

Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Erweiterung des Spendenabzugs auf Empfänger in anderen EU-/EWR-Staaten (EU-UmsG)
- ▶ redaktionelle Änderungen von Verweisen (JStG 2010, SteuerVO-ÄndVO)
- ▶ Fundstellen: EU-UmsG (BGBl. I 2010, 386; BStBl. I 2010, 334)
 SteuerVO-ÄndVO (BGBl. I 2010, 1544; BStBl. I 2010, 1282)
 JStG 2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394)

§ 10b

Steuerbegünstigte Zwecke

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366, ber. 3862; BStBl. I 2009, 1346),
 zuletzt geändert durch JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I. 2010, 1394)

- (1) ¹Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge) zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 der Abgabenordnung können insgesamt bis zu
1. 20 Prozent des Gesamtbetrags der Einkünfte oder
 2. 4 Promille der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter
- als Sonderausgaben abgezogen werden. ²Voraussetzung für den Abzug ist, dass diese Zuwendungen
1. an eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder an eine öffentliche Dienststelle, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat belegen ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abkommen) Anwendung findet, oder
 2. an eine nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder
 3. an eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat belegen ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abkommen) Anwendung findet, und die nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes in Verbindung mit § 5 Absatz 2 Nummer 2 zweiter

ESTG § 10b

Halbsatz des Körperschaftsteuergesetzes steuerbefreit wäre, wenn sie inländische Einkünfte erzielen würde, geleistet werden.³Für nicht im Inland ansässige Zuwendungsempfänger nach Satz 2 ist weitere Voraussetzung, dass durch diese Staaten Amtshilfe und Unterstützung bei der Beitreibung geleistet werden.⁴Amtshilfe ist der Auskunftsaustausch im Sinne oder entsprechend der Richtlinie 77/799/EWG einschließlich der in diesem Zusammenhang anzuwendenden Durchführungsbestimmungen in den für den jeweiligen Veranlagungszeitraum geltenden Fassungen oder eines entsprechenden Nachfolgerechtsaktes.⁵Beitreibung ist die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen im Sinne oder entsprechend der Richtlinie 2008/55/EG des Rates vom 26. Mai 2008 über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Abgaben, Zölle, Steuern und sonstige Maßnahmen (ABl. L 150 vom 10.6.2008, S. 28) einschließlich der in diesem Zusammenhang anzuwendenden Durchführungsbestimmungen in den für den jeweiligen Veranlagungszeitraum geltenden Fassungen oder eines entsprechenden Nachfolgerechtsaktes.⁶Werden die steuerbegünstigten Zwecke des Zuwendungsempfängers im Sinne von Satz 2 Nummer 1 nur im Ausland verwirklicht, ist für den Sonderausgabenabzug Voraussetzung, dass natürliche Personen, die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes haben, gefördert werden oder dass die Tätigkeit dieses Zuwendungsempfängers neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland beitragen kann.⁷Abziehbar sind auch Mitgliedsbeiträge an Körperschaften, die Kunst und Kultur gemäß § 52 Absatz 2 Satz 1 Nummer 5 der Abgabenordnung fördern, soweit es sich nicht um Mitgliedsbeiträge nach Satz 8 Nummer 2 handelt, auch wenn den Mitgliedern Vergünstigungen gewährt werden.⁸Nicht abziehbar sind Mitgliedsbeiträge an Körperschaften, die

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

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

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

(2) ¹Zuwendungen an politische Parteien im Sinne des § 2 des Parteiengesetzes sind bis zur Höhe von insgesamt 1650 Euro und im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten bis zur Höhe von insgesamt 3300 Euro im Kalenderjahr abzugsfähig. ²Sie können nur insoweit als Sonderausgaben abgezogen werden, als für sie nicht eine Steuerermäßigung nach § 34g gewährt worden ist.

(3) ¹Als Zuwendung im Sinne dieser Vorschrift gilt auch die Zuwendung von Wirtschaftsgütern mit Ausnahme von Nutzungen und Leistungen. ²Ist das Wirtschaftsgut unmittelbar vor seiner Zuwendung einem Betriebsvermögen entnommen worden, so darf bei der Ermittlung der Zuwendungshöhe der bei der Entnahme angesetzte Wert nicht überschritten werden. ³Ansonsten bestimmt sich die Höhe der Zuwendung nach dem gemeinen Wert des zugewendeten Wirtschaftsguts, wenn dessen Veräußerung im Zeitpunkt der Zuwendung keinen Besteuerungstatbestand erfüllen würde. ⁴In allen übrigen Fällen dürfen bei der Ermittlung der Zuwendungshöhe die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten nur überschritten werden, soweit eine Gewinnrealisierung stattgefunden hat. ⁵Aufwendungen zugunsten einer Körperschaft, die zum Empfang steuerlich abziehbarer Zuwendungen berechtigt ist, können nur abgezogen werden, wenn ein Anspruch auf die Erstattung der Aufwendungen durch Vertrag oder Satzung eingeräumt und auf die Erstattung verzichtet worden ist. ⁶Der 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 30 Prozent

