gemeinnützigkeit Vertrauensschutz begründen (aA Vorinstanz FG Düss. v. 12. 8. 93, EFG 1994 S. 10); SCHMIDT/HEINICKE, VIII. § 10 b Anm. 6 c; GÉRARD in LADEMANN, § 10 b Rn. 103 a; BLÜMICH/HOFMEISTER, § 10 b Rn. 33; HEUER, DStZ 1985 S. 594; MEYER-ARNDT/NIEMANN, StbJb. 1984/85 S. 239, 246, 279; KLEIN, DStR 1985 S. 391; GAST-DE HAAN, FR 1988 S. 181: kein Ereignis iSd. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO.

Gutgläubensschutz besteht uE nicht nur hinsichtlich der im Freistellungsbescheid ausdrücklich zuerkannten KStBefreiung, sondern auch aufgrund der vorläufigen Bescheinigung für den Empfang sbegünstigter Spenden, die eine noch nicht im Veranlagungsverfahren überprüfte Körperschaft auf Antrag vom zuständigen FA erhält. Auch die vorläufige Bescheinigung ist behördliches Handeln und uE geeignet, beim Stpfl. ein berechtigtes Interesse auf ein gleichbleibendes Ver-

halten der Verwaltung zu begründen (glA OFD Köln v. 1. 8. 83 aaO Fall 4). Daß es sich bei der vorläufigen Bescheinigung nicht um einen Verwaltungsakt handelt (s. Anm. 60), ist für den Gutgläubensschutz bedeutungslos. Für den Spender wird damit amtlich bestätigt, daß der Empfänger zur Ausstellung von Spendenbescheinigungen berechtigt ist. Damit wird beim Stpfl. das Vertrauen geweckt, daß der Empfänger als stbegünstigte Körperschaft Anerkennung gefunden hat.

166 2. Zweckwidrige Verwendung der Spenden (bis VZ 1989)

Nach stRspr. und hM steht der SA-Abzug seit jeher unter der Voraussetzung, daß die Spende auch tatsächlich für die stbegünstigten Zwecke verwendet wird (zur Rechtslage ab VZ 1990 s. Anm. 34).

Infolgedessen war nach hM der SA-Abzug auch bei bestandskräftiger Veranlagung rückgängig zu machen, wenn die Spende tatsächlich ganz oder auch nur teilweise zweckwidrig verwendet wurde. Selbst bei nur teilweise zweckwidriger Verwendung der Spende ist der SA-Abzug auch für die Teile rückgängig zu machen, die für satzungsgemäße förderungswürdige Zwecke verwendet wurden.

BFH v. 5. 6. 62 I 31/61 S, BStBl. III S. 355; v. 18. 11. 66 VI R 167/66, BStBl. III 1967 S. 365; v. 18. 7. 80 VI R 167/77, BStBl. II 1981 S. 52; BFH v. 7. 11. 90 X R 203/87, BStBl. II 1991 S. 547 mit Anm. HFR 1991 S. 528; OFD Köln v. 1. 8. 83, StEK EStG § 10b Nr. 138 Fall 2.

Gutgläubensschutz für die zweckmäßige Verwendung einer Spende besteht nicht (insoweit zutreffend die hM, aber nicht im Ergebnis, s. u.). Denn die in der Spendenbescheinigung enthaltene Bestätigung, daß die Spende ausschließlich zu stbegünstigten Zwecken verwendet wird, stellt keine Willensäußerung des FA dar, in die der Stpfl. Vertrauen setzen könnte, sondern nur eine Aussage der Empfängerin; daraus kann kein Gutgläubensschutz abgeleitet werden.

Zum ausnahmsweise möglichen Vertrauensschutz nach der Rspr. zur Rechtslage bis VZ 1989 bei Kenntnis der FinVerw. über die zweckwidrige Verwendung von Spenden oder bei anderen von ihr gesetzten Vertrauenstatbeständen s. BFH v. 18. 7. 80 VI R 167/77, BStBl. II 1981 S. 52; BFH v. 9. 8. 89 I R 181/85, BStBl. II S. 990; BFH v. 7. 11. 90 X R 143/88, BStBl. II 1991 S. 325; BFH v. 7. 11. 90 X R 203/87, BStBl. II 1991 S. 547 mit Anm. HFR 1991 S. 528.

Stellungnahme: UE bedarf es allerdings auch keines Vertrauensschutzes, weil die zweckgemäße Verwendung jedenfalls bis einschließlich VZ 1989 kein Tatbestandsmerkmal des Abs. 1 war (zur geänderten Rechtslage ab VZ 1990 s. Anm. 34). Im übrigen berechtigt eine nicht zweckgemäße Verwendung entgegen der hM auch keineswegs in allen Fällen zu einer Berichtigung nach § 173 AO oder § 175 AO (s. u.). Im einzelnen:

► *Zweckgemäße Verwendung als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal des § 10b Abs. 1 aF:* Der Rechtssatz des BFH, daß der SA-Abzug unter der „auflösenden Bedingung“ der zweckgemäßen Verwendung der Spende durch den Empfänger stehe, stellt uE – entgegen einer verbreiteten Auffassung – keine zutreffende Auslegung des § 10b Abs. 1 dar und war wohl vom BFH auch nicht als solche gemeint; ihm ging es bei dieser These um eine Rechtsgrundlage für eine Bescheidänderung in der Zeit vor der AO 1977. Ob die zweckgemäße tatsächliche Verwendung der Spende ein ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal ist, hat mit einer auflösenden Bedingung nicht zu tun, sondern muß auf der Ebene des Steuertatbestandes des § 10b im Wege der Auslegung ermittelt werden; erst dann stellt sich die weitere Frage, ob die Voraussetzungen für eine Bescheidänderung erfüllt sind. Um zum Ergebnis der hM zu kommen, müßte aus der Gesetzesfassung „Ausgaben zur Förderung mildtätiger ... Zwecke“ abgeleitet werden können, daß hiermit eine

tatsächliche effektive Förderung der stbegünstigten Zwecke gemeint und infolgedessen die zweckgemäße Verwendung Voraussetzung (ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal) für den SA-Abzug ist. UE spricht der Wortlaut dagegen. Ausgaben zur Förderung bestimmter Zwecke liegen nach dem allgemeinen Sprachverständnis dann vor, wenn die Ausgaben subjektiv bestimmt und objektiv geeignet sind, die stbegünstigten Zwecke zu fördern. § 10b Abs. 1 gibt für eine vom allgemeinen Verständnis abweichende Interpretation im Sinne einer Erfolgskontrolle nichts her. Die Empfängerseite ist § 10b Abs. 1 nur hinsichtlich der Zweckverfolgung, nicht aber hinsichtlich ihres tatsächlichen Verhaltens angesprochen. Die zweckgemäße Verwendung im Wege der Auslegung als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal in die Vorschrift hineinzuinterpretieren, ist uE angesichts der Rechtsfolgen für den Stpfl. auch nicht vertretbar. Dem Spender wird damit ein Risiko aufgebürdet, das er nicht beeinflussen kann und dem er folglich schutzlos ausgesetzt ist (vgl. auch GAST-DE HAAN, FR 1988 S. 179), da ja ein Gutgläubenschutz in die zweckgemäße Verwendung nach hM nicht besteht.

► *Berichtigung nach § 173 AO oder § 175 AO*: Folgt man der hM, daß die zweckgemäße Verwendung der Spende Merkmal des gesetzlichen Tatbestands des § 10b Abs. 1 aF ist, so ist damit nicht automatisch mitentschieden, ob die Berichtigung eines (bestandskräftig veranlagten) SA-Abzugs im Falle zweckwidriger Verwendung durch den Empfänger zulässig ist. Als Rechtsgrundlage wird für eine Bescheidänderung idR nur § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO in Betracht kommen, weil die zweckwidrige Verwendung idR vor dem Erlaß des StBescheids (genauer: Abschluß der StFestsetzung; vgl. BMF v. 24. 9. 87, BStBl. I S. 664 zu § 173 AO Ziff. 2) erfolgt sein wird. Das schließt eine Anwendung des § 175 AO aus. Zum Verhältnis zwischen § 173 AO und § 175 AO s. auch Anm. 117. Ob GAST-DE HAAN aaO gefolgt werden kann, daß Tatsache iSd. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO nur Merkmale sein können, die dem Einflußbereich des Stpfl. und deren nachträglicher Wegfall folglich – als seinem Einflußbereich ausgesetzt – ihm auch zuzurechnen sind (s. dazu BFH v. 4. 3. 64 II 162/62 U, BStBl. II S. 308 betr. § 4 StAnpG), erscheint zweifelhaft.

Treu und Glauben als Änderungssperre: Unabhängig vom Vertrauensschutz kann der Grundsatz von Treu und Glauben ein allgemeiner Hinderungsgrund für eine Bescheidberichtigung bilden. Dies kommt bei zweckwidriger Verwendung der Spende dann in Betracht, wenn dem FA oder dessen vorgesetzten Dienststellen (OFD oder Ministerium) bzw. weisungsbefugten Personen (Minister, leitende Beamte) Kenntnis von der zweckwidrigen Verwendung der Spenden haben und dieses Wissen nicht an den Stpfl. oder das FA weitergeben, vorausgesetzt, der Stpfl. hatte seinerseits keine Kenntnis von der (beabsichtigten) zweckwidrigen Verwendung (BVerfG v. 15. 10. 90, INF 1991 S. 45; BFH v. 7. 11. 90 X R 143/88, BStBl. I 1991 S. 325; v. 7. 11. 90 X R 203/87, BStBl. I 1991 S. 547).

Nach dem Grundsatz von Treu und Glauben scheidet eine Bescheidänderung ferner aus, wenn das FA die nachträglich bekannt gewordenen Tatsachen bei gehöriger Erfüllung der ihm nach § 88 AO obliegenden Ermittlungspflicht schon vor der StFestsetzung hätte feststellen können (BFH v. 10. 12. 91 VII R 10/90, BStBl. II 1992 S. 395; stRspr.; vgl. Nachweise bei v. WEDELSTADT in BEERMANN, Steuerliches Verfahrensrecht, § 173 AO Rn. 66; TIPKE/KRUSE, § 173 AO Tz. 28). Da es nicht angeht, dem Stpfl. das Risiko der zweckgemäßen Spendenverwendung nach Maßgabe einer abstrakten Gefährdungshaftung anzulasten, sind an die Ermittlungspflicht des FA im Rahmen des Spendenabzugs uE erhöhte Anforderungen zu stellen. Sofern es für das FA Anhaltspunkte für eine zweckwidrige Spendenverwendung des Empfängers gegeben hat, es aber gleichwohl

keine Ermittlungen angestellt und den StBescheid des Stpfl. nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erlassen hat, scheidet eine Anwendung des § 173 AO aus.

III. Vertrauensschutz ab VZ 1990

167 1. Vertrauen auf die Richtigkeit der Spendenbescheinigung

Nach Abs. 4 Satz 1 darf der Stpfl. „auf die Richtigkeit der Bestätigung über Spenden und Mitgliedsbeiträge vertrauen“. Abs. 4 Satz 1 gilt erst ab VZ 1990 (§ 52 Abs. 1 Satz 1) und ist damit insbesondere auf die Folgeverfahren der sog. Parteispendenaffäre (s. dazu Anm. 116) nicht anwendbar (THIEL/EVERSBURG, DB 1990 S. 398); über Vertrauensschutz vor VZ 1990 s. Anm. 167.

Vertrauenstatbestand: Damit ist also das Vertrauen des Spenders in die Richtigkeit des gesamten Inhalts der Spendenbescheinigung geschützt, unabhängig davon, ob die Finanzbehörden einen Vertrauenstatbestand geschaffen haben. Die Spendenbescheinigung beinhaltet einerseits die Anerkennung der KStBefreiung, insbes. der Gemeinnützigkeit der Empfängerin, andererseits die Bestätigung, daß die Spende ausschließlich zu den stbegünstigten Zwecken verwendet wird. Infolgedessen genießt der gutgläubige Spender nunmehr in beiden Fällen Vertrauensschutz (anders nach hM bis VZ 1989 bei zweckwidriger Verwendung; s. Anm. 166). Nach Schl.-Holst. FG v. 19. 3. 98 (EFG 1998 S. 1197, nrkr. – Rev. X R 52/98) erstreckt sich der Vertrauensschutz aber nicht auf die rechtliche zutreffende Qualifizierung einer Zahlung als „Spende“ iSd. § 10 b.

