

§ 10b

Steuerbegünstigte Zwecke

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)

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

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

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

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

geleistet werden. ³Für nicht im Inland ansässige Zuwendungsempfänger nach Satz 2 ist weitere Voraussetzung, dass durch diese Staaten Amtshilfe und Unterstützung bei der Beitreibung geleistet werden. ⁴Amtshilfe ist der Auskunftsaustausch im Sinne oder entsprechend der 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 Herstel-

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

(4) 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 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.

§ 50 EStDV

Zuwendungsnachweis

idF EStDV 2000 v. 10.5.2000 (BGBl. I 2000, 717; BStBl. I 2000, 595), zuletzt geändert durch VO zur Änderung stl. Verordnungen v. 17.11.2010 (BGBl. I 2010, 1544; BStBl. I 2010, 1282), unter Berücksichtigung der geplanten Änderungen durch den Entwurf eines StVereinfachungsG 2011 (lt. Bericht des Finanzausschusses, BTDrucks. 17/6105)

(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 stel-

len; 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:
 - a) innerhalb eines Zeitraums, den die obersten Finanzbehörden der Länder im Benehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen bestimmen, auf ein für den Katastrophenfall eingerichtetes Sonderkonto einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts, einer inländischen öffentlichen Dienststelle oder eines inländischen amtlich anerkannten Verbandes der freien Wohlfahrtspflege einschließlich seiner Mitgliedsorganisationen eingezahlt worden ist oder
 - b) ¹bis zur Einrichtung des Sonderkontos auf ein anderes Konto der genannten Zuwendungsempfänger geleistet wird. ²Wird die Zuwendung über ein als Treuhandkonto geführtes Konto eines Dritten auf eines der genannten Sonderkonten geleistet, genügt als Nachweis der Bareinzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung des Kreditinstituts des Kreditinstituts zusammen mit einer Kopie des Bareinzahlungsbelegs oder der Buchungsbestätigung des Kreditinstituts des Dritten;
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.

(2a) Bei Zuwendungen zur Hilfe in Katastrophenfällen innerhalb eines Zeitraums, den die obersten Finanzbehörden der Länder im Benehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen bestimmen, die über ein Konto eines Dritten an eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts, eine inländische öffentliche Dienststelle oder eine nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse geleistet werden, genügt als Nachweis die auf den jeweiligen Spender ausgestellte Zuwendungsbestätigung des Zuwendungsempfängers, wenn das Konto des Dritten als Treuhandkonto geführt wurde, die Spenden von dort an den Zuwendungsempfänger weitergeleitet wurden und diesem eine Liste mit den einzelnen Spenden und ihrem jeweiligen Anteil an der Spendensumme übergeben wurde.

(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 Zuwendungsbestätigung 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: Dr. Uwe **Clausen**, Rechtsanwalt, München

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 10b

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

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

	Anm.		Anm.
I. Grundvoraussetzungen: Zuwendungen zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1)		2. „Zur Förderung“	
1. Begriff der „Zuwendungen“		a) Grds. keine Bedeutung der subjektiven Beweggründe des Stpfl.	30
a) Zusammenfassung der Abzugsvoraussetzungen .	20	b) Zweckentsprechende Verwendung der Zuwendung	31
b) Spenden		3. Steuerbegünstigte Zwecke iSd. §§ 52–54 AO	
aa) Unentgeltlichkeit	21	a) Überblick	34
bb) Freiwilligkeit	22	b) Gemeinnützige Zwecke (§ 52 AO)	35
c) Mitgliedsbeiträge	24	c) Mildtätige Zwecke (§ 53 AO)	36
d) Erfordernis einer Wertabgabe	25	d) Kirchliche Zwecke (§ 54 AO)	37
e) Zeitpunkt und ggf. Rückgängigmachung des Abzugs	26		