ESTG § 10b

des zugewendeten Betrags anzusetzen. ⁴In den Fällen des Satzes 2 zweite Alternative (Veranlasserhaftung) ist vorrangig der Zuwendungsempfänger in Anspruch zu nehmen; die in diesen Fällen für den Zuwendungsempfänger handelnden natürlichen Personen sind nur in Anspruch zu nehmen, wenn die entgangene Steuer nicht nach § 47 der Abgabenordnung erloschen ist und Vollstreckungsmaßnahmen gegen den Zuwendungsempfänger nicht erfolgreich sind. ⁵Die Festsetzungsfrist für Haftungsansprüche nach Satz 2 läuft nicht ab, solange die Festsetzungsfrist für von dem Empfänger der Zuwendung geschuldete Körperschaftsteuer für den Veranlagungszeitraum nicht abgelaufen ist, in dem die unrichtige Bestätigung ausgestellt worden ist oder veranlasst wurde, dass die Zuwendung nicht zu den in der Bestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet worden ist; § 191 Absatz 5 der Abgabenordnung ist nicht anzuwenden.

§ 52

Anwendungsvorschriften

idF des ESTG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I. 2010, 1394)

...
(24e) ¹§ 10b Absatz 1 Satz 3 und Absatz 1a in der Fassung des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) sind auf Zuwendungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1999 geleistet werden. ²§ 10b Absatz 1 und 1a in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 10. Oktober 2007 (BGBl. I S. 2332) ist auf Zuwendungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2006 geleistet werden. ³Für Zuwendungen, die im Veranlagungszeitraum 2007 geleistet werden, gilt auf Antrag des Steuerpflichtigen § 10b Absatz 1 in der am 26. Juli 2000 geltenden Fassung. ⁴§ 10b Absatz 1 Satz 2 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 19. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2794) ist auf Mitgliedsbeiträge anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2006 geleistet werden. ⁵§ 10b Absatz 1 Satz 1 bis 5, Absatz 1a Satz 1 und Absatz 4 Satz 4 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 8. April 2010 (BGBl. I S. 386) ist in allen Fällen anzuwenden, in denen die Einkommensteuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist; bei Anwendung dieses Satzes gelten jedoch die bisherigen für den jeweiligen Veranlagungszeitraum festgelegten Höchstabzugsgrenzen des § 10b Absatz 1 und 1a unverändert fort. ⁶§ 10b Absatz 1 Satz 6 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 8. April 2010 (BGBl. I S. 386) ist auf Zuwendungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2009 geleistet werden. ⁷§ 10b Absatz 1 Satz 7 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 8. April 2010 (BGBl. I S. 386) ist in allen Fällen anzuwenden, in denen die Einkommensteuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist und in denen die Mitgliedsbeiträge nach dem 31. Dezember 2006 geleistet werden. ⁸§ 10b Absatz 1 Satz 7 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 8. Dezember 2010 (BGBl. I S. 1768) ist in allen Fällen anzuwenden, in denen die Einkommensteuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist und in denen die Mitgliedsbeiträge nach dem 31. Dezember 2006 geleistet werden. ⁹§ 10b Absatz 1 Satz 8 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 8. Dezember 2010 (BGBl. I S. 1768) ist in allen Fällen anzuwenden, in denen die Einkommensteuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist.

§ 50 EStDV

Zuwendungsnachweis

idF der EStDV v. 10.5.2000 (BGBl. I 2000, 718; BStBl. I 2000, 595),
zuletzt geändert durch SteuerVO-ÄndVO v. 17.11.2010 (BGBl. I 2010, 1544; BStBl. I 2010, 1282)

(1) Zuwendungen im Sinne der §§ 10b und 34g des Gesetzes dürfen nur abgezogen werden, wenn sie durch eine Zuwendungsbestätigung nachgewiesen werden, die der Empfänger nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck ausgestellt hat.