► *Vorläufige Bescheinigung über die StBegünstigung als Vertrauenstatbestand:* Nach § 10 b Abs. 1 abziehbar sind nur Zuwendungen an kstbefreite Empfänger, die ausschließlich und unmittelbar den begünstigten Zwecken dienen. Die Bestätigung darüber erfolgt im Veranlagungsverfahren durch Freistellungsbescheid bzw. StBegünstigung, auf Antrag der Körperschaft an das zuständige FA, aber auch schon vorher in Form einer vorläufigen Bescheinigung (s. Anm. 60). UE besteht Gutgläubensschutz für den Spender nicht nur aufgrund der beim FA für den letzten Prüfungszeitraum bestätigten StBegünstigung, sondern auch aufgrund der gem. BMF aaO Ziff. 5 erteilten vorläufigen Bescheinigung über die StBefreiung. Daß diese keinen Verwaltungsakt darstellt (s. o.), ist uE nicht entscheidend. Für den Spender wird dadurch amtlicherseits dokumentiert, daß die Empfängerin zur Ausstellung von Spendenbescheinigungen berechtigt ist; damit wird aber der Eindruck erweckt, daß die Körperschaft eine stbegünstigte Empfängerin ist.

► *Verzicht der FinVerw. auf Vorlage von Spendenbestätigung:* Nach BLÜMICH/HOFMEISTER § 10 b Rn. 78 und GIERLICH, FR 1991 S. 518 ist Abs. 4 Satz 1 analog anwendbar, wenn die FinVerw. kraft allgemeiner Verwaltungsanweisung die Steuerermäßigung auch ohne Vorlage gewährt und der Stpfl. deshalb darauf verzichtet hat, sich eine Bestätigung ausstellen zu lassen. UE zweifelhaft; der Vertrauensschutz knüpft gerade an die Spendenbescheinigung an.

Rechtsfolgen des Abs. 4 Satz 1: Der Inhalt der Spendenbescheinigung gilt als richtig. Für den gutgläubigen Stpfl. kommt es nicht darauf an, ob die Voraussetzungen für den Spendenabzug tatsächlich vorgelegen haben; eine Berichtigung oder Änderung eines Steuerbescheids ist insoweit unzulässig.

168–169 Einstweilen frei.

2. Ausschluß des Vertrauensschutzes

a) Allgemeines

170

Nach Abs. 4 Satz 1 ist das Vertrauen in die Richtigkeit der Spendenbescheinigung nicht schutzwürdig, wenn sie der Stpfl. durch unlautere Mittel oder falsche Angaben erwirkt hat (s. Anm. 171) oder die Unrichtigkeit kannte (s. Anm. 172) oder nur aus grober Fahrlässigkeit nicht kannte (s. Anm. 173).

Zurechnung der Bösgläubigkeit eines Beauftragten: Liegen diese Voraussetzungen in der Person eines vom Stpfl. mit der Abführung der Spende Beauftragten vor, so muß der Stpfl. sich dessen Fehlverhalten oder Kenntnis, bzw. grob fahrlässige Unkenntnis zurechnen lassen (BVerfG v. 15. 10. 90 2 BVR 385/87, INF 1991 S. 45; BFH v. 7. 11. 90 X R 143/88, BStBl. II 1991 S. 325; BFH v. 7. 11. 90 X R 203/87, BStBl. II 1991 S. 547). Nach dieser Rspr. folgt diese Zurechnung des Verhaltens von Beauftragten aus dem allgemeinen Rechtsgedanken, der in den §§ 164 Abs. 1 Satz 1, 166 und 278 Satz 1 BGB, in 85 Abs. 2 ZPO sowie in den §§ 86 Abs. 1 Satz 2, 102 Abs. 2 AO, §§ 80, 110 Abs. 1 Satz 2 und 152 Abs. 1 Satz 3 AO konkretisiert ist: Danach darf niemand seine Stellung im Rechtsverkehr dadurch verbessern, daß er Dritten die Wahrnehmung seiner Interessen oder die Erfüllung seiner Verpflichtungen überläßt und damit seinen Risikobereich ausweitet (LARENZ, Lehrbuch des Schuldrechts, Band I, Allgemeiner Teil, 14. Aufl. 1987, S. 297). Verfäht er so, muß er sich Wissen und Verhalten des für ihn Tätigen zurechnen lassen. Dies gilt auch im Rahmen des Steuerrechtsverhältnisses und auch zum Schutze des Steuergläubigers.

Vgl. BFH v. 3. 2. 83 IV R 153/80, BStBl. II S. 324; zur prinzipiellen Geltung der auf gleichen Erwägungen beruhenden Grundsätze der Duldungs- und Anscheinsvollmacht im Steuerrecht: BFH v. 28. 1. 76 IV R 168/73, BStBl. II S. 344; v. 2. 4. 87 VII R 60/84, BFHE 150, 93, 97, und v. 18. 11. 88 VII R 123/85, BStBl. II 1989 S. 76; RÜSKEN in BEERMANN, Steuerliches Verfahrensrecht, § 80 AO Rz. 38; TIPKE/KRUSE, § 80 AO Tz. 3 mwN.

b) Erwirkung der Bestätigung durch unlautere Mittel oder falsche Angaben

171

Unlautere Mittel sind solche im Sinne des § 130 Abs. 2 Nr. 2 AO. Als solche benennt diese Vorschrift nicht abschließend, sondern beispielhaft („... unlautere Mittel wie ...“) arglistige Täuschung, Drohung und Bestechung. Arglistig täuscht, wer die bescheinigende Stelle vorsätzlich durch Verschweigen oder Vortäuschen von entscheidungserheblichen Tatsachen irreführt (TIPKE/KRUSE, § 130 AO Tz. 6; v. WEDELSTÄDT in BEERMANN, Steuerliches Verfahrensrecht, § 130 AO Rn. 10). Drohungen sind gegeben, wenn psychischer Zwang ausgeübt wird, um die bestätigende Stelle aus Furcht vor einem durch den Spender oder einen (von ihm beauftragten) Dritten angedrohten Übel zur Ausstellung zu veranlassen. Wird die begehrte pflichtwidrige Amtshandlung durch Gewährung oder Versprechen von Vorteilen erwirkt, ist der Tatbestand der Bestechung iSd. § 331 StGB gegeben.

Falsche Angaben liegen vor, wenn der Spender Tatsachen, die für die Bestätigung entscheidungserheblich sind (vgl. dazu BFH v. 6. 7. 83 I R 252/82, BStBl. II 1983 S. 699), in wesentlicher Beziehung unrichtig oder unvollständig dargestellt hat; der Vortrag unrichtiger oder unvollständiger Tatsachen durch Vertreter oder Bevollmächtigte ist dem Spender zuzurechnen (v. WEDELSTÄDT in BEERMANN, § 130 AO Rn. 15; s. Anm. 170).

Erwirken durch unlautere Mittel oder falsche Angaben liegt nur vor, wenn die unlauteren Mittel oder falschen Angaben ursächlich für die erteilte unrichtige Bestätigung sind, sie also ohne die unlauteren Mittel oder falschen Angaben nicht ergangen wäre (entsprechend zur Aufhebbarkeit von Bescheiden, die durch unlautere Mittel erwirkt wurden, BFH v. 10. 8. 61 IV 320/59 U, BStBl. III 1961 S. 488; TIPKE/KRUSE, § 130 AO Tz. 6; v. WEDELSTÄDT in BEERMANN, Steuerliches Verfahrensrecht, § 130 AO Rn. 13). Ein solches Erwirken kann auch durch eine andere Person als den Begünstigten veranlaßt sein (BFH v. 09. 10. 92 VI S 14/92, BStBl. II 1993 S. 13; v. 09. 10. 92 VI S 15/92, BFH/NV 1993 S. 78 zum Anwendungsbereich des § 172 Abs. 1 Nr. 2 c AO; s. Anm. 170).

172 c) Kenntnis von der Unrichtigkeit der Bestätigung

Nach Satz 1 kann sich nicht auf Vertrauensschutz berufen, wer die Unrichtigkeit der Bestätigung kennt oder nur infolge grober Fahrlässigkeit nicht kennt. Da Vertrauenstatbestand die Bestätigung selbst ist, kommt es für die Anwendung der Vorschrift auf die Kenntnis des Stpfl. in dem Zeitpunkt an, in dem die Bestätigung ausgestellt wird (ebenso BLÜMICH/HOFMEISTER, § 10b Rn. 77; aA OFD Frankfurt v. 27. 5. 94, DB 1994 S. 1900: Der Stpfl. muß noch im Zeitpunkt der StErklärung gutgläubig sein).

Ist der Stpfl. im Zeitpunkt der Zuwendung gutgläubig und hat die FinVerw. kraft allgemeiner Verwaltungsanweisung auf die Vorlage von Spendenbescheinigungen verzichtet, so ist Abs. 4 Satz 1 entsprechend anwendbar (BLÜMICH/HOFMEISTER, § 10b Rn. 78; GIERLICH, FR 1991 S. 518).

Nach BLÜMICH/HOFMEISTER (§ 10b Rn. 77) ist eine grobe Fahrlässigkeit nicht schon deshalb anzunehmen, weil das in der Spendenbescheinigung angegebene Datum des KStFreistellungsbescheids bzw. der vorläufigen Bescheinigung über die Anerkennung als Körperschaft iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG schon länger als 5 bzw. 3 Jahre zurückliegt, sofern die FinVerw. solche Bestätigungen nicht bereits früher als Spendennachweis abgelehnt hat (s. auch Anm. 77).

173–180 Einstweilen frei.

C. Haftung für entgangene Steuer (Satz 2)

181

I. Grundsätzliches

Nach Abs. 4 Satz 2 haftet für die aufgrund unrichtiger Bestätigung entgangene Steuer, wer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Bestätigung ausstellt oder wer veranlaßt, daß Spenden zweckwidrig verwendet werden.

Zweck der Regelung: Die Haftung des Ausstellers oder Veranlassers soll nach Zweck und Entstehungsgeschichte (zum Teil) die Folgen des Vertrauensschutzes nach Satz 1 der Vorschrift kompensieren. Er haftet für die entgangene Steuer, weil er die Verantwortung für die Zweckentfremdung trägt und ein Ausgleich für die entgangene Steuer im Interesse der Allgemeinheit liegt, die den Ausfall sonst zu tragen hätte (BTDrucks. 11/5582 S. 25).

Abs. 4 Satz 1 stellt die – an sich nicht abzieharen – Zuwendungen nicht stfrei, sondern hindert nur eine entsprechende Korrektur des StBegünstigung des Sponsors und entbindet ihn damit von der darauf entfallenden Steuer. Diese trifft nunmehr (im Umfang von 40 vH des zu verwendenden Betrags; Abs. 4 Satz 3)

den Aussteller der unrichtigen Bescheinigung oder denjenigen, der eine zweckwidrige Verwendung der Spende veranlaßt hat. Mithin können Täter und Mittäter bei der Ausstellung unrichtiger Spendenbescheinigungen auch nach der Neuregelung das Vorliegen einer Steuerhinterziehung nicht mit der Begründung verneinen, der Stpfl. selbst genieße Vertrauensschutz und brauche die Steuern nicht zu zahlen (THIEL/EVERSBERG, DB 1990 S. 398).

Zwei Haftungstatbestände enthält die Vorschrift: Zum einen die Haftung des Ausstellers unrichtiger Bestätigungen (s. Anm. 182) und zum anderen die Haftung desjenigen, der eine zweckwidrige Verwendung der Spende veranlaßt (s. Anm. 183).

Akzessorietät der Haftung: Der Aussteller der unrichtigen Spendenbescheinigung oder der Veranlasser der zweckwidrigen Verwendung „haftet für die entgangene Steuer“. Die Haftung ist also akzessorisch zu der Steuerersparnis des Spenders (weil dessen Steuerbescheid nicht korrigiert werden kann) und setzt infolgedessen voraus, daß die Vertrauensschutzregelung des Abs. 4 Satz 1 zur Anwendung kommt.

Höhe der Haftung: Aus Vereinfachungsgründen hat der Gesetzgeber den Ansatz des Haftungsbetrags mit 40 vH des zugewendeten Betrags pauschaliert (Satz 3).