	Anm.		Anm.
II. Höchstbeträge für den Abzug von Zuwendungen (Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2)		5. Zusätzliche Voraussetzungen, wenn öffentliche Zuwendungsempfänger ihre Zwecke nur im Ausland verwirklichen (Abs. 1 Satz 6)	56
1. Rechtslage ab VZ 2007		IV. Sonderregelungen für Mitgliedsbeiträge (Abs. 1 Satz 7 und 8)	
a) Überblick	40	1. Mitgliedsbeiträge an Körperschaften, die Kunst und Kultur fördern (Abs. 1 Satz 7)	60
b) 20 % des Gesamtbetrags der Einkünfte	41	2. Kein Abzug von Mitgliedsbeiträgen für Betätigungen mit besonderer Nähe zum Freizeitbereich (Abs. 1 Satz 8)	61
c) Vier Promille der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter	42	V. Vortrag nicht ausgenutzter Zuwendungen in die Folgejahre (Abs. 1 Satz 9 und 10)	
2. Rechtslage bis VZ 2006	43	1. Voraussetzungen für den Vortrag von Zuwendungen	65
III. Begünstigte Zuwendungsempfänger (Abs. 1 Satz 2–6)		2. Technik des Vortrags von Zuwendungen	
1. Beschränkung auf bestimmte Empfänger	45	a) Rechtslage ab VZ 2007	66
2. Einbeziehung ausländischer Empfänger		b) Rechtslage bis VZ 2006	67
a) Erweiterung auf Empfänger in anderen EU-/EWR-Staaten	46	VI. Zuwendungsnachweis (§ 50 EStDV)	
b) Vereinbarkeit des Ausschlusses von Empfängern in Drittstaaten mit Europarecht	47	1. Zuwendungsbestätigung des Empfängers nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck oder Datensatz (§ 50 Abs. 1, 1a EStDV)	
3. Empfängerkreis (Abs. 1 Satz 2)		a) Bedeutung der Zuwendungsbestätigung für den Sonderausgabenabzug	80
a) Juristische Personen des öffentlichen Rechts sowie öffentliche Dienststellen in EU-/EWR-Staaten (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1)	50	b) In den amtlichen Vordrucken enthaltene formelle Anforderungen	81
b) Körperschaften, die nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreit sind (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2)		c) Besonderheiten der Zuwendungsbestätigung für Sachzuwendungen	82
aa) Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 2 Nr. 2	51	d) Zuwendungsbestätigung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz (§ 50 Abs. 1a EStDV)	83
bb) Prüfung der Gemeinnützigkeit der Körperschaft und Vertrauensschutz	52	2. Erleichterungen für den Zuwendungsnachweis (§ 50 Abs. 2–3 EStDV)	
c) Körperschaften aus anderen EU-/EWR-Staaten, die nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreit wären (Abs. 1 Satz 2 Nr. 3)	53		
4. Zusätzliche Voraussetzungen bei ausländischen Zuwendungsempfängern (Abs. 1 Satz 3–5)	55		

	Anm.		Anm.
a) Bareinzahlungsbeleg oder Buchungsbestätigung eines Kreditinstituts (§ 50 Abs. 2 EStDV)	85	Parteien (§ 50 Abs. 3 EStDV)	86
b) Nachweis von Mitgliedsbeiträgen an politische		3. Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten der Zuwendungsempfänger (§ 50 Abs. 4 EStDV)	87

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

	Anm.		Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1a	100	II. Voraussetzungen für den zusätzlichen Abzug	101
		III. Rechtsfolgen	102

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

	Anm.		Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2		II. Voraussetzungen für den Abzug von Zuwendungen an politische Parteien	115
1. Rechtsentwicklung des Abs. 2	110	III. Rechtsfolgen	116
2. Verfassungsrechtliche Grundsätze für den Abzug von Parteispenden	111		

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

	Anm.		Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3	120	2. Bewertung von Sachzuwendungen (Abs. 3 Satz 2–4)	
II. Sachzuwendungen (Abs. 3 Satz 1–4)		a) Überblick	125
1. Begünstigung von Sachzuwendungen dem Grunde nach (Abs. 3 Satz 1)		b) Entnahme des WG aus dem BV unmittelbar vor der Zuwendung (Abs. 3 Satz 2)	126
a) Zuwendung von Wirtschaftsgütern	121	c) Ansatz des gemeinen Werts, wenn die Veräußerung des WG nicht steuerbar wäre (Abs. 3 Satz 3)	127
b) Keine Begünstigung der Zuwendung von Nutzen und Leistungen	122		