(1a) ¹Der Zuwendende kann den Zuwendungsempfänger bevollmächtigen, die Zuwendungsbestätigung der Finanzbehörde nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung nach Maßgabe der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung zu übermitteln. ²Der Zuwendende hat dem Zuwendungsempfänger zu diesem Zweck seine Identifikationsnummer (§ 139b der Abgabenordnung) mitzuteilen. ³Die Vollmacht kann nur mit Wirkung für die Zukunft widerrufen werden. ⁴Der Datensatz ist bis zum 28. Februar des Jahres, das auf das Jahr folgt, in dem die Zuwendung geleistet worden ist, an die Finanzbehörde zu übermitteln. ⁵Der Zuwendungsempfänger hat dem Zuwendenden die nach Satz 1 übermittelten Daten elektronisch oder auf dessen Wunsch als Ausdruck zur Verfügung zu stellen; in beiden Fällen ist darauf hinzuweisen, dass die Daten der Finanzbehörde übermittelt worden sind.

(2) ¹Als Nachweis genügt der Bareinzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung eines Kreditinstituts, wenn

1. die Zuwendung zur Hilfe in Katastrophenfällen innerhalb eines Zeitraums, den die obersten Finanzbehörden der Länder im Benehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen bestimmen, auf ein für den Katastrophenfall eingerichtetes Sonderkonto einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts, einer inländischen öffentlichen Dienststelle oder eines inländischen amtlich anerkannten Verbandes der freien Wohlfahrtspflege einschließlich seiner Mitgliedsorganisationen eingezahlt worden ist oder
2. die Zuwendung 200 Euro nicht übersteigt und
 - a) der Empfänger eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine inländische öffentliche Dienststelle ist oder
 - b) der Empfänger eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes ist, wenn der steuerbegünstigte Zweck, für den die Zuwendung verwendet wird, und die Angaben über die Freistellung des Empfängers von der Körperschaftsteuer auf einem von ihm hergestellten Beleg aufgedruckt sind und darauf angegeben ist, ob es sich bei der Zuwendung um eine Spende oder einen Mitgliedsbeitrag handelt oder
 - c) der Empfänger eine politische Partei im Sinne des § 2 des Parteiengesetzes ist und bei Spenden der Verwendungszweck auf dem vom Empfänger hergestellten Beleg aufgedruckt ist.

²Aus der Buchungsbestätigung müssen Name und Kontonummer des Auftraggebers und Empfängers, der Betrag sowie der Buchungstag ersichtlich sein. ³In den Fällen **des Satzes 1 Nummer 2 Buchstabe b** hat der Zuwendende zusätzlich den vom Zuwendungsempfänger hergestellten Beleg vorzulegen.

(3) Als Nachweis für die Zahlung von Mitgliedsbeiträgen an politische Parteien im Sinne des § 2 des Parteiengesetzes genügt die Vorlage von Bareinzahlungsbelegen, Buchungsbestätigungen oder Beitragsquittungen.

(4) ¹Eine in § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes bezeichnete Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse hat die Vereinnahmung der Zuwendung und ihre zweckentsprechende Verwendung ordnungsgemäß aufzuzeichnen und ein Doppel der Zu-

wendungsbestätigung aufzubewahren.²Bei Sachzuwendungen und beim Verzicht auf die Erstattung von Aufwand müssen sich aus den Aufzeichnungen auch die Grundlagen für den vom Empfänger bestätigten Wert der Zuwendung ergeben.

Autor: Dr. Egmont **Kulosa**, Richter am BFH, München
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Vors. Richter am BFH, München

Schrifttum: Fischer, Das EuGH-Urteil Persche zu Auslandsspenden – Die Entstaatlichung des Steuerstaats geht weiter, FR 2009, 249; Geserich, Die Abzugsfähigkeit von Spenden in andere EU-Staaten, DStR 2009, 1173; Frhr. v. Proff, Grenzüberschreitende Gemeinnützigkeit nach dem Persche-Urteil des EuGH, IStR 2009, 371; Winheller/Klein, Spendenabzug für Zuwendungen ins EU-Ausland – ein Schritt nach vorne, zwei zurück, DStZ 2009, 193; Geserich, Der Abzug von Auslandsspenden, NWB 2010, 1408; Förster, Grenzüberschreitende Gemeinnützigkeit – Spenden schwer gemacht?, BB 2011, 663.