II. Haftung des Ausstellers unrichtiger Bestätigungen

182

Haftungstatbestand: Wer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Spendenbescheinigung ausgestellt hat oder Spenden für einen gemeinnützigen Zweck entgegennimmt, ohne damit einen gemeinnützigen Zweck zu erfüllen, muß nach Satz 2 für den Steuerausfall (in Höhe von 40 vH des zugewendeten Betrags; Satz 3) eintreten (Sauer, NJW 1990 S. 1028). Ob ein Amtsträger grob fahrlässig i. S. des § 10b Abs. 4 EStG gehandelt hat, ist nach den zu § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO entwickelten Rechtsgrundsätzen zu entscheiden.

FG München v. 16. 7. 96, EFG 1997 S. 322, Rev. BFH: X R 141/96; MÄRKLE/ALBER, BB 1990, Beilage 2 S. 12; THIEL/EVERSBERG, DB 1990 S. 395, 399 mit dem zutr. Hinweis, daß die Beschränkung auf Vorsatz oder grobe Fahrlässigkeit im Hinblick auf die häufige Ungewißheit über die Steuerbegünstigung des Empfängers und deren Fortbestand geboten ist.

Geht man davon aus, daß die Richtigkeit der Qualifizierung als „Spende“ nicht vom Vertrauensschutz nach Abs. 4 umfaßt wird (s. Anm. 167 „Vertrauenstatbestand“), ist insoweit auch kein Haftungstatbestand verwirklicht (Schl.-Holst. FG v. 19. 3. 98, EFG S. 1197, nrkr., – Rev. X R 52/98).

Haftungsschuldner: Aussteller als Haftende iSd. Satzes 1 sind regelmäßig die steuerbegünstigten Körperschaften, nicht die für sie handelnden Organe, Vertreter oder Beauftragten (vgl. Hess. FG v. 14. 1. 98, EFG S. 757, nrkr., – Rev. I R 27/98: Verein als Haftungsschuldner; BLÜMICH/HOFMEISTER, § 10b Rn. 80; TEUFEL, FR 1993 S. 772; aA MÄRKLE/ALBER, BB 1990, Beilage 2 S. 12: Haftung des zuständigen Vereinskassierers oder Vorstandsmitglieds). Nur dann, wenn die Organe, Vertreter oder Beauftragten nicht in Ausführung ihrer Obliegenheiten handeln, kommen sie selbst als Haftungsschuldner in Betracht.

KORN, KÖSDI 1990 S. 8112; THIEL/EVERSBERG, DB 1990 S. 395, 399; SCHMIDT/HEINICKE XVII. § 10b Rn. 52; aA; GIERLICH, FR 1991 S. 518; WALLENHORST, DB 1991 S. 1410.

Bei Durchlaufspenden haftet die Gemeinde als Durchlaufstelle gem. § 10 b Abs. 4 EStG iVm. Art. 34 GG anstelle ihrer Amtsträger für die durch das Ausstellen falscher Spendenbestätigungen entgangene Steuer, wenn Gemeindebedienstete dabei zumindest grob fahrlässig gehandelt haben.

183

III. Haftung wegen zweckwidriger Verwendung

Haftungstatbestand: Wird eine Spende nicht zu steuerbegünstigten Zwecken verwendet, ist der Haftungstatbestand gegeben, ohne daß es insoweit auf ein Verschulden der Körperschaft und ihrer Organe oder Vertreter ankommt.

Ebenso SCHMIDT/HEINICKE XVII. § 10 b Rn. 55; THIEL/EVERBERG, DB 1990 S. 395, 399; GIERLICH, FR 1991 S. 518; WALLENHORST, DB 1991 S. 1410; TEUFEL, FR 1993 S. 772.

Anders als bei der Ausstellerhaftung setzt Abs. 4 Satz 2 bei der Haftung wegen zweckwidriger Verwendung nicht voraus, daß der Haftungsschuldner die zweckwidrige Verwendung der Spende vorsätzlich veranlaßt hat (glA SCHMIDT/HEINICKE XVII. § 10 b Rn. 52; THIEL/EVERBERG, DB 1990 S. 399; aA BLÜMICH/HOFMEISTER § 10 b Rn. 81). Deshalb greift die Haftung zB auch bei einem Dieb, der Spendengelder entwendet oder einem Behördenmitarbeiter, der Spendengelder veruntreut, ohne deren Herkunft und Verwendungszweck zu kennen. Dafür spricht einerseits der Wortlaut des Abs. 4 Satz 2, andererseits der Gesetzeszweck, die wegen Gutglaubensschutzes entgangene Steuer im Haftungswege zu kompensieren (s. Anm. 181).

Ein als gemeinnützig anerkannter Verein, der seine satzungsmäßigen Zwecke auch durch Meinungsbekundungen im politischen Bereich verfolgt und deshalb für Zeitungsanzeigen Spendengelder verwendet, unterliegt damit nicht automatisch der Spendenhaftung nach § 10 b Abs. 4 EStG (FG Köln v. 22. 5. 96, EFG S. 1091, nrkr. – Rev. BFH X R 33/98).

Haftungsschuldner ist grundsätzlich die Körperschaft, auch wenn ihre Organe, Vertreter oder Beauftragten die zweckwidrige Verwendung veranlassen (KORN, KÖSDI 1990 S. 8112; THIEL/EVERBERG, DB 1990 S. 395, 399; GIERLICH, FR 1991 S. 518; TEUFEL, FR 1993 S. 772; aA FG Köln v. 14. 1. 98, EFG S. 753, nrkr. – Rev. X B 46/98: Gesamtschuldnerschaft von Körperschaft u. Organ mit Auswählermessen des FA).

Ebenso wie bei der Ausstellerhaftung sind die handelnden Organe, Vertreter oder Beauftragten aber dann als Veranlasser in Haftung zu nehmen, wenn sie die zweckwidrige Verwendung außerhalb ihrer dienstlichen Obliegenheiten veranlassen (für eine generelle Haftung der natürlichen Personen, die eine zweckwidrige Verwendung der Spenden veranlassen BLÜMICH/HOFMEISTER § 10 b Rn. 80; WALLENHORST, DB 1991 S. 1410).

184

IV. Entgangene Steuer als Haftungsgrund

Der Aussteller einer unrichtigen Bestätigung oder der Veranlasser zweckwidriger Verwendung der Spende „haftet für die entgangene Steuer“. Voraussetzung für die haftungsweise Inanspruchnahme ist somit, daß der FinVerw. auf Grund der Vertrauensschutzregelung in Abs. 4 Satz 1 tatsächlich Steuern entgehen (vgl. BTDrucks. 11/5582 S. 25; BLÜMICH/HOFMEISTER § 10 b Rn. 82; THIEL/EVERBERG, DB 1990 S. 395; WALLENHORST, DB 1981 S. 1410; aA GIERLICH, FR 1991

S. 518). Folglich entfällt eine Haftung, wenn der Spender dolos gehandelt hat (s. Anm. 171) oder die Unrichtigkeit der Bestätigung kannte bzw. infolge grober Fahrlässigkeit nicht kannte (s. Anm. 172). Ebenso scheidet eine Haftung aus, wenn die von einem bösgläubigen Stpfl. geschuldete Steuer aus anderen Gründen, zB wegen Zahlungsunfähigkeit, ausfällt (im Ergebnis glA THIEL/EVERSBURG, DB 1990 S. 399); zwar ist auch dann das Verhalten des Ausstellers oder Veranlassers ursächlich für den Steuerausfall, die Haftung knüpft nach dem Gesetzeswerk aber an den durch den Gutgläubensschutz in Abs. 4 Satz 1 veranlaßten Steuerausfall an.

D. Höhe des Haftungsanspruchs (Satz 3)

185

Aus Vereinfachungsgründen hat der Gesetzgeber den Ansatz des Haftungsbeitrags pauschaliert. Die entgangene Steuer ist pauschal mit 40 vH der zugewendeten Beträge anzusetzen, ohne daß das FA im einzelnen die steuerlichen Auswirkungen bei den Spendern zu untersuchen hat (FG München v. 16. 7. 96, EFG 1997 S. 322, Rev. BFH: X R 141/96).

Einstweilen frei.

186–199

Spenden-ABC

200

Alpenverein: s. „Deutscher Alpenverein“.

Altenhilfe iSd. § 75 BSG ist als Förderung der Altersfürsorge gem. EStR Anl. 7 Nr. 10 anzusehen (FinVerw., DB 1966 S. 1497, 1750).

Altkleider: s. „Kleidung“.

Altpapier: Das für Altpapiersammlungen freigegebene Papier privater Haushalte ist Abfall iSd. § 1 AbfallG und bildet daher mangels Vermögenswert keine Ausgabe iSd. § 10b. Anders, wenn ein Unternehmen seine Altpapiermassen an einen Händler verkaufen kann, aber zugunsten einer Körperschaft auf den Verkauf verzichtet; darin kann eine Spende iSd. § 10b liegen (glA DRASDO, DStR 1987 S. 330).

Amateurfunken ist durch Vereinsförderungsges. v. 18. 12. 89 (BGBl. I S. 2212; BStBl. I S. 499) als gemeinnützig in § 52 Abs. 2 Nr. 4 AO aufgenommen worden; vor Inkrafttreten des Gesetzes am 1. 1. 90 wurden Amateurfunkclubs nur bei satzungsmäßiger und in der Praxis eingehaltener Beschränkung auf Hilfsmaßnahmen bei Unfällen als gemeinnützig anerkannt (vgl. THIEL/EVERSBURG, DB 1990 S. 290, 294 mwN).

Arbeitsleistung: Unentgeltliche Arbeitsleistung ist nicht als Spende abziehbar (Abs. 3 Satz 1). Der Verzicht auf eine Forderung aufgrund einer (entgeltlichen) Arbeitsleistung kann aber eine Spende bilden (s. Anm. 23).

Arbeitslosenhilfe ist in EStR Anl. 7 nicht als besonders förderungswürdiger Zweck anerkannt. Die Zuwendungen können aber anderen, als besonders förderungswürdig anerkannten Zwecken dienen, zB der Förderung der Erziehung, Volks- und Berufsbildung (OFD Frankf. v. 29. 4. 85 u. Münster v. 29. 5. 85, StEK EStG § 10b Nr. 158 u. 164 = DB S. 1374). Nach OFD Frankfurt v. 15. 12. 94 (FR 1995 S. 287) sind Spenden an Initiativen zur Förderung der Hilfe für Arbeitslose nach § 10b begünstigte Zuwendungen zu mildtätigen oder gemeinnützigen

Zwecken, wenn die Hilfe auf die allgemeine und berufliche Aus- und Fortbildung sowie die soziale, sozialtherapeutische und sozialpädagogische Betreuung von Arbeitslosen gerichtet ist.

Arbeitszimmer: Benutzt ein Stpfl. für seine ehrenamtliche Tätigkeit als Schriftführer bei einem Sportverein ein häusliches Arbeitszimmer, ohne von dem Verein einen Ersatz der auf das Arbeitszimmer entfallenden Kosten zu erhalten, so kann er den Kostenaufwand nicht als Spende absetzen (DStPr. EStG § 10b Nr. 1; uE zutreffend, Abs. 3 Satz 1, s. dazu Anm. 141).

Aufnahmegebühr, die der Stpfl. zahlt, um Mitglied eines *gemeinnützigen Vereins* zu werden, ist keine Ausgabe iSd. § 10b, da sie nicht freiwillig erfolgt auch wenn die Zahlung von ihm nicht verlangt, sondern nur „erwartet“ und als „Aufbauspende“, „Eintrittsspende“ oder dergl. bezeichnet wird (so BMF v. 11. 12. 80, StEK AO 1977 § 52 Nr. 14; insoweit abweichend von BFH v. 13. 12. 78 I R 64/77, BStBl. II 1979 S. 488 betr. Aufnahmegebühr einer *politischen Partei*; sie fällt gem. § 27 Abs. 1 PartG unter den Begriff der Mitgliedsbeiträge iSd. § 24 ParteienG und § 10b Abs. 2).