	Anm.
d) Bei steuerverstrickten WG des PV Überschreiten der fortgeführten AK/HK nur bei Gewinnrealisierung (Abs. 3 Satz 4)	128
III. Aufwandspenden (Abs. 3 Satz 5 und 6)	
1. Überblick	133
2. Aufwendungen zugunsten einer Körperschaft, die zum	

	Anm.
Empfang stl. abziehbarer Zuwendungen berechtigt ist ...	134
3. Anspruch des Stpfl. auf Erstattung der Aufwendungen durch Vertrag oder Satzung ..	135
4. Keine Einräumung des Anspruchs unter der Bedingung des Verzichts (Abs. 3 Satz 6)	136
5. Verzicht des Stpfl. auf die Erstattung	137

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

	Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4	140
II. Vertrauensschutz zugunsten des Zuwendenden (Abs. 4 Satz 1)	
1. Grundsatz: Zuwendungsbestätigung bewirkt Vertrauensschutz (Abs. 4 Satz 1 Halbs. 1)	141
2. Ausnahme: Entfallen des Vertrauensschutzes (Abs. 4 Satz 1 Halbs. 2)	
a) Überblick	142
b) Erwirken der Bestätigung durch unlautere Mittel oder falsche Angaben ..	143
c) Kenntnis oder grob fahrlässige Unkenntnis der	

	Anm.
Unrichtigkeit der Bestätigung	144
III. Haftung des Ausstellers der Zuwendungsbestätigung (Abs. 4 Satz 2–5)	
1. Voraussetzungen für die Haftung (Abs. 4 Satz 2)	
a) Haftungstatbestände ...	145
b) Person des Haftungsschuldners („wer“)	146
2. Höhe des Haftungsbetrags (Abs. 4 Satz 3)	147
3. Bei Veranlasserhaftung vorrangige Inanspruchnahme der Körperschaft (Abs. 4 Satz 4)	148
4. Festsetzungsfrist (Abs. 4 Satz 5)	149