Kompaktübersicht

J 10-1 **Grundinformation:** Die Möglichkeit des Spendenabzugs wird aufgrund der Entwicklung der EuGH-Rechtsprechung auch auf Empfänger in anderen EU-/EWR-Staaten ausgedehnt (Neufassung von Abs. 1 Sätze 1 bis 6 mit zahlreichen einschränkenden Voraussetzungen). Bei den übrigen Änderungen in § 10b EStG sowie § 50 EStDV handelt es sich um Folgeänderungen oder die Präzisierung von Verweisen.

J 10-2 **Rechtentwicklung:** zur *Gesetzesentwicklung bis 1998* s. § 10b Anm. 2; zur *Gesetzesentwicklung bis 2008* s. § 10b Anm. J 08-2.

- ▶ **EU-UmsG v. 8.4.2010** (BGBl. I 2010, 386; BStBl. I 2010, 334): Neufassung von Abs. 1 Sätze 1 bis 6, Abs. 1a Satz 1 sowie Abs. 4 Satz 4.
- ▶ **SteuerVO-ÄndVO v. 17.11.2010** (BGBl. I 2010, 1544; BStBl. I 2010, 1282): Präzisierung des in § 50 Abs. 2 Satz 3 EStDV enthaltenen Verweises.
- ▶ **JStG 2010 v. 8.12.2010** (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): Redaktionelle Änderungen in Abs. 1 Sätze 7 und 8.

J 10-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:**

- ▶ **Abs. 1 Sätze 1 bis 5, Abs. 1a Satz 1, Abs. 4 Satz 4** (Erweiterung der Abzugsmöglichkeit auf Spendenempfänger in anderen EU-/EWR-Staaten) sind in allen noch nicht bestandskräftigen Fällen anzuwenden (§ 52 Abs. 24e Satz 5 Halbs. 1). Dies ist sachgerecht, weil es sich um eine die Stpfl. begünstigende Änderung in Anpassung an die Vorgaben des EU-Rechts handelt. In Fällen der rückwirkenden Anwendung sind die Spendenhöchstbeträge jedoch nach Maßgabe der für den jeweiligen VZ gel-

tenden früheren Fassungen des § 10b begrenzt (§ 52 Abs. 24e Satz 5 Halbs. 2). Auch dies ist sachgerecht, um Überbegünstigungen durch eine Anwendung der erst mit Wirkung ab VZ 2007 angehobenen Höchstbeträge auf die entferntere Vergangenheit zu vermeiden.

- ▶ **Abs. 1 Satz 6** (zusätzliche Voraussetzungen bei im Ausland verwirklichten Zwecken) ist erst auf nach dem 31.12.2009 geleistete Zuwendungen anzuwenden (§ 52 Abs. 24e Satz 6), hat also grds. keine Rückwirkung.
- ▶ **Abs. 1 Satz 7** (Abziehbarkeit von Mitgliedsbeiträgen) ist gem. § 52 Abs. 24e Sätze 7 und 8 weiterhin auf alle nach dem 31.12.2006 geleisteten Mitgliedsbeiträge anzuwenden (vgl. bereits § 52 Abs. 24e Satz 4), jedoch mit der zusätzlichen Maßgabe, dass die Erweiterung auf EU-/EWR-Empfänger innerhalb dieses zeitlichen Rahmens in allen noch nicht bestandskräftigen Fällen anzuwenden ist.
- ▶ **Abs. 1 Satz 8** (Präzisierung von Verweisen) ist in allen noch nicht bestandskräftigen Fällen anzuwenden (§ 52 Abs. 24e Satz 9). Diese Rückwirkung ist verfassungsrechtlich unproblematisch, weil mit der Anpassung des Verweises keine inhaltliche Rechtsänderung verbunden ist; sie wäre allerdings nicht unbedingt erforderlich gewesen.
- ▶ **§ 50 Abs. 2 Satz 3 EStDV** (Präzisierung des Verweises) ist gem. Art. 10 Abs. 1 SteuerVO-ÄndVO am Tag nach der Verkündung, also am 23.11.2010, in Kraft getreten.