Aufnahme von Personen aus Kriegs- und Katastrophengebieten: Entsprechende Aufwendungen können nur nach den Grundsätzen über die Berücksichtigung von sog. Aufwandspenden nach § 10b abgezogen werden. Voraussetzung ist danach, daß gegenüber spendenempfangsberechtigten Stellen ein Aufwendungsersatzanspruch bestünde (zB Aufnahme aufgrund Veranlassung durch eine Kirchengemeinde, die Kostenerstattung zugesagt hat); andernfalls sind die Kosten weder als Spende gem. § 10b noch als außergewöhnliche Belastung abziehbar (OFD Frankfurt v. 11. 5. 95, FR 1995 S. 592).

Ausland: Über Zuwendungen zur Verwendung im Ausland s. OFD Frankfurt v. 11. 12. 96, FR 1997 S. 194 und Anm. 7, 38, 57, 60. Zuwendungen an eine ausländische Stiftung s. „Stiftung“.

Besondere Förderungsmöglichkeit: Zur Anerkennung gemeinnütziger Zwecke als besonders förderungswürdig gem. Anlage 7 der EStR s. Anm. 50.

Bestätigung der Gemeinnützigkeit: Die Entscheidung, ob eine Körperschaft stbegünstigt ist, erfolgt im Veranlagungsverfahren. Zur Rechtsnatur und zu Rechtsfolgen der Bestätigung s. Anm. 60.

Betriebsausgaben: Aufwendungen, die dem Grunde nach (abziehbare oder nicht abziehbare) Betriebsausgaben sind, können nicht als Spenden iSd. § 10b abgezogen werden (s. Anm. 10). Daß die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines gespendeten Wirtschaftsguts vom Stpfl. zuvor als Betriebsausgaben (ggf. im Wege der AfA) abgezogen worden sind, steht aber dem Spendenabzug nicht entgegen (s. Anm. 10).

Bewährungsaufgabe: s. auch „Einstellung eines Strafverfahrens“. Eine Verpflichtung zur Vornahme der Spende, wenn diese als sog. Bewährungsaufgabe bei Strafaussetzung vom Gericht angeordnet oder vom Verurteilten angeboten worden ist (§ 56b Abs. 2 Nr. 2, Abs. 3 StGB), ist eine Erziehungs- und Sühnemaßnahme. Sie kann daher nicht anders als die Strafe selbst behandelt werden. Die Geldleistung erfolgt nicht zur Förderung der begünstigten Zwecke, sondern zur Abwendung der Verbüßung einer Freiheitsstrafe. Die Zuwendung ist deshalb weder als Spende noch als Betriebsausgabe, Werbungskosten oder außergewöhnliche Belastung abziehbar (glA BFH v. 8. 4. 64 VI 83/63 U, BStBl. III S. 333; BMF v. 6. 11. 61 u. FinMin. Schlesw.-Holst. v. 14. 11. 61, StEK EStG § 10b Nr. 6 mit Kritik von FELIX; OFD Hann. v. 27. 4. 79, StEK EStG § 10b Nr. 103). Wenn

das Gericht dem Verurteilten Einzahlung bei der Gerichtskasse auferlegt und die Spendenempfänger auf Veranlassung der Justizverw. keine Spendenbescheinigungen ausstellen, fehlt es auch an der Bescheinigung iS des § 48 Abs. 3 EStDV (OFD Hamb. v. 6. 12. 56, FR 1957 S. 71).

Blutspende, Organspende: Gespendetes Blut und (zur Transplantation) entnommene Organe sind bewegliche Sachen iSd. § 90 BGB (PALANDT/HEINRICHS, 57. Aufl. § 90 BGB Anm. 2) und somit Wirtschaftsgüter (glA FREUDENBERG, StWa. 1971 S. 95; DRASDO, DStR 1987 S. 330). Ob eine Blutspende oder eine Organspende eine Ausgabe iSd. § 10b sein kann, hängt davon ab, ob darin eine Wertabgabe aus dem geldwerten Vermögen des Spenders gesehen werden kann (verneinend SCHMIDT/HEINICKE XVII. § 10b Rn. 7; FinMin. Saarl. v. 9. 9. 69, StEK EStG § 10b Nr. 43 = EDStZ S. 402 betr. § 10b EStG 1965, der die Zuwendung von Wirtschaftsgütern noch nicht ausdrücklich erwähnte; OFD Frankfurt v. 15. 12. 94, FR 1995 S. 287). Entgegen der früher hier vertretenen Auffassung scheidet eine Wertabgabe jedenfalls nicht am fehlenden Eigentum des Spenders; mit der Trennung vom Körper stehen Blut und Organe im Eigentum des ehemaligen Trägers, über die dieser frei verfügen kann (Münchner Komm., § 90 Rn. 29; STAUDINGER/DILCHER, § 90 Rn. 16; FORKEL, JZ 1974 S. 595). Wie der Handel mit Blutkonserven zeigt, ist zumindest Blut einer selbständigen Bewertung zugänglich und daher stl. ein Wirtschaftsgut, das gleiche gilt uE für transplantationsfähige Organe, auch wenn sie nicht frei übertragbar und handelbar sind (vgl. BFH v. 30. 5. 84 I R 146/81, BStBl. II S. 825, 827: freie bürgerlich-rechtliche Übertragbarkeit für die Zurechnung eines Wirtschaftsgutes nicht erforderlich). Man wird daher davon ausgehen müssen, daß gespendetem Blut und entnommenen Organen ein Vermögenswert zukommt, der nach der Verkehrsauffassung auch grundsätzlich einer selbständigen Bewertung zugänglich ist. Bei Blutspenden dürfte die konkrete Bewertung als Folge des Handels mit Blutkonserven durchaus möglich sein; problematisch erscheint dies hinsichtlich entnommener Organe. In der Ermittlung der Blutgruppe und der Verabreichung eines der Stärkung dienenden Imbisses liegt keine Gegenleistung (glA DRASDO, DStR 1987 S. 330).

Bund der Steuerzahler: Die Mitgliedsbeiträge sind nicht Ausgaben für wissenschaftliche Zwecke iSd. § 10b (FinVerw., DB 1961 S. 862 u. 1438 = EDStZ 1961 S. 419); auch andere stbegünstigte Zwecke iSd. § 10b werden durch Beiträge und andere Zahlungen nicht gefördert (OFD Frankfurt v. 20. 3. 95, FR 1995 S. 520).

CB-Funkvereine sind ebenso wie Modellbauvereine (s. dort) zwar als stbegünstigte Körperschaften iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG anzuerkennen; Zuwendungen ihrer Mitglieder sind aber im Hinblick auf den abschließenden Katalog in Anlage 7 zu R 111 EStR, der CB-Funkvereine nicht umfaßt, vom Spendenabzug nach § 10b ausgeschlossen (s. OFD Düss. v. 3. 2. 97, zit. in Anm. zu StEK EStG § 10b Nr. 290).

Darlehen als Spende: Über Erlaß von Tilgung und Zins als Spende s. Anm. 82.

Denkmalpflege: Die Abziehbarkeit von Spenden zur Förderung der Denkmalpflege setzt Bescheinigungen der Denkmalschutzbehörden voraus; das gilt auch für Denkmäler in den neuen Bundesländern (OFD Frankfurt v. 18. 1. 95, FR 1995 S. 355). Zur Zuwendung an Kirchen als Spenden zur Denkmalpflege s. Anm. 102.

Deutscher Alpenverein: Zuwendungen an seine Sektionen sind begünstigt, wenn sie namens und im Auftrag des Vereins vereinnahmt werden, nicht dagegen Mitgliedsbeiträge (FinVerw., StEK EStG § 10b Nr. 33, 97 und 146).

Dissertation: Die Ausgaben für den Druck der abzuliefernden Exemplare (Pflichtexemplare) sind keine Ausgaben für wissenschaftliche Zwecke iSd. § 10 b (FinVerw., StEK EStG § 10 b Nr. 23 = DB 1968 S. 1421, 1969 S. 860).

Durchlaufende Posten sind mangels Wertabgabe keine Spenden iSd. § 10 b (s. Anm. 23). Mit Durchlaufspenden (s. Anm. 63) sind durchlaufende Posten nicht gleichzusetzen.

Durchlaufspenden: s. Anm. 63; zum Listenverfahren s. Anm. 68.

Ehegatten: Bei zusammen veranlagten Ehegatten sind Spenden des einen Ehegatten an den anderen mangels endgültiger wirtschaftlicher Belastung des Spenders nicht nach § 10 b abziehbar (s. Anm. 22). Zum Einfluß der Veranlagungsform auf den Spendenabzug im übrigen s. Anm. 96. Für die Ausweispflicht im Rechenschaftsbericht der Partei für Spenden über 40 000 DM gem. Abs. 2 Satz 3 aF (bis VZ 1993 einschließlich) sind die Spenden zusammenveranlagter Ehegatten nicht zusammenzurechnen (s. Anm. 130).

Einstellung eines Strafverfahrens: s. auch „Bewährungsaufgabe“. Nach § 153 a Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2, § 153 b StPO kann die Staatsanwaltschaft oder das Gericht uU von der Durchführung des Ermittlungsverfahrens bzw. Strafverfahrens gegen den Beschuldigten absehen und ihm die Zahlung eines Geldbetrags an eine gemeinnützige Einrichtung auferlegen. Da der Beschuldigte bzw. Angeschuldigte zustimmen muß, leistet er freiwillig, aber uE nicht unentgeltlich, sondern um sich den Vorteil der Einstellung des Verfahrens zu verschaffen, also um mit einer Durchführung des Verfahrens wahrscheinlich verbundene materielle und immaterielle Nachteile zu vermeiden.

GIA BFH v. 19. 12. 90 X R 40/86, BStBl. II 1991 S. 234 mit Anm. HFR 1991 S. 341; FG Rhld.-Pf. v. 20. 11. 78, EFG 1979 S. 280, rkr.; Hess. FG v. 24. 4. 86, EFG S. 492, rkr.: nicht freiwillig; OFD Hann. v. 27. 4. 79 u. Saarbr. v. 1. 6. 83, StEK EStG § 10 b Nr. 103 u. 122; GERICKE in H/B/N/B, EStG § 10 b Rn. 3; SCHMIDT/HEINICKE, XVII. § 10 b Rn. 18; SCHNEIDER, StWa 1993 S. 112. AA BFH v. 2. 4. 58 IV 66/58, n. v., zust. zit. bei BLÜMICH, § 10 b Rn. 5; STÖCKER, DStR 1969 S. 332.

Eintrittsgelder zu Veranstaltungen, deren Reinerlös den durch § 10 b begünstigten Zwecken dient: Die Ausgaben sind uE nach § 10 b abziehbar, wenn das Eintrittsgeld sich in Entgelt für die Veranstaltung und Zuwendung iSd. § 10 b aufteilen läßt; aA aber wohl der BFH (s. Anm. 26 über teilweise Entgeltlichkeit). Über Eintrittsgelder für die Aufnahme in Sportvereine s. „Aufnahmegebühr“.

Entgeltlichkeit schließt die Annahme einer Spende iSd. § 10 b aus (s. Anm. 26). Auch teilweise Entgeltlichkeit steht nach der Rspr. dem Spendenabzug entgegen (bedenklich; soweit Aufteilung möglich, ist sie uE auch geboten; s. Anm. 26). Bei mildtätigen Zuwendungen wird völlige Unentgeltlichkeit nicht verlangt; sie dürfen nur nicht des Entgelts wegen erfolgen (s. Anm. 40).

Entnahmen: Bei Sachspenden in Form eines einem Betriebsvermögen entnommenen Wirtschaftsguts darf für die Bewertung der Spendenhöhe der bei der Entnahme angesetzte Wert nicht überschritten werden (Abs. 3 Satz 2; s. Anm. 145).

Entwicklungshilfe bedeutet Förderung der wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Entwicklung in Ländern, die dazu aus eigener Kraft und zu den üblichen internationalen Austauschverhältnissen nicht in der Lage sind (zum weiteren Gegenstand und den Voraussetzungen der Entwicklungshilfe s. OFD Köln v. 9. 12. 91, StEK AO § 52 Nr. 66). Über Verfahren bei Durchlaufspenden zur Förderung der Entwicklungshilfe vgl. OFD Düss. v. 5. 3. 86 (StEK EStG § 10 b Nr. 171 = WPg. S. 435). Zur Anwendung der Nr. 22 der Anlage 7 zu R. 111 Abs. 1

EStR auf die Förderung der wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Einrichtungen in den Ländern Mittel-, Südost- und Osteuropas s. OFD Düss. v. 12. 6. 91, StEK § 10b EStG Nr. 229).