G. ABC der steuerbegünstigten Zuwendungen 180

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 10b

Literatur: LANG, StMindernde Parteienfinanzierung, StuW 1984, 15; KRÖGER, StRecht und Nächstenliebe, DStZ 1986, 419; DRASDO, Die stl. Beurteilung von Geld- und Sachspenden zugunsten der caritativen Hilfsorganisationen als Ausgaben iSd. § 10b EStG, DStR 1987, 327; SCHLEDER, Sachspenden im StRecht, DB 1988, 1132; THIEL/EVERSBURG, Das Vereinsförderungsgesetz und seine Auswirkungen auf das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, DB 1990, 290 (344, 395); GIERLICH, Vertrauensschutz und Haftung bei Spenden, FR 1991, 518; WALLENHORST, Die neue Haftung bei Fehlverwendung von Spenden; GMACH, Neuere Rspr. zum Recht der sbegünstigten Zwecke, FR 1995, 85; OPPERMANN/PETER, Die stretchliche Haftung für rechtswidrig ausgestellte Spendenbescheinigungen, DStZ 1998, 424; HÜTTEMANN, Das Gesetz zur weiteren stl. Förderung von Stiftungen, DB 2000, 1584; THIEL, Die Neuordnung des Spendenrechts, DB 2000, 392; WALLENHORST, Spendenhaftung: Beantwortete und offene Fragen, DStZ 2003, 531; HEY, Parteiensponsoring im StRecht – Lassen sich die Abzugsgrenzen zu § 10b Abs. 2 EStG umgehen?, DB 2005, 1403; LEHMANN, Bilanzielle Behandlung von Zuwendungen (Spenden) an gemeinnützige Einrichtungen, DB 2006, 1281; SCHIESSL/KÜPPERFAHRENBERG, StRechtl. Haftung der Vorstände von Vereinen und Verbänden – Risiko, Vermeidungsstrategie, Versicherbarkeit, DStR 2006, 445; FRITZ, Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements – Stl. Änderungen für gemeinnützige Körperschaften und deren Förderer, BB 2007, 2546; HÜTTEMANN, Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements und seine Auswirkungen auf das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, DB 2007, 2053; RICHTER/EICHLER, Änderungen des Spendenrechts aufgrund der weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements, FR 2007, 1037; SCHAUHOFF/KIRCHHAIN, Das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements, DStR 2007, 1985; TIEDTKE/SZCZESNY, Zur stl. Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an einen Golfclub, FR 2007, 765; DRÜEN/LIEDTKE, Die Refom des Gemeinnützigkeits- und Zuwendungsrechts und seine europarechtl. Flanke, FR 2008, 1; HÜTTEMANN, Die stl. Förderung gemeinnütziger Tätigkeiten im Ausland – eine Frage des „Ansehens“?, DB 2008, 1061; NACKE, Das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements, DStZ 2008, 445; FISCHER, Das EuGH-Urteil Persche zu Auslandsspenden – Die Entstaatlichung des StStaats geht weiter, FR 2009, 249; GESERICH, Die Abzugsfähigkeit von Spenden in andere EU-Staaten, DStR 2009, 1173; HÜTTEMANN/HELIOS, Zum grenzüberschreitenden Spendenabzug in Europa nach dem EuGH-Urteil vom 27.1.2009, Persche, DB 2009, 701; MÖLLMANN, Haftungsfalle Ehrenamt, DStR 2009, 2125; 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; HÜTTEMANN, Rechtsfragen des grenzüberschreitenden Spendenabzugs, IStR 2010, 118; FÖRSTER, Grenzüberschreitende Gemeinnützigkeit – Spenden schwer gemacht?, BB 2011, 663; GESERICH, Auslandsspenden leicht gemacht?, NWB 2011, 2188; HILLE/MÜHLBRANDT, Stl. Privilegierung von Maßnahmen zu Gunsten von Katastrophenopfern in Japan, BB 2011, 1246.

I. Grundinformation zu § 10b

1

Inhalt: Abs. 1 enthält den Grundtatbestand und die – von der Höhe des Gesamtbetrags der Einkünfte abhängige – Höchstbeträge für den Abzug von „Zuwendungen“, die begrifflich in „Spenden“ und „Mitgliedsbeiträge“ zu unterscheiden sind. Die Regelung ist mittlerweile stark durch die europarechtl. Vorgaben beeinflusst. Abs. 1a sieht erweiterte Abzugsmöglichkeiten für Spenden in den Vermögensstock von Stiftungen vor. Abs. 2 erfasst – allerdings gegenüber § 34g nachrangig – Zuwendungen an politische Parteien; insoweit sind die Höchstbeträge aufgrund verfassungsrechtl. Vorgaben nicht einkommensabhängig und relativ niedrig. In Abs. 3 werden Sonderregelungen für den Abzug von Sach- und Aufwandspenden getroffen. Abs. 4 hebt die Bedeutung der Zuwen-

dungsbestätigung hervor, die einerseits Grundlage für den Vertrauensschutz des Stpfl. ist, andererseits aber zur Haftung des Ausstellers führen kann.

Bedeutung und Funktion: § 10b ist eine typische Sozialzwecknorm. Sie soll Stpfl. stl. entlasten, die freiwillig gesellschaftspolitisch erwünschte Zwecke finanziell fördern, und bietet dadurch einen erheblichen Anreiz zu den begünstigten Zuwendungen. Mittelbar begünstigt der Spendenabzug auch die Zuwendungsempfänger, da sich deren Mittelaufkommen durch die stl. Abziehbarkeit der Zuwendungen erhöht.