Grund und Bedeutung der Änderungen:

J 10-4

- ▶ **Abs. 1 Satz 1** ist an die geänderten Sätze 2 bis 6 angepasst worden; die Spendenhöchstbeträge sind unverändert geblieben.
- ▶ **Abs. 1 Sätze 2 bis 6** erweitern die Abzugsmöglichkeiten auf Spenden, die an Empfänger aus anderen EU-/EWR-Staaten geleistet werden. Hintergrund war die Feststellung des EuGH (v. 27.1.2009 – C-318/07, Slg. 2009, I-359 – Persche; grundlegend kritisch hierzu Fischer, FR 2009, 249), dass die bisherige Rechtslage europarechtswidrig war. Denn auch Schenkungen werden von der Kapitalverkehrsfreiheit umfasst (EuGH-Urt. „Persche“, Rn. 23 ff.); die Beschränkung der Steuerbegünstigung auf Zuwendungen an inländ. Empfänger kann sich negativ auf die Bereitschaft deutscher Stöpl. auswirken, an ausländ. Einrichtungen zu spenden (EuGH-Urt. „Persche“, Rn. 38). Zu den Einzelheiten der Neuregelung s. Anm. 5 ff.
- ▶ **Abs. 1 Satz 7:** Hier war zum einen ein Verweis an die Änderungen in den Sätzen 1 bis 6 anzupassen; zum anderen wurde der Verweis auf § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 AO durch Angabe der dortigen Satznummer präzisiert, ohne dass damit aber eine inhaltliche Änderung verbunden gewesen wäre.

- ▶ **Abs. 1 Satz 8:** Auch hier wurden die Verweise auf verschiedene Nummern des § 52 Abs. 2 Satz 1 AO präzisiert.
- ▶ **Abs. 1 a Satz 1:** Aufgrund des Verweises auf die neuen Sätze 2 bis 6 des Abs. 1 können die zusätzlichen Abzugsmöglichkeiten des Abs. 1a jetzt auch für Spenden in den Vermögensstock solcher Stiftungen, die in anderen EU-/EWR-Staaten ansässig sind, in Anspruch genommen werden.
- ▶ **Abs. 4 Satz 4:** Als Folgeänderung aufgrund der Neufassung des Abs. 1 Sätze 2 bis 6 ist jetzt auch die Haftungsinanspruchnahme ausländ. Zuwendungsempfänger im Fall der Fehlverwendung von Zuwendungen möglich.
- ▶ **§ 50 Abs. 2 Satz 3 EStDV:** Hier wurde ebenfalls ein Verweis durch zusätzliche Einfügung der Satznummer ohne inhaltliche Änderung präzisiert.

Einzelne Änderungen im Detail

■ Absatz 1 Satz 2 (Umschreibung des Kreises der begünstigten Zuwendungsempfänger)

J 10-5 **Kreis der Begünstigten:** In § 10b Abs. 1 Satz 1 war bisher nur eine Begünstigung für Zuwendungen an inländ. juristische Personen des öffentlichen Rechts, inländ. öffentliche Dienststellen oder nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreite Körperschaften (bei denen es sich wiederum nur um inländ. KSt-Subjekte handeln konnte) vorgesehen. § 10b Abs. 1 Satz 2 – als Kernstück der Neuregelungen durch das EU-UmsG – umschreibt den Kreis der begünstigten Empfänger nunmehr wie folgt:

Nr. 1 (Öffentlich-rechtliche Empfänger): Begünstigt sind Zuwendungen an juristische Personen des öffentlichen Rechts oder öffentliche Dienststellen (vgl. zu diesen Begriffen § 10b Anm. 57) nunmehr schon dann, wenn der Empfänger in einem der 27 EU-Staaten oder einem der EWR-Staaten (Island, Norwegen und Liechtenstein; nicht aber zB die Schweiz) belegen ist.

Nr. 2 (Nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreite Empfänger) sind zum einen – wie bisher – *inländ.* gemeinnützige Körperschaften. Aufgrund der Erweiterung des § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG durch das JStG 2009 fallen hierunter aber auch Körperschaften aus *anderen* EU-/EWR-Staaten, die inländ. Einkünfte erzielen und die Voraussetzungen für die Anerkennung als steuerbegünstigte Körperschaft iSd. §§ 51 ff. AO erfüllen.

Nr. 3 (Fiktiv nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreite Empfänger): Diese Regelung erweitert den Anwendungsbereich der Nr. 2 auf solche Körperschaften aus anderen EU-/EWR-Staaten, die zwar keine inländ. Einkünfte