Erbfall: Über die Zurechnung einer Spende zum Erblasser oder zum Erben s. Anm. 16.

Erziehung: s. auch „Schulgeld“. Die Förderung der Erziehung ist als besonders förderungswürdiger gemeinnütziger Zweck anerkannt (EStR Anl. 7 Nr. 5). Zuwendungen zugunsten von *Schulen* fallen aber nur insoweit unter § 10b, als sie unentgeltlich erfolgen, nicht dagegen, soweit sie eine Gegenleistung für die Erziehung und ggf. Unterbringung von Kindern des Stpfl. bilden (BFH v. 13. 6. 58 VI 212/57 U, BStBl. III S. 335; v. 1. 4. 60 VI 134/58 U, BStBl. III S. 231; FG Hamb. v. 28. 6. 56, EFG S. 400, rkr.; BFH v. 25. 8. 87 IX R 24/85, BStBl. II S. 850; FG Hamburg v. 26. 8. 93, EFG 1994 S. 477, best. durch BFH v. 17. 5. 94 X B 280/93, BFH/NV 1995 S. 114; FG Köln v. 1. 6. 94, EFG 1995 S. 202 rkr.).

Fachhochschulen haben wissenschaftlichen Charakter (OFD München v. 23. 6. 78, NWB DokSt. Erl. F. 3 §§ 10–10 d EStG Rn. 17/78).

Fachschulen: Zuwendungen an sie, die vorzugsweise auf den praktischen Lehrbetrieb ausgerichtet sind, dienen nicht wissenschaftlichen, sondern gemeinnützigen Zwecken (BFH v. 27. 11. 63 I 303/60, StRK KStG aF § 11 Ziff. 5 R. 6).

Fahrtkosten: s. Anm. 152 über Aufwendungen des Stpfl. zugunsten einer förderungswürdigen Organisation.

Ferienkind: Nimmt der Stpfl. ein Ferienkind, das ihm durch ein von der Fin-Verw. als mildtätig anerkanntes Ferienwerk vermittelt wurde, für mehrere Wochen unentgeltlich in seine Familie auf, so können die Aufwendungen für die Unterbringung und Verpflegung dieses Kindes nicht nach § 10b abgezogen werden, weil die Zuwendungen nicht dem Ferienwerk, sondern dem Ferienkind persönlich zuteil geworden sind und nicht der Verfügungsbefugnis des Ferienwerks unterlegen haben (FG Kassel v. 22. 9. 64, EFG 1965 S. 224, rkr.).

Feuerwehr: Unmittelbare Zuwendungen an Freiwillige Feuerwehren in Schlesw.-Holst. sind nach § 10b abziehbar, soweit sie für den Feuerschutz verwendet werden, nicht dagegen Zuwendungen für die Kameradschaftskassen (FinMin. Schlesw.-Holst. v. 30. 3. 79, StEK EStG § 10b Nr. 87). Eine *Feuerwehrrabgabe*, die in Erfüllung einer öfftl.-rechtl. Last geleistet wird, erfolgt nicht freiwillig (s. Anm. 29) und ist daher nicht nach § 10b abziehbar (FG Bad.-Württ./Stuttg. v. 1. 12. 70, EFG 1971 S. 129, ohne Stellungnahme hierzu bestätigt BStBl. II 1974 S. 300).

Forschungseinrichtungen der Industrie als Empfängerinnen von Spenden für wissenschaftliche Zwecke s. KStG § 9 Anm. 68.

Freikörperkultur ist bisher nicht als besonders förderungswürdiger gemeinnütziger Zweck anerkannt worden; ihre Pflege fällt auch nicht unter den Begriff des Sports iSd. EStR Anl. 7 Nr. 3, wenn der Sport nur als Mittel zur Pflege der Freikörperkultur dient (BFH v. 31. 10. 63 I 122/62 U, BStBl. III 1964 S. 83 in Bestät. v. EFG 1962 S. 454; zur Frage der Gemeinnützigkeit vgl. auch BFH v. 20. 11. 69 I B 34/69, BStBl. II 1970 S. 133, verneinend; FG Düss. v. 28. 4. 76, EFG S. 362, bejahend, aus verfahrensrechtlichen Gründen im Ergebnis bestätigt BStBl. II 1979 S. 481).

Friedhofshallen: Freigebige Zuwendungen für ihren Bau fallen unter § 10b, wenn die Halle mit der nach den jeweiligen Umständen erforderlichen Zahl von Leichenkammern ausgestattet wird (OFD Koblenz v. 19. 3. 75, StEK EStG § 10b

Nr. 70: Maßnahme der öfftl. Gesundheitspflege, die den allgemein als besonders förderungswürdig anerkannten Zwecken iSd. EStR Anl. 7 Nr. 1 dient).

Golfsport: Ein Verein, der nach seiner Satzung und tatsächlichen Geschäftsführung den Golfsport fördert, dient gemeinnützigen Zwecken (so BFH v. 13. 12. 78 I R 64/77, BStBl. II 1979 S. 488). Vgl. dort über unschädliche Begrenzung der Mitgliederzahl und über Abziehbarkeit von Eintrittsgeldern und Aufbauspenden an einen im Aufbau befindlichen Golfclub (für 1969–1971 hätten solche Leistungen bis zu 3500 DM für Alleinstehende und 5000 DM für Ehepaare eine „Förderung der Allgemeinheit“ nicht ausgeschlossen). AA die FinVerw., s. „Aufnahmegebühr“.

Gutgläubensschutz: Keine Rückgängigmachung des SA-Abzugs nach § 10 b bei Widerruf der KStBefreiung und Gutgläubigkeit des Spenders (s. Anm. 167). Kein Gutgläubensschutz bestand bis VZ 1989 nach hM hinsichtlich der tatsächlichen Verwendung der Spende zum stbegünstigten Zweck durch den Empfänger (s. Anm. 166). Zum Vertrauensschutz bei mittelbaren Parteispenden s. Anm. 117.

Hallenbauvereine, die ausschließlich und unmittelbar den Zweck verfolgen, eine Halle oder sonstige Räume zu errichten und diese anschließend stbegünstigten Körperschaften zur Nutzung für ihre stbegünstigten Zwecke zu überlassen, verfolgen gemeinnützige Zwecke iSd. §§ 52 Abs. 1, 58 Nr. 4 AO. Spendenbescheinigungen für Zuwendungen zur Errichtung oder zur Anmietung von Hallen sind aber unzulässig, da die Errichtung – unabhängig von der späteren Nutzungsabsicht spendenbegünstigter Körperschaften – kein förderungswürdiger gemeinnütziger Zweck iSd. § 10 b ist (OFD Münster v. 1. 3. 89, StEK § 5 KStG 1977 Nr. 93; BMF v. 16. 6. 89, StEK § 34 g Nr. 7).

Haus- und Straßensammlungen: Die Spenden sind nicht abziehbar, wenn keine Empfängerbestätigung (Spendenbescheinigung) in der erforderlichen Form ausgestellt wird (s. Anm. 73).

Helfervereinigungen des THW sind nicht berechtigt, Spendenbescheinigungen auszustellen (FM NW v. 11. 5. 89, OFD Münster v. 23. 5. 89, OFD Köln v. 29. 5. 89, StEK § 51 AO 1977 Nr. 12).

Hochschulen: Über Ausstellung von Spendenbescheinigungen bei Zuwendungen an wissenschaftliche Hochschulen vgl. FinVerw. (StEK EStG 510 b Nr. 78 = DB 1978 S. 769 = FR 1978 S. 272 = DStR 1978 S. 379).

Hundesportverein, der nach seiner Satzung ua. die Körperertüchtigung und Leistungssteigerung von Hundeführer und Hund zum Ziele hat, fördert nach BFH v. 13. 12. 78 I R 2/77 (BStBl. II 1979 S. 495) weder unmittelbar noch ausschließlich die körperliche Ertüchtigung des Volkes durch Leibesübungen und ist per se nicht gemeinnützig; durch Vereinsförderungsges. v. 18. 12. 89 (BGBl. I S. 2212; BStBl. I S. 499) hat der Gesetzgeber gleichwohl die Förderung des Hundesports als gemeinnützig in § 52 Abs. 2 Nr. 4 AO erklärt (kritisch dazu THIEL/EVERSBURG, DB 1990 S. 290, 294 mwN).

Jagdpatchtzens in der Form einer „Spende“ nicht abziehbar (s. Anm. 26).

Karnevalsvereine sind durch Vereinsförderungsges. v. 18. 12. 89 (BGBl. I S. 2212; BStBl. I S. 499) als gemeinnützig in § 52 Abs. 2 Nr. 4 AO aufgenommen worden; vor Inkrafttreten des Gesetzes wurden sie im Hinblick auf ihre sonstigen Zwecke (Pflege der Geselligkeit, Volksunterhaltung und Förderung des Fremdenverkehrs) – anders als die Narrenzünfte der allemannischen Fastnacht – nicht anerkannt. Die nunmehr erfolgte Anerkennung kraft Gesetzes erfaßt nur nichtgewerbliche Körperschaften (vgl. THIEL/EVERSBURG, DB 1990 S. 290, 294 mwN).

Kassenärztliche Vereinigung: Über freiwillige Beiträge der Ärzte zur Unterstützungseinrichtung der K. V. vgl. OFD Düss. v. 17. 9. 58, EStZ S. 427.

Kirchenfenster: Bei seiner Stiftung genügt Bezahlung des ausführenden Künstlers durch den Stpfl., gleichviel ob die Kirche selbst den Auftrag erteilt hat oder der Stpfl. mit dem Künstler einen Vertrag zugunsten der Kirche geschlossen hat (FG Nürnberg. v. 27. 10. 60, EFG 1961 S. 204, rkr.).

Kleidung: Getragene Kleidung kann grundsätzlich als Wirtschaftsgut iSd. § 10b Abs. 1 Satz 4 zugewendet werden, wenn sie einen Marktwert hat

GIA BFH v. 23. 5. 89 X R 17/85, BStBl. II S. 879 unter ausdrücklicher Zustimmung zur Kritik der Voraufl. und von SCHMIDT/HEINICKE VII. § 10b Anm. 2; THOMA, DStR 1984 S. 643; DRASDO, DStR 1987 S. 329 an der Auffassung von BFH v. 22. 10. 71 VI R 310/69, BStBl. II 1972 S. 55, gebrauchte Kleidung habe meist kaum einen Marktwert. Zur Neuregelung durch das VereinsförderungsGes. (Begrenzung der Steuerbarkeit des Sammlungsergebnisses auf den branchenüblichen Reingewinn) und Kritik an der Steuerbarkeit dieser Einnahmen (die durchweg sozial-charitativen Zwecken dienen) SAUER, NJW 1990 S. 1028, 1029.

Kleingartenvereine sind durch VereinsförderungsGes. v. 18. 12. 89 (BGBl. I S. 2212; BStBl. I S. 499) ausdrücklich als gemeinnützig in § 52 Abs. 2 Nr. 4 AO aufgenommen worden, sind aber als solche schon früher anerkannt worden (FG München v. 17. 12. 68, EFG 1969 S. 330, rkr.).

Kommunale Infrastruktur in den neuen Bundesländern als Förderungszweck: s. dazu Anm. 53.

Kommunale Wählervereinigungen haben keinen verfassungsrechtlichen Anspruch auf (steuerliche) Gleichbehandlung mit den Parteien (BVerfG v. 9. 4. 92 2 BvE 2/89, BStBl. II S. 766); die Nichtabziehbarkeit der ihnen zugewendeten Spenden nach § 10b Abs. 2 EStG 1981 begegnete keinen verfassungsrechtlichen Bedenken (BFH v. 25. 10. 89 X R 190/87, BStBl. II 1990 S. 158; die dagegen eingelegte VerfBeschwerde wurde durch BVerfG v. 18. 3. 91 2 BvR 135/91, HFR S. 720 nicht angenommen). Im Hinblick auf die durch BVerfG v. 21. 6. 88 2 BvR 638/84, BStBl. II S. 67 festgestellte Verfassungswidrigkeit des völligen Ausschlusses von Wählervereinigungen von stlichen Entlastungen nach den §§ 10b und 34g idF des PartÄndGes. v. 22. 12. 83 (BStBl. I 1984 S. 7 wurde § 34g idF des Ges. zur stl. Begünstigung von Zuwendungen an unabhängige Wählervereinigungen v. 25. 7. 88 (BStBl. I 1988 S. 397) durch Art. 4 Nr. 11c des HaushaltbegleitGes. 1989 (BStBl. I 1989 S. 19) rückwirkend für anwendbar erklärt. Eine Anwendung des SA-Abzugs nach § 10b an solche Vereinigungen kommt nach OFD Frankfurt v. 3. 2. 89 (StEK § 10b Nr. 210) und BMF v. 16. 6. 89 (BStBl. I S. 239) unverändert nicht in Betracht.