II. Rechtsentwicklung des § 10b

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

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

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

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

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

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

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

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

2. Änderungsgesetze zu § 10b

3

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

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

ParteienG v. 24.7.1967 (BGBl. I 1967, 773; BStBl. I 1967, 360): Abs. 2 mit einer Begünstigung von Beiträgen und Spenden an politische Parteien bis zu einem Höchstbetrag von 600/1200 DM wird angefügt.

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

Ges. zur Änd. und Vereinfachung des EStG v. 18.8.1980 (BGBl. I 1980, 1537; BStBl. I 1980, 581): Der erhöhte Höchstbetrag des Abs. 1 Satz 2 wird auf besonders förderungswürdige kulturelle Zwecke ausgedehnt; die für Parteispenden geltenden Höchstbeträge des Abs. 2 werden auf 1800/3600 DM verdreifacht.

Ges. zur Änd. des ParteienG v. 22.12.1983 (BGBl. I 1983, 1577; BStBl. I 1984, 7): Der Abzug von Parteispenden wird neu geregelt. In § 34g wird eine progressionsunabhängige StErmäßigung für Parteispenden eingeführt. Übersteigende Beträge können – durch eine in Abs. 2 aufgenommene Umdefinition des Begriffs „staatspolitische Zwecke“ entgegen der Rspr. des BVerfG – nach Abs. 1 abgezogen werden. Dies hat zur Folge, dass der Abzug von Parteispenden nicht mehr auf die absoluten Höchstbeträge des Abs. 2 beschr. ist, sondern in Abhängigkeit von der Höhe des Gesamtbetrags der Einkünfte vorgenommen werden kann. Das BVerfG (v. 14.7.1986 – 2 BvE 2/84, 2 BvR 442/84, BVerfGE 73, 40) hat dies erneut für verfassungswidrig erklärt und für die Zeit bis zu einer gesetzlichen Neuregelung einen einkommensunabhängigen Höchstbetrag von 100.000 DM angeordnet.

5. Ges. zur Änd. des ParteienG v. 22.12.1988 (BGBl. I 1988, 2615; BStBl. I 1989, 40): § 10b wird neu gefasst. Die Vorschriften über Sachspenden werden aus Abs. 1 in Abs. 3 überführt. Die Begünstigung staatspolitischer Zwecke wird gestrichen. Die gleichzeitige Anhebung der Höchstbeträge für Parteispenden (Abs. 2) auf 60.000/120.000 DM erklärte das BVerfG (v. 9.4.1992 – 2 BvE 2/89, BVerfGE 85, 264) mit einer Übergangsfrist bis zum 31.12.1993 für verfassungswidrig, weil der durchschnittliche Stpfl. diesen Höchstbetrag nicht annähernd ausschöpfen kann und erneut vor allem Parteien mit Großspendern begünstigt werden.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

StÄndG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4): Durch Art. 35 Nr. 1 Buchst. a wird ein redaktionell fehlerhafter Änderungsbefehl des StEuglG, der sich auf § 10b Abs. 1 bezog, korrigiert.

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

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

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

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

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

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

3. Reformüberlegungen

4

Umfangreiche, allerdings größtenteils vom Gesetzgeber nicht aufgenommene Reformvorschläge finden sich im Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts vom 24. März 1988 (BMF-Schriftenreihe, Heft 40).

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

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

Nach dem Entwurf des Gesetzes zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie (BTDrucks. 17/6263) soll der in Abs. 1 Satz 5 enthaltene Verweis auf die EU-Beitreibungsrichtlinie redaktionell vereinfacht werden.

Einstweilen frei.