erzielen (und deshalb weder unmittelbar unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG noch unter § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG fallen), aber alle Voraussetzungen für die Anerkennung als steuerbegünstigte Körperschaft iSd. §§ 51 ff. AO erfüllen. Es kommt also nicht darauf an, ob die Körperschaft nach den Regelungen ihres Heimatrechts als gemeinnützig anzusehen ist, sondern ob sie bei Anwendung des *deutschen* Gemeinnützigkeitsrechts die hierfür geltenden Voraussetzungen erfüllen würde. Diese Betrachtungsweise ist vom EuGH ausdrücklich zugelassen worden (EuGH v. 27.1.2009 – C-318/07, Slg. 2009, I-359 – Persche, Rn. 47–49, 63; BFH v. 27.5.2009 – X R 46/05, BFH/NV 2009, 1633, unter II. 4.). Nach der Konzeption des EuGH (Urt. „Persche“, Rn. 53 ff.) trägt der Stpfl. die volle Nachweislast für diese Voraussetzungen; er hat zu diesem Zweck ggf. interne Unterlagen der ausländ. Empfängerkörperschaft über deren Satzungszwecke (§ 60 AO) und vor allem deren tatsächliche Geschäftsführung (§ 63 AO) zu beschaffen. Die ausländ. Empfängerkörperschaft kann selbst entscheiden, ob sie die Erstellung und Übersetzung derartiger Unterlagen für „zweckmäßig“ hält, um Spenden aus dem Ausland einzuwerben (EuGH-Urt. „Persche“, Rn. 59). Lehnt die ausländ. Empfängerkörperschaft eine Mitwirkung ab, darf das deutsche FA den Spendenabzug verweigern; es ist hingegen nicht verpflichtet, wegen jeder Unklarheit erst den aufwändigen Weg der Amtshilfe zu gehen (EuGH-Urt. „Persche“, Rn. 64 f.).

Vereinbarkeit des Ausschlusses von Empfängern in Drittstaaten mit Europarecht: Mit dem EU-UmsG ist die Abziehbarkeit auf Zuwendungen an Empfänger in anderen EU- und EWR-Staaten erweitert worden; Zuwendungen an Empfänger in Drittstaaten sind hingegen weiterhin steuerlich in keinem Fall abziehbar (allerdings können die begünstigten Zwecke durchaus in Drittstaaten verwirklicht werden, sofern nur die Körperschaft, die die Zuwendung empfängt, in einem EU-/EWR-Staat ihren Sitz hat). Demgegenüber gilt die Kapitalverkehrsfreiheit auch im Verhältnis zu Drittstaaten (Art. 63 Abs. 1 AEUV = Art. 56 Abs. 1 EGV). Allerdings dürfen bestimmte Beschränkungen des Kapitalverkehrs im Verhältnis zu Drittstaaten, die am 31.12.1993 bereits bestanden haben, auch in Zukunft fortgelten (Art. 64 Abs. 1 AEUV = Art. 57 Abs. 1 EGV). Insoweit gilt Folgendes:

- ▶ **Privatrechtliche Zuwendungsempfänger:** Die zeitliche Voraussetzung des Art. 64 Abs. 1 AEUV ist hier erfüllt. Denn bereits im Jahr 1993 war gesetzlich angeordnet, dass privatrechtliche Zuwendungsempfänger in § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG bezeichnet sein mussten (§ 48 Abs. 3 Nr. 2 EStDV in der im Jahr 1993 geltenden Fassung); hierunter fielen damals aber nur inländ. Körperschaften. Allerdings erfasst Art. 64 Abs. 1 AEUV nur bestimmte, dort im Einzelnen genannte Ausschnitte des Kapitalverkehrs, zu denen Schenkungen (Spenden) nicht gehören. Da bei Schaffung des Art. 64 Abs. 1 AEUV (bzw. seiner Vorläufervorm) die weite Fassung des Schutzbereichs der Kapitalverkehrsfreiheit bereits bekannt war,

scheidet eine erweiternde Auslegung der Ausnahmeklausel uE aus (ebenso v. Proff, IStR 2009, 371 [376]). Im Ergebnis darf ein Spendenabzug daher nicht unter Berufung auf Art. 64 Abs. 1 AEUV versagt werden.