Krankenpflege: Aufwendungen des Stpfl. für seine Pflege als Kranker sind Entgelt für eine Leistung und fallen daher nicht unter § 10b (BFH v. 22. 6. 79 VI R 43/76, BStBl. II S. 646 vorl. Abs.).

Kunstgegenstände: Zur Bewertung im Falle ihrer Spende s. Anm. 148.

Kunstmuseum: Zuwendungen an ein solches Museum sind nur dann Ausgaben für wissenschaftliche Zwecke iSd. § 10b, wenn das Museum überwiegend wissenschaftlichen Zwecken dient (OFD Düss. v. 19. 6. 61, DB S. 1438).

Leasing: Auch geleaste Gegenstände kommen als Sachspende in Betracht (BFH v. 8. 8. 90 X R 149/88, BStBl. II 1991 S. 70 mit Anm. HFR 1991 S. 271; s. dazu auch Rn. 141).

Leistungen sind keine Ausgaben iSd. § 10 b (Abs. 3 Satz 1; s. Anm. 141). Ausgaben sind jedoch die im Zusammenhang mit den Leistungen stehenden Aufwendungen des Spenders (str.; s. Anm. 23 und 151).

Listenverfahren: s. Anm. 68.

Mitgliedsbeiträge an politische Parteien sind gem. Abs. 2 Satz 1 abziehbar (s. Anm. 124). Im übrigen ist die Abziehbarkeit problematisch. Nach Abschn. 111 Abs. 1 Satz 1 EStR sind Mitgliedsbeiträge und andere Mitgliederleistungen abziehbar, wenn die diese Beiträge erhebende Körperschaft ausschließlich Zwecke verfolgt, die sie selbst unmittelbar zum Empfang stbegünstigter Zuwendungen berechtigen. Folglich sind Mitgliedsbeiträge usw. an nicht zum unmittelbaren Empfang stbegünstigter Zuwendungen berechtigten Empfänger nicht nach § 10 b abziehbar, auch nicht als Durchlaufspenden (s. Anm. 63). Unabhängig davon kann aber der Abziehbarkeit die fehlende Unentgeltlichkeit entgegenstehen (s. Anm. 26). Nach anderer Auffassung kann es bei Mitgliedsbeiträgen auch an der notwendigen Freiwilligkeit der Leistung fehlen (s. Anm. 29).

Mitunternehmer: Über die Zurechnung der Spenden einer Mitunternehmerschaft auf den einzelnen Mitunternehmer s. Anm. 16. Zum Höchstbetrag von 2 vT der Summe aus Umsätzen, Löhnen und Gehältern bei Mitunternehmerschaften s. Anm. 99. Über die Angabe von Parteispenden im Rechenschaftsbericht in der politischen Partei bei Spenden einer Mitunternehmerschaft s. Anm. 130.

Modellbaugemeinschaften (zB Drachen-, Schiffs-, Auto-, und Eisenbahn-Modellbauvereine) sind nach OFD Düss. v. 28. 1. 97 (StEK EStG § 10 b Nr. 290) im Hinblick auf den abschließenden Katalog in Anlage 7 zu R 111 EStR, der Modellbauvereine nicht umfaßt, nicht spendenbegünstigt, unabhängig davon, daß sie nach Maßgabe des BFH-Urteils v. 14. 9. 94 I R 153/93 (BStBl. II 1995 S. 499) die StBegünstigung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG erlangen können. Nach BMF v. 15. 7. 98, BStBl. I S. 630, zu § 52 Ziff. 4 ist die Förderung des Baus und Betriebs von Schiffs-, Auto-, Eisenbahn- und Drachenflugmodellen iSd. BFH-Rspr. als gemeinnützig anzuerkennen.

Modellfluggemeinschaften sind durch VereinsförderungsGes. v. 18. 12. 89 (BGBl. I S. 2212; BStBl. I S. 499) als gemeinnützig in § 52 Abs. 2 Nr. 4 AO aufgenommen worden; vor Inkrafttreten des Gesetzes wurden sie als reine Freizeitbetätigung nicht als gemeinnützig anerkannt (. FG Rhl.-Pf. v. 17. 9. 79, EFG 1980 S. 145; TIPKE/KRUSE, AO § 52 „Modellflugzeugbau und -fliegen“; OFD Köln v. 18. 6. 76, FR 1976 S. 407; zur Neuregelung THIEL/EVERBERG, DB 1990 S. 290, 294 mwN).

Motorsport fällt ab 1. 1. 77 unter den Begriff des Sports iSd. EStR Anl. 7 Nr. 3, sofern es sich nicht um Berufssport handelt (BMF v. 1. 10. 76, BStBl. I S. 583 f.; OFD Stuttgart v. 9. 8. 78, StEK EStG § 10 b Nr. 82).

Naturschutz: Spendenabziehbarkeit bestimmt sich nach Nr. 18 der Anlage z zur EStR; dies gilt auch für Spenden zu Fördermaßnahmen in den neuen Bundesländern (OFD Frankfurt v. 18. 1. 95, FR 1995 S. 355).

Sammeln von Spenden durch als gemeinnützig anerkannten Verein zur Beteiligung an Aufforstungsmaßnahmen und am Kauf von Regenwaldgebieten (in Costa Rica), die sodann durch Partnerorganisationen und die Regierung als Naturschutzgebiete ausgewiesen werden sollen, ist nach OFD Frankfurt v. 3. 6. 92, FR S. 493 als Maßnahme des Naturschutzes im Sinne des BNatSchG und der Naturschutzgesetze der Länder förderungswürdig.

Neuanpflanzung von Bäumen auf öfftl. Grundstücken: Zuwendungen hierfür fallen unter § 10b, wenn Empfänger eine jur. Person des öfftl. Rechts oder eine öfftl. Dienststelle ist (EStR Anl. 7 Nr. 18 u. 24; FinVerw., StEK EStG § 10b Nr. 112 = DSStR 1982 S. 626 = Inf. 1983 S. 73).

Neuapostolische Gemeinde: Freiwillige Zuwendungen an sie sind nur nach § 10b, nicht voll als Kirchenst. nach § 10 Abs. 1 Nr. 4 abziehbar (FG Berlin v. 19. 10. 77, EFG 1978 S. 278, rkr.).

Nutzungen sind keine Ausgaben iSd. § 10b (Abs. 3 Satz 1; s. Anm. 141). Ausgaben sind jedoch die im Zusammenhang mit den Nutzungen stehenden Aufwendungen des Spenders (str.; s. Anm. 23 und 151).

Opferschutz gehört zu den mildtätigen Zwecken iSd. § 53 AO und ist deshalb nicht ausdrücklich als Zweck in Anlage 7 zur EStR aufgenommen worden; zudem gehört die Opferschutzorganisation „Weißer Ring eV“ zu den spendenempfangsberechtigten Körperschaften (BTDrucks. 13/53569).

Ordensangehörige können Spenden iSd. § 10b an den Orden auch dann abziehen, wenn sie sie in Erfüllung ihres Ordensgelübdes leisten (BFH v. 19. 12. 51 IV 388/51 U, BStBl. III 1952 S. 49).

Organspenden: s. „Blutspenden“.

Parteispenden: s. Anm. 110–130.

Patenschaftsabonnements: Zuwendungen, die ein Stpfl. an eine spendenberechtigte Körperschaft für die Lieferung einer Zeitschrift an einen Dritten leistet, können als Spende abgezogen werden, wenn das Patenschaftsabonnement vom Zuwendungsempfänger für einen als besonders förderungswürdig anerkannten gemeinnützigen Zweck verwendet wird, zB Lieferung der Zeitschrift an Krankenhäuser, Altenheime, Pflegeheime, nicht aber, wenn das Abonnement mit der Auflage verbunden ist, es einer bestimmten vom Spender angegebenen Person zukommen zu lassen (FinMin. NRW v. 13. 12. 76, StEK EStG § 10b Nr. 75 = DB 1977 S. 232 = BB 1977 S. 29; OFD Hann. v. 25. 5. 83, StEK EStG § 10b Nr. 128; s. auch Anm. 26).

Pfarr- und Küstergefälle: Ihre Ablösung durch eine Zahlung des Stpfl. wurde als Leistungsaustausch, nicht als unentgeltliche Zuwendung angesehen (BFH v. 17. 10. 58 IV 260/57 U, BStBl. III 1959 S. 15: Die Gegenleistung der Kirche besteht im Verzicht auf weitere Leistungen).

Pferderrennvereine betreiben nach Ansicht der FinVerw. nur dann Sport iSd. EStR Anl. 7 Nr. 3, wenn sie Amateurreiter oder Amateurfahrer einsetzen, ggf. in einer selbständigen Amateursportabteilung (FinMin. NRW v. 23. 2. 78, StEK EStG § 10b Nr. 77 = DB S. 564 = DSStR S. 228 = FR S. 194; vgl. aber die Kritik von FELIX, StEK aaO).

Pfleggeld: Der Verzicht der Adoptiveltern auf Pflegegeld gegenüber der Gemeinde soll keine Spende iSd. § 10b sein (bedenklich, s. Anm. 115).

Pilger: Über ärztliche Betreuung als Spende iSd. § 10b s. Anm. 154 „Rechtslage vor Inkrafttreten des VereinsförderungsG“.

PKW-Aufwendungen: Aufwand als Sachspende dem Grunde nach als Sonderausgabe abziehbar (BFH v. 29. 11. 89 X R 154/89, BStBl. II 1990 S. 570; X R 144/88 BFH/NV 1991 S. 20; X R 157/88, BFH/NV 1991 S. 79; X R 5/89 BFH/NV 1991 S. 224; s. dazu im einzelnen Anm. 152).

Polen: Aufwendungen für Paketsendungen nach Polen sind als nach § 10b begünstigt angesehen worden, wenn die Sendungen über Kirchen oder Verbände

der freien Wohlfahrtspflege erfolgten, die entsprechende Spendenbescheinigungen ausstellten (OFD Frankf. v. 16. 3. 82, StEK EStG § 10b Nr. 109).

Politische Zwecke (Beeinflussung der politischen Meinungsbildung, Förderung politischer Parteien usw.) zählen grundsätzlich nicht zu den gemeinnützigen Zwecken, können als Nebenzweck jedoch unschädlich sein (s. Anm. 48).

Rentner: Allgemeine Hilfe und Förderung von Rentnern ist kein stbegünstigter Zweck; nach FM Bad.-Württ. v. 17. 9. 92 StEK AO § 51 Nr. 18 ist allein eine solche Förderung im Rahmen der Altersfürsorge begünstigt.

Rosenmontagszüge: Ihre Förderung fiel nach Ansicht der FinVerw. nicht unter den Begriff der Heimatpflege iSd. EStR Anl. 7 Nr. 7 und bildete daher keinen als besonders förderungswürdig anerkannten gemeinnützigen Zweck iSd. § 10b Abs. 1 Satz 1 (B 1954 S. 140; Inf. 1954 S. 90); sie werden nunmehr aber nach Anl. 7 Nr. 21 (Förderung des Brauchtums einschließlich des Karnevals, der Fastnacht und des Faschings) als besonders förderungswürdig anerkannt.

Rückgängigmachung des Spendenabzugs im Falle der Rückzahlung von Spenden bei unrichtiger Spendenbescheinigung s. Anm. 161–167.

Rückzahlung der Spende führt zur Rückgängigmachung des Spendenabzugs auch bei bestandskräftiger StFestsetzung (s. Anm. 86).

Rudolf-Steiner-Schulvereine: s. „Schulgeld“.

Sachspenden: s. Erl. zu Abs. 3, insbes. Anm. 138. Zur Spendenbescheinigung bei Sachspenden s. Anm. 76. Über Sachspenden als Durchlaufspenden s. Anm. 63.