5–6

III. Bedeutung des § 10b

7

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

Zweck der Vorschrift ist die Schaffung eines Anreizes zur Gewährung entsprechender Zuwendungen. Die Vorschrift hat daher Lenkungsfunktion (BTDrucks. 1/317, 17; BFH v. 11.11.1966 – VI R 45/66, BStBl. II 1967, 116; Förderung der „Opferbereitschaft der Bürger“; BFH v. 22.9.1993 – X R 107/91, BStBl. II 1993, 874 unter 2.b, v. 24.11.1993 – X R 5/91, BStBl. II 1994, 683 unter III.2.; v. 2.8.2006 – XI R 6/03, BStBl. II 2007, 8 unter II.1.a: Anregung zu „privatem uneigennützigem Handeln“), da sie für bestimmte Aufwendungen, die an sich der – stl. unbeachtlichen – privaten Lebensführung zuzurechnen sind, eine estl. Begünstigung gewährt. Über diese Begünstigung des Zuwendenden soll mittel-

bar der von der empfangenden Körperschaft verfolgte Gemeinwohlzweck gefördert werden. Indirekt wird dadurch auch die öffentliche Hand entlastet, da sie viele der in §§ 52–54 AO genannten Aufgaben selbst wahrnehmen müsste, wenn dies nicht durch private spendenfinanzierte Organisationen geschehen würde (Sachverständigengutachten, BMF-Schriftenreihe Heft 40 [1988], 92 f.). Auch entspricht die private Wahrnehmung gemeinnütziger Aufgaben den gesellschaftlichen Leitbildern der Subsidiarität (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10b Rn. 3; GMACH, FR 1995, 85) und des bürgerschaftlichen Engagements (BTD Drucks. 8/3688, 19: „Anreiz für private Initiativen“). Hinsichtlich der Zuwendungen an politische Parteien kann § 10b allerdings nur eine abgeschwächte Lenkungswirkung entfalten, da größere Zuwendungen hier nicht begünstigt sind.

Demgegenüber bezweckt die Norm nicht, eine etwa geminderte Leistungsfähigkeit zu berücksichtigen (aA VOGEL, Stuw 1977, 97, 108 f.; differenzierend GESERIC in KSM, § 10b Rn. A 251 ff.: altruistische Zuwendungen mindern die Leistungsfähigkeit, Zuwendungen an Freizeitvereine und politische Parteien nicht). Denn „Zuwendungen“ iSd. § 10b erfolgen definitionsgemäß „freiwillig“ (s. Anm. 22), mindern also nicht die Leistungsfähigkeit, sondern zeigen sie gerade an. Die Abzugsmöglichkeit ist daher verfassungsrechtl. zwar zulässig, aber nicht zwingend geboten (glA KIRCHHOF in KIRCHHOF X. § 10b Rn. 1). Aus diesem Grund ist auch die Begrenzung auf Höchstbeträge verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden (glA FG Düss. v. 28.2.1969 – VII 139/67 E, EFG 1969, 300, rkr.).

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

Auswirkungen auf die öffentlichen Haushalte: Die StMindereinnahmen aufgrund des Abzugs von Zuwendungen bei der ESt werden für 2012 auf 1,46 Mrd. € geschätzt (23. Subventionsbericht der Bundesregierung, Anl. 3 Nr. 7).

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

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

Vereinbarkeit mit Europarecht: Die größten Bedenken sind durch die im Jahr 2010 vorgenommene Ausdehnung der Begünstigung auf Zuwendungsempfänger in anderen EU-/EWR-Staaten (s. Anm. 46) ausgeräumt. In Randbereichen ist die Regelung aber uE weiterhin mit den europarechtl. Vorgaben nicht vereinbar (zum Ausschluss von Empfängern in Drittstaaten s. Anm. 47, zur zwingenden Voraussetzung der Amtshilfeleistung s. Anm. 55, zur Voraussetzung der Steigerung des Ansehens Deutschlands s. Anm. 56, zum Fehlen von Vordruckmustern für ausländ. Empfänger s. Anm. 81, zum Ausschluss eines vereinfachten Zuwendungsnachweises s. Anm. 85 aE, zum Ausschluss ausländ. Parteien s. Anm. 115).