- ▶ **Für öffentlich-rechtliche Zuwendungsempfänger** fehlt es bereits an der zeitlichen Voraussetzung des Art. 64 Abs. 1 AEUV. Denn insoweit bestand im Jahr 1993 keine ausdrückliche Beschränkung auf inländ. Empfänger; eine solche Beschränkung ist vielmehr erstmals durch die VO zur Änderung der EStDV v. 10.12.1999 (BGBl. I 1999, 2413; BStBl. I 1999, 1132) mit Wirkung ab dem VZ 2000 in § 49 Nr. 1 EStDV aF eingefügt worden. Zuvor entsprach der Ausschluss ausländ. öffentlich-rechtlicher Empfänger lediglich der ganz herrschenden Gesetzesauslegung; dies reicht uE aber nicht aus, um den Anwendungsbereich der Ausnahmenvorschrift des Art. 64 Abs. 1 AEUV zu eröffnen.
- ▶ **Ausführungen des EuGH:** Der EuGH (Urt. „Persche“ Rn. 70) hat ausgeführt, es sei in Bezug auf Drittlands-Körperschaften „grundsätzlich gerechtfertigt“, den Spendenabzug abzulehnen, wenn es sich, insbesondere wegen des Fehlens vertraglicher Auskunftspflichten, als unmöglich erweise, die erforderlichen Auskünfte von diesem Land zu erhalten. Dies lässt allerdings die Möglichkeit offen, dass eine Versagung des Spendenabzugs im Ausnahmefall gleichwohl als europarechtlich unverhältnismäßig zu beurteilen sein könnte, wenn der Stpfl. *selbst* durch umfassende Mitwirkung der Empfängerkörperschaft dem FA alle Informationen vorlegen kann, die für die Beurteilung der Abziehbarkeit erforderlich sind (vgl. auch Anm. 6 aE sowie EuGH-Urt. „Persche“, Rn. 60; ähnlich v. Proff, IStR 2009, 371 [376]; zu Kanada auch Förster, BB 2011, 663 [665]).

■ Absatz 1 Sätze 3 bis 5 (Bei ausländ. Zuwendungsempfängern Amtshilfe und Unterstützung bei der Beitreibung)

J 10-6 Der neue Abs. 1 Satz 3 macht den Abzug von Zuwendungen an nicht im Inland ansässige Zuwendungsempfänger von der zusätzlichen Voraussetzung abhängig, dass von dem jeweiligen Ansässigkeitsstaat Amtshilfe und Unterstützung bei der Beitreibung geleistet wird. Für das Maß der erforderlichen Amtshilfe bzw. Unterstützung bei der Beitreibung nehmen Abs. 1 Sätze 4 und 5 auf die hierzu ergangenen EU-Richtlinien Bezug. Während die EU-Staaten diese Voraussetzungen erfüllen und daher Zuwendungen an Empfänger in anderen EU-Staaten nicht durch Abs. 1 Sätze 3 bis 5 eingeschränkt werden, sind die EWR-Staaten nicht verpflichtet, Amtshilfe und Unterstützung bei der Beitreibung zu leisten. In Art. 26, 27 DBA Norwegen (v. 4.10.1991, BGBl. II 1993, 970 = BStBl. I 1993, 655) sind allerdings derartige Verpflichtungen enthalten.

Vereinbarkeit mit Europarecht: Grds. ist es europarechtlich unbedenklich, die Gewährung stl. Vergünstigungen vom Bestehen effektiver Kontrollmöglichkeiten, insbesondere im Wege der Amtshilfe, abhängig zu machen. Allerdings hat es der EuGH im Ur. „Persche“ (v. 27.1.2009 – C-318/07, Slg. 2009, I-359, Rn. 53ff.) in erster Linie dem Stpfl. (ggf. im Zusammenwirken mit der ausländ. Körperschaft) auferlegt, die Nachweise zu beschaffen, die das FA für die Beurteilung der Voraussetzungen des Spendenabzugs benötigt; die Möglichkeiten der AmtshilfeRL sind vom EuGH (Rn. 61 ff.) nur *nachrangig* erwähnt worden. Hieraus ist uE zu schließen, dass das Fehlen von Amtshilfemöglichkeiten zwar grds. einen Ausschluss der Begünstigung rechtfertigt, jedoch ein Spendenabzug möglich sein muss, wenn der Stpfl. im Ausnahmefall sämtliche Unterlagen vorlegen kann, die dem deutschen FA eine sichere Beurteilung der Voraussetzungen für den Spendenabzug ermöglichen (vgl. auch EuGH-Urt. „Persche“ Rn. 60: der Mitgliedstaat kann sich für die Rechtfertigung einer nationalen Regelung, die es dem Stpfl. „völlig verwehrt, solche Nachweise zu erbringen“, nicht auf das Erfordernis berufen, die Wirksamkeit der StAufsicht zu gewährleisten). Hinzu kommt, dass der EuGH – offenbar aufgrund eines etwas ungeschickten Sachvortrags der deutschen Prozessbevollmächtigten – Außenprüfungen grds. nicht für erforderlich hält, um die Übereinstimmung der tatsächlichen Geschäftsführung der ausländ. Körperschaft mit den Anforderungen des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts prüfen zu können (Urt. „Persche“, Rn. 67); für den EuGH reicht eine Prüfung schriftlicher Unterlagen (Jahresabschluss, Tätigkeitsbericht) aus. Allerdings wird in den Gesetzesmaterialien zu Abs. 1 Satz 3 zu Recht darauf hingewiesen, dass jedenfalls eine Unterstützung bei der Beitreibung erforderlich ist, um die Haftung ausländ. Zuwendungsempfänger nach Abs. 4 durchsetzen zu können (BTDrucks. 17/506, 25). Da es indes keinen ausländischen Staat geben dürfte, der zwar keine Amtshilfe, wohl aber Unterstützung bei der Beitreibung deutscher Steuer- und Haftungsansprüche gewährt, ist die Koppelung der Abzugsmöglichkeit an die Gewährung von Amts- und Beitreibungshilfe uE im Ergebnis zulässig.