Schulgeld, das Eltern an den Trägerverein einer Privatschule für die Unterrichtung ihrer Kinder zahlen, ist nicht – auch nicht teilweise – als Spende abziehbar (BFH v. 25. 8. 87 IX R 24/85, BStBl. III S. 850; FG Hamb v. 26. 8. 93, EFG 1994 S. 477; FG Köln v. 1. 6. 94, EFG 1995 S. 202, rkr.). Denn die Eltern erhalten eine Gegenleistung, zu der sämtliche Leistungen der Schule gehören; das einheitliche Leistungsentgelt kann nicht in einen abziehbaren und einen nichtabziehbaren Teil abgespalten werden (BFH aaO mwN). Die bisher durch Verwaltungsregelungen der Länder zugelassene Aufteilung in einen Entgelt- und einen Spendenanteil ist mit Wirkung ab VZ 1989 nicht mehr möglich (NRW v. 22. 6. 88, StEK EStG § 10b Nr. 197 = DB 1988 S. 1355 = DStR 1988 S. 555; FM Nds v. 15. 2. 90, FR 200). Zur Abziehbarkeit des Schulgelds in Höhe von 30 vH ab VZ 1989 gem. § 10 Abs. 1 Nr. 9 s. § 10 EStG Anm. 334 f. Über die stl. Berücksichtigung von Mitgliedsbeiträgen und Zuwendungen an die Rudolf-Steiner-Schulvereine e. V. in München, Nürnberg und Würzburg für die „Freien Waldorfschulen“ s. OFD Nürnberg v. 7. 6. 88 (StEK EStG § 10b Nr. 199 = DStR 1988 S. 615): laufende Mitgliedsbeiträge von Eltern bis einschl. 1986 als Spenden abziehbar, soweit sie 480 DM im Kj. übersteigen. Als Spenden kommen aber über den Elternbeitrag hinausgehende freiwillige Leistungen in Betracht, wenn die Elternbeiträge durch Satzung oder Mitgliederversammlung des Schulträgers eindeutig bestimmt sind und schon der Gesamtbeitrag der Elternbeiträge zusammen mit staatlichen Zuschüssen und Zuwendungen fördernder Mitglieder die voraussichtlichen Kosten des Schulbetriebs deckt (BMF v. 4. 1. 91, StEK § 10b EStG Nr. 224; FM Nds. v. 15. 2. 90, FR 200 = StEK § 10b Nr. 215; FM Bad.-Württ. v. 22. 2. 90, StEK § 10b Nr. 219).

Schwimmbad: s. auch „Golfsport“, „Sport“. Ob es gemeinnützigen Zwecken dient, hängt von der tatsächlichen Geschäftsführung ab. Soweit diese nicht den Anforderungen der steuerlichen Vorschriften über die Gemeinnützigkeit Rech-

nung trägt, wie zB bei der Zusammenfassung eines Schwimmbads mit anderen stpfl. Betrieben gewerblicher Art, können die Zuwendungen nicht als steuerbegünstigt anerkannt werden (FinVerw., StEK EStG § 10b Nr. 36 = DB 1970 S. 86, 135 = BB 1970 S. 67).

Secondment: Durch unentgeltliche Überlassung von Angestellten eines Betriebs an gemeinnützige Körperschaft (sog. secondment) entstehender Aufwand (s. dazu KESSLER, BB 1991 S. 1869 und Anm. 10) gehört zu den Leistungen und Nutzungen, die nach Maßgabe des § 10b Abs. 3 Satz 1 nicht Gegenstand einer Spende sein können; lediglich im Zusammenhang mit der Überlassung entstehender besonderer Aufwand wie Überstundenvergütung, Spesen usw. kann als Spende unter den Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 4 als Spende berücksichtigt werden (s. Anm. 152). Zur Abgrenzung von den WK und BA s. Anm. 10 und 32.

Soldaten und Reservistenbetreuung ist durch VereinsförderungsGes. v. 18. 12. 89 (BGBl. I S. 2212; BStBl. I S. 499) als gemeinnützig in § 52 Abs. 2 Nr. 4 AO aufgenommen worden. Vor Inkrafttreten des Gesetzes war nur die uneigennützige Soldatenbetreuung (zB in Soldatenheimen der Evang. oder Kath. Kirche) gemeinnützig, nicht aber ein Verein mit dem Zweck, „Kameradenhilfe und Kameradschaftspflege“ unter ehemaligen Wehrmichtsangehörigen zu pflegen (BFH v. 31. 10. 63 II 42/59 U, BStBl. III S. 20). Nach Auffassung des FinAussch. (BTD Drucks. 11/5582 S. 25) erfaßt die Neuregelung nicht Vereinigungen früherer Mitglieder der Waffen-SS, der HIAG oder vergleichbarer Organisationen (vgl. THIEL/EVERSBURG, DB 1990 S. 294).

Sparkassen erbringen mit Pflichtspenden an Gewährträger keine freiwillige Leistung iSd. § 10b (BFH v. 8. 4. 92 I R 126/90, BStBl. II S. 849).

Spendenbescheinigung: Muster s. Anlage 8 und 9 der EStR. Zur Bedeutung der Spendenbescheinigung als materielle Voraussetzung des Spendenabzugs s. Anm. 73; zum Inhalt der Spendenbescheinigung s. Anm. 76. Keine Spendenbescheinigung, sondern Ersatzbelege genügen bei Spenden in Katastrophenfällen auf ein von der FinVerw. eingerichtetes Sonderkonto, unabhängig von der Spendenhöhe (Abschn. 111 Abs. 5 Nr. 1 EStR: Zahlungsbeleg genügt), ebenso bei Spenden bis 100 DM an jur. Pers. des öfftl. Rechts, öfftl. Dienststellen, Religionsgemeinschaften, den Spitzenverband der freien Wohlfahrtspflege einschl. seiner Mitgliedsorganisationen, den Deutschen Sportbund einschl. der Landessportbunde oder die Stiftung Deutsche Sporthilfe (Zahlungsbeleg, EStR aaO Nr. 2a), sowie bei Spenden bis 100 DM an andere Empfänger, wenn Verwendungszweck und KStFreistellung auf dem vom Empfänger hergestellten Einzahlungsbeleg aufgedruckt sind (EStR aaO Nr. 2b). Über Gutgläubenschutz in solchen Fällen s. Anm. 167. Auf die Vorlage von Belegen wird bei der Veranlagung oder im LStJA ganz verzichtet, wenn der Gesamtbetrag 200 DM nicht übersteigt und der Spendenabzug „schlüssig“ ist, dh. dem Grunde nach begünstigt und offensichtlich durch Spendenquittung nachweisbar (GNOFÄ v. 4. 3. 81, BStBl. I 1981 S. 270, Anlage 1; OFD Köln v. 9. 2. 87, StEK EStG § 10b Nr. 191 = FR 1987 S. 312). Der Stpfl. kann sich auf diese Vereinfachungsregelung aber nicht berufen (FG Berlin v. 8. 6. 79, EFG S. 498, rkr.; OFD Köln aaO).

Sponsoring von Sport- und Kulturveranstaltungen durch Unternehmen in Form von Sach- und Geldleistungen können BA und WK sein, wenn der Sponsor mit seinem Engagement wirtschaftliche Vorteile insbesondere zur Sicherung oder Erhöhung seines unternehmerischen Ansehens erstrebt oder für seine Produkte werben will (vgl. BFH v. 3. 2. 93 I R 37/91, BStBl. II S. 441). Liegen diese Voraussetzungen vor, dürfen die Aufwendungen nach Auffassung der FinVerw.

selbst dann als BA/WK abgezogen werden, wenn die Leistungen des Sponsors und die erstrebten Vorteile des Spenders nicht gleichwertig sind, es sei denn, es besteht ein krasses Mißverhältnis iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 (OFD Düss. v. 7. 6. 95, StEK EStG § 4 BetrAusg. Nr. 396; BMF v. 9. 7. 97, StEK EStG § 4 BetrAusg. Nr. 470). Fehlt eine solche betriebliche oder berufliche Veranlassung, können die Sponsoring-Aufwendungen bei Vorliegen der Spendenvoraussetzungen als Spende nach § 10b Abs. 1 abgezogen werden; andernfalls sind sie nicht abziehbare Aufwendungen der privaten Lebensführung (BMF v. 9. 7. 97, StEK EStG § 4 BetrAusg. Nr. 470).

Vgl. BFH v. 25. 11. 87 I R 126/85, BStBl. II 1988 S. 220; BFH v. 9. 8. 89 I R 4/84, BStBl. II 1990 S. 237; BFH v. 12. 9. 90, I R 65/86, BStBl. II 1991 S. 258; BOOCHS/GANTEFÜHR, DB 1989 S. 2095; PAUS, INF 1993 S. 320; STOBBE, DStZ 1994 S. 584; BUSCHMANN, StBp 1996 S. 35; NOSTIZ, ZRP 1996 S. 84; SAUERWALD, StB 1987 S. 167.

Eine besondere Form des Sponsorings ist das Secondment (Zurverfügungstellung von Personal an gemeinnützige Körperschaften; s. dazu Anm. 10 und 151 sowie Anm. 200 „Secondment“).

Sport: Die Förderung des Sports ist als besonders förderungswürdiger gemeinnütziger Zweck anerkannt, wenn der Empfänger der Zuwendung eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine öffentliche Dienststelle ist (Anlage 7 der EStR Ziff. 3, § 52 Abs. 2 Nr. 2 AO). Wesentliches Element des Sports ist die körperliche Ertüchtigung. *Motorsport* fällt unter den Begriff des Sports (anders noch BFH v. 23. 7. 69 I R 168/66, BStBl. II 1970 S. 67 betr. Motorflugsport; s. o. „Motorsport“). *Amateurfunk*, *Skatspiel* und *Modellflug* sind nicht als Sport anerkannt (BMF v. 15. 7. 98, BStBl. I S. 630 zu § 52 AO Ziff. 2; Amateurfunk, Modellflug und Hundesport sind aber nunmehr – seit 1. 1. 90 – eigenständige gemeinnützige Zwecke (§ 52 Abs. 2 Nr. 4 AO). Die Förderung des bezahlten Sports ist kein gemeinnütziger Zweck (BMF aaO Ziff. 3). Schach gilt als Sport (§ 52 Abs. 2 Nr. 2 AO). *Tischfußball* (tip-tick) soll nach FG Berlin v. 9. 9. 85 (NWB EN Nr. 1280/86) auch dann kein Sport sein, wenn er wettkampfmäßig und in den Organisationsformen von Wettkampfsport ausgeübt wird (uE zweifelhaft).

Staatsbürgerliche Vereinigung e. V.: s. Anm. 116.

Steuerberaterkammern: Zuwendungen an ihre Sozialfonds sind unter den Voraussetzungen des § 53 AO als Ausgaben für mildtätige Zwecke nach § 10b Abs. 1 begünstigt (OFD Düss. v. 9. 10. 79, StEK EStG § 10b Nr. 95).

Stiftung: Nach Genehmigung einer Stiftung ist der Stifter verpflichtet, das in dem *Stiftungsgeschäft* zugesicherte Vermögen auf die Stiftung zu übertragen (§ 82 BGB); insoweit handelt er nicht freiwillig, sondern in Erfüllung einer Rechtspflicht. Für die Anwendung des § 10b genügt aber, daß er das Stiftungsgeschäft freiwillig vorgenommen hat (s. auch Anm. 26). Daher fällt auch die Zuwendung durch Stiftungsgeschäft an eine Stiftung (also die erste Kapitalausstattung), die als besonders förderungswürdig anerkannte gemeinnützige Zwecke verfolgt, unter § 10b (glA OFD Düss. v. 20. 4. 64, StEK EStG § 10b Nr. 13 = DB S. 640; OFD Münster v. 25. 6. 64, Inf. S. 320; OFD Frankf. v. 19. 12. 83, StEK EStG § 10b Nr. 132). Das gilt aber nicht für *ausländische* Stiftungen (BMF v. 2. 2. 87, StEK EStG § 10b Nr. 188 = DB S. 412). Spenden iSd. § 10b sind auch Zuwendungen zur Erhöhung des Grundstockkapitals. Die Zuwendung eines Stiftungskapitals an eine gemeinnützige Stiftung dient jedoch dann nicht den gemeinnützigen und als besonders förderungswürdig anerkannten Zwecken, wenn das Stiftungskapital – anders als die daraus erzielten Erträge – bestimmungsgemäß nicht für diese Zwecke eingesetzt werden darf (BFH v. 5. 2. 92 I R 63/91, BStBl. II S. 748; aA

Vorinstanz FG Düss. v. 18. 3. 91, EFG S. 750; zur stl. Behandlung der Stiftung im übrigen s. TURNER, DB 1995 S. 413; BOOCHS/GANTEFÜHR, DB 1997 S. 1840; GÖTZ, INF 1997 S. 141).