■ **Absatz 1 Satz 6 (Zusätzliche Voraussetzungen, wenn die steuerbegünstigten Zwecke öffentlich-rechtlicher Empfänger nur im Ausland verwirklicht werden)**

Die Regelung enthält zusätzliche Voraussetzungen für die Begünstigung von Zuwendungen an ausländ. öffentlich-rechtliche Empfänger. Diese entsprechen § 51 Abs. 2 AO idF JStG 2009.

J 10-7

Zuwendungsempfänger iSd. Satz 2 Nr. 1: Abs. 1 Satz 6 betrifft nicht etwa sämtliche ausländ. Zuwendungsempfänger, sondern nur solche iSd. Satz 2 Nr. 1, dh. juristische Personen des öffentlichen Rechts oder öffentliche Dienststellen. Zuwendungen an privatrechtliche Körperschaften in anderen EU-/EWR-Staaten brauchen die zusätzlichen Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 6 hingegen nicht zu erfüllen. Allerdings sind solche privatrechtlichen Körperschaften ihrerseits nur dann nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG (unmittelbar oder fiktiv) begünstigt, wenn sie die Voraussetzungen des § 51 Abs. 2 AO erfüllen; diese entsprechen aber denen des § 10b Abs. 1 Satz 6. Im Ergebnis gelten damit unabhängig von der Rechtsform des Zuwendungsempfängers dieselben Anforderungen.

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

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

Beitrag der Tätigkeit des Zuwendungsempfängers zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland: Alternativ lässt Abs. 1 Satz 6 einen Abzug von Zuwendungen an einen ausländ. öffentlich-rechtlichen Empfänger auch dann zu, wenn dessen Tätigkeit neben der Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland beitragen kann. Dies dürfte nach den Vorstellungen des Gesetzgebers vor allem dann der Fall sein, wenn nach außen hin deutlich wird, dass der begünstigte Zweck mit Mitteln aus Deutschland verwirklicht wird („tue Gutes und rede darüber“); es bedarf allerdings nicht notwendig einer „spürbaren oder messbaren Auswirkung auf das Ansehen Deutschlands im Ausland“ (BTDrucks. 16/11108, 46), so dass die zu überwindende Hürde nicht allzu hoch ist. Letztlich soll die Regelung bewirken, dass jedenfalls öffentlich-rechtliche ausländ. Empfänger nur dann mit deutschen Steuermitteln gefördert werden sollen, wenn Deutschland wenigstens einen minimalen – wenn auch immateriellen und nur in einem Ansehensgewinn bestehenden – Vor-

teil durch die Verwirklichung der begünstigten Tätigkeit hat. Ein vollzugsfähiger Inhalt der Norm lässt sich angesichts dessen kaum feststellen (zu Recht krit. daher auch Tipke in Tipke/Kruse, § 51 AO Tz. 7–9; Geserich, DStR 2009, 1173, 1177; Winheller/Klein, DStZ 2009, 193 [195]).

Vereinbarkeit mit Europarecht: UE ist diese zusätzliche Voraussetzung nicht mit der Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar (ebenso Geserich, DStR 2009, 1173 [1176] und NWB 2010, 1408 [1410]; v. Proff, IStR 2009, 371 [375]). Der Gesetzgeber hat die Parallelregelung des § 51 Abs. 2 AO mit dem besonderen Interesse an Gemeinwohlaufgaben gerechtfertigt, die der deutsche Staat ansonsten selbst erfüllen oder für die er Mittel aufwenden müsste (BTDrucks. 16/10189, 80). Mit dieser Argumentation hat der EuGH sich hingegen bereits im Ur. „Persche“ (v. 27.1.2009 – C-318/07, Slg. 2009, I-359, Rn. 42–46) ausführlich auseinander gesetzt und sie verworfen.