Strafverfahren: s. „Einstellung“.

Tier- und Pflanzenzucht ist – wenn sie hobbymäßig, also zu ideellen und nicht zu gewerblichen Zwecken ausgeübt wird (THIEL/EVERSBURG, DB 1990 S. 294) – nach § 52 Abs. 2 Nr. 4 AO seit 1. 1. 90 gemeinnützig (s. Anm. 48).

Treu und Glauben: s. „Gutgläubenschutz“.

Umweltschutz: Das satzungsmäßige Wirken einer Bürgerinitiative kann der objektiven Meinungsbildung als Grundlage zur Lösung der mit einem Vorhaben zusammenhängenden Umweltprobleme und der daraus entstehenden Ziel- und Interessenkonflikte dienen und damit die Allgemeinheit fördern (BFH v. 29. 8. 84 I R 203/81, BStBl. II S. 844). Der Anerkennung als gemeinnützig steht grundsätzlich nicht entgegen, daß sich die satzungsmäßigen Bestrebungen der Körperschaft, Natur, Umwelt und Landschaft zu schützen, gegen die Planung staatlicher Stellen und technische Großprojekte (zB Bau einer Schnellbahnstraße; Bau einer nuklearen Entsorgungsanlage) richten (BFH v. 13. 12. 78 I R 39/78, BStBl. II 1979 S. 482; BFH v. 29. 8. 84 aaO), vorausgesetzt, die Betätigung der Körperschaft hält sich im Rahmen der verfassungsmäßigen Ordnung (s. dazu Anm. 48).

Unabhängige Wählervereinigungen ohne Parteicharakter: Ihr Ausschluß vom SA-Abzug ist verfassungsgemäß (BFH v. 25. 10. 89 X R 190/87, BStBl. II 1990 S. 158; s. dazu auch Anm. 122). Rückwirkend ab VZ 1984 gilt aber auch für sie die StErmäßigung nach § 34 g.

Unfallverhütung ist als besonders förderungswürdiger gemeinnütziger Zweck anerkannt worden (EStR Anl. 7 Nr. 13). Dazu gehört auch die Hebung der Verkehrssicherheit (BMF v. 15. 7. 98, BStBl. I S. 630, Ziff. 1 zu § 52) und der Verkehrsdisziplin, nicht aber die Verbesserung der Verkehrsverhältnisse (BMF v. 27. 10. 52, DB S. 999 = EDSz S. 542 = Inf. S. 378).

Unicef: Der nachgewiesene umsatzsteuerfreie Anteil des Abgabepreises für Unicef-Karten und Unicef-Kalender ist nach § 10b Abs. 1 abziehbar (FinMin. Bayern v. 10. 5. 79, StEK EStG § 10b Nr. 91).

Unverzinslichkeit eines Darlehens ist keine Ausgabe iSd. § 10b (Abs. 3 Satz 1; s. Anm. 22 und 141).

Verbilligte Überlassung von Waren und sonstigen Wirtschaftsgütern ist eine Sachspende iSd. Abs. 3 Satz 1 in Höhe der Differenz zwischen dem gemeinen Wert (Abs. 3 Satz 3) und dem verbilligten Bezugswert (aA SCHMIDT/HEINICKE, XVII. § 10b Rn. 11: kein Spendenabzug iHd. Wertnachlasses, nur bei Unterschreiten der Selbstkosten geldwerte Zuwendung; uE mit Abs. 3 Satz 3 nicht vereinbar). Der Spendenabzug scheidet uE auch nicht wegen des Leistungsaustausches an fehlender Unentgeltlichkeit; in Höhe der Differenz zwischen gemeinem Wert und Bezugswert liegt gerade kein Entgelt vor; eine entsprechende Aufteilung ist also möglich und auch geboten (s. Anm. 26). Es kann uE nicht darauf ankommen, daß der Spender zunächst die Waren zum vollen Preis einer Körperschaft verkauft und sodann einen Teil des Kaufpreises als Geldspende zurückspendet. Bei den Körperschaften, die nur Durchlaufspenden erhalten können, muß jedoch dieser Umweg über die Geldspende beschritten werden; der Verzicht auf Vergütungsansprüche wird hier nicht als Spende anerkannt (BMF v. 3. 1. 86, BStBl. I S. 52).

Verbindlichkeit: Das Eingehen einer Verbindlichkeit stellt mangels Abfluß gem. § 11 Abs. 2 keine Ausgabe und damit auch keine Spende iSd. § 10b dar (s. Anm. 22).

Verbrechensverhütung ist nach Auffassungs der BReg als Gegenstand der Erziehung und Volksbildung (Nr. 5 der Anlage 7 zur EStR) sowie im Hinblick auf die anerkannte Spendenempfangsberechtigung des „Weißen Rings eV.“ als stbегünstigter Zweck spendenbegünstigt (BTDrucks. 13/5356).

Verdeckte Gewinnausschüttung: § 9 Nr. 3 KStG gestattet bei KStpfl. einen Abzug entsprechend § 10b, aber „vorbehaltenlich des § 8 Abs. 3“; dh. wenn die Zuwendung eine verdeckte Gewinnausschüttung bildet, kann sie nicht nach § 9 KStG abgezogen werden.

Vgl. BFH v. 5. 6. 62 131/61 S, BStBl. III S. 355; v. 15. 5. 68 I 158/63, BStBl. II S. 629; v. 21. 1. 70 I R 23/68, BStBl. II S. 468; v. 19. 6. 74 I R 94/71, BStBl. II I S. 586, dazu krit. GRAU, DB 1975 S. 2248; v. 12. 10. 78 I R 149/75, BStBl. II 1979 S. 192; v. 1. 12. 82 I R 101/79, BStBl. II 1983 S. 150; FG Münster v. 13. 3. 84, EFG S. 514, nrkr.; Abschn. 42 Abs. 6 KStR 1985; FELIX/STRECK, KStG 2. Aufl. § 9 Anm. 13. S. näher KStG § 9 Anm. 59–63 u. 90 „Abgrenzung zwischen Spenden und vGA“.

Wird die Ausgabe der Körperschaft deshalb als vGA behandelt, weil in der Ausgabe die Zuwendung eines Vorteils an eine *dem Gesellschafter nahestehende Person* aus gesellschaftsrechtlichen Gründen liegt, so ist sie steuerlich als Ausschüttung der KapGes. an den Gesellschafter und als Zuwendung von diesem an die nahestehende Person zu behandeln. Wenn auf diese Zuwendung die Voraussetzungen des § 10b zutreffen, kann der Gesellschafter sie nach § 10b als Sonderausgabe (im Rahmen der Höchstbeträge) abziehen.

Verdeckte Parteispenden: Über Begriff und Methoden s. Anm. 116, dort auch zum Parteispendenskandal. Zum Abzug mittelbarer Parteispenden über Organisationen iSd. § 49 EStDV s. Anm. 117.

Verein Deutscher Ingenieure (VDI): Die Mitgliedsbeiträge der persönlichen Mitglieder wurden als Ausgaben zur Förderung wissenschaftlicher Zwecke anerkannt (OFD Frankf. v. 13. 10. 60, NWB F. 1 S. 208).

Verfassungsmäßige Rechtsordnung: Zum Einfluß von Verstößen gegen die Rechtsordnung auf die Gemeinnützigkeit s. Anm. 48.

Vermächtnis: Zahlungen aufgrund eines auferlegten Vermächtnisses sind mangels Freiwilligkeit keine Spende des Erben und mangels Zahlung vor dem Erbfall keine Spende des Erblassers; s. Anm. 16.

Verzicht auf Ansprüche: Als Spende kommt nach Abs. 3 Satz 4 auch ein Verzicht auf einen Forderungs- oder Erstattungsanspruch in Betracht, insbesondere der Verzicht auf Auslagenersatz. (s. dazu Anm. 155).

Vorläufige Bescheinigung: Das zuständige FA erteilt auf Antrag eine vorläufige Bescheinigung für den Empfang stbегünstigter Spenden. Zur Rechtsnatur und zu den Rechtsfolgen für den Spendenabzug s. Anm. 60 und Anm. 167.

Wirtschaftsgut: Zur Zuwendung eines Wirtschaftsguts als Spende s. Anm. 138, zur Bewertung Anm. 145, 148. Über Sachspenden anlässlich von geselligen Veranstaltungen einer Körperschaft s. Anm. 138.

Wohlfahrtsbriefmarken: Aufwendungen für sie beim Postamt sind – ungeachtet einer teilweisen Verwendung des Entgelts für gemeinnützige Zwecke – nicht nach § 10b abziehbar, weil der Stpfl. seine volle Leistung für den Erwerb der Briefmarken als Gegenleistung aufwenden muß (so BFH v. 13. 6. 69 VI R 12/67, BStBl. II S. 701 in Bestät. v. EFG 1967 S. 172; BMF v. 26. 8. 68, DB S. 1646 = BB S. 1029; OFD Düss. v. 11. 1. 65 u. OFD Münster v. 4. 9. 69, StEK EStG § 10b

Nr. 15 u. 42). Der Stpfl. erwirbt die Marken aber in aller Regel nicht als Sammler zur Kapitalanlage, sondern zur Verwendung als Wertzeichen und um eine Spende zu leisten; nur der Freimachungswert bildet eine Gegenleistung für seine Leistung. Diese ist teilbar und muß daher uE geteilt und die Zuwendung an den begünstigten Empfänger (über die Bundespost als Zuwendung iSd. § 10 b) anerkannt werden (glA KÜCHENHOFF und FELIX, StRK-Anm. EStG § 10 b R. 13). Zum entgegenstehenden Argument des BFH aaO, schon teilweise Entgeltlichkeit schließe den Abzug völlig aus, s. Anm. 26.

Wohlfahrtslotterie: s. auch „Wohlfahrtsbriefmarken“. Aufwendungen für ihre Lose sind nicht nach § 10 b abziehbar, da der Stpfl. in Form der Lose und der damit verbundenen Gewinnaussichten eine Gegenleistung erhält (BFH v. 13. 6. 69 VI R 12/67, BStBl. II S. 701; v. 29. 1. 71 VI R 159/68, BStBl. II S. 799).

Wohnung: Der Zuschuß an eine Gemeinde zur Freimachung von Wohnraum ist nach § 10 b abziehbar, wenn die Voraussetzungen des § 10 b im übrigen vorliegen (BFH v. 21. 5. 53 IV 535/52 U, BStBl. III S. 210 mwN), ebenso Zuschüsse an gemeinnützige Wohnungsbauunternehmen zur Beschaffung von Arbeitnehmerwohnungen. Allerdings darf der Spender durch seine Leistung nicht unmittelbar einen wirtschaftlichen Vorteil als *Gegenleistung* erlangen (s. Anm. 26). Läßt sich zB der Zuschußgeber ein Verfügungsrecht über die Wohnungen zugunsten seiner Arbeitnehmer einräumen, so macht er die Aufwendungen nicht aus privatem, sondern aus betrieblichem Anlaß. Es liegt daher keine private Spende, sondern eine Betriebsausgabe vor; der Vorteil der Verfügungsbefugnis ist im Zweifel zu aktivieren (glA FG Hamb. v. 10. 8. 64, EFG 1965 S. 179, rkr.; aA o. V., DB 1955 S. 468). S. auch § 5 Anm. 1605; § 6 Anm. 943 über Gewährung eines zinslosen Wohnungsbaudarlehns mit Belegungsrecht.

Wohnungsunternehmen: Zuwendungen an gemeinnützige W. iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG waren nur bis zum 31. 12. 76 nach § 10 b abziehbar (BMF v. 24. 10. 79, StEK KStG 1977 § 5 Nr. 24 = DB S. 2349 = FR 1980 S. 19).