V. Geltungsbereich des § 10b

9

Persönlicher Geltungsbereich: § 10b gilt unmittelbar nur für EStpf. Allerdings enthalten § 9 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2, 3 KStG für die KSt. sowie § 9 Nr. 5 GewStG für die GewSt. Regelungen, die mit § 10b Abs. 1, 1a, 3 und 4 nahezu wortgleich sind. Hingegen sind Zuwendungen an politische Parteien im KStG und GewStG aus verfassungsrechtl. Gründen vom Abzug ausgeschlossen (BVerfG v. 9.4.1992 – 2 BvE 2/89, BVerfGE 85, 264 unter B.III.2.a; s. auch § 9 KStG Anm. 46).

Geltung für beschr. Stpfl.: § 10b gilt – anders als der Grundtatbestand der SA (§ 10) – auch für beschr. Stpfl., da seine Anwendung in § 50 Abs. 1 nicht ausgeschlossen wird.

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

VI. Verhältnis des § 10b zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zum BA- und WK-Abzug

10

Als SA-Tatbestand ist § 10b im Verhältnis zu BA/WK nachrangig. Dies ergibt sich bereits aus der Systematik der Einkommensermittlung (s. näher § 10 Anm. 45 mwN), kann aber auch aus dem Einleitungssatz des § 10 Abs. 1 abgeleitet werden. Der BA-/WK-Abzug ist für den Stpfl. idR günstiger, weil dort keine Beschränkung auf Höchstbeträge sowie bestimmte qualifizierte Empfänger vorgesehen und kein formalisiertes Nachweisverfahren zu beachten ist.

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

BStBl. II 1991, 258 unter II.3.b), zu der insbesondere das Wissen um das Fehlen einer konkreten Gegenleistung gehört. Ansonsten handelt es sich um BA.

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

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

Parteispenden sind nach § 4 Abs. 6 vom BA-Abzug ausgeschlossen (s. ausführl. § 4 Anm. 2000 ff.). Aber auch vor Inkrafttreten dieser Regelung waren Parteispenden, die lediglich zur Erhaltung und Förderung der allg. politischen und wirtschaftlichen Rahmenbedingungen geleistet wurden, selbst dann keine BA, wenn für die Zuwendung ein betrieblicher Nebenanlass bestand (BFH v. 25.11.1987 – I R 126/85, BStBl. II 1988, 220 unter III.2.c; abschwächend BGH v. 28.1.1987 – 3 StR 373/86, BGHSt 34, 272 unter B.I.2.c). Wegen dieser strikten Begrenzung kann auch das Sponsoring von Parteien nur unter sehr engen Voraussetzungen zum BA-Abzug führen (s. Anm. 111).

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

11 2. Verhältnis zu sonstigen Vorschriften

Verhältnis zu § 10 Abs. 1 Nr. 4: KiSt.-Zahlungen können der Höhe nach unbeschr. als SA abgezogen werden (s. § 10 Anm. 200 ff.). Sie unterscheiden sich von den (freiwilligen) Zuwendungen iSd. § 10b dadurch, dass KiSt. auf einer gesetzlichen Verpflichtung beruhen. Freiwillige Beiträge an Religionsgemeinschaften fallen hingegen unter § 10b (zur Billigkeitsregelung nach R 10.7 EStR s. § 10 Anm. 206).

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

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

Verhältnis zu § 9 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2, 3 KStG: Die genannten Normen, die mit § 10b Abs. 1, 3, 4 EStG im Wesentlichen wortgleich sind, gewähren KSt.-Subjekten einen eigenständigen Zuwendungsabzug. Die zu § 10b entwickelten Grundsätze können auf den kstl. Zuwendungsabzug übertragen werden (BFH v. 5.4.2006 – I R 20/05, BStBl. II 2007, 450 unter II.1.). Im Einzelfall können Spenden auch als vGA zu beurteilen sein (zu Spenden von Sparkassen an ihren Gewährträger BFH v. 8.4.1992 – I R 126/90, BStBl. II 1992, 849; zu Spenden einer GmbH an Einrichtungen, denen ihr beherrschender Gesellschafter nahesteht, BFH v. 19.12.2007 – I R 83/06, BFH/NV 2008, 988; kritisch hierzu JANSSEN, DSz 2010, 170).

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

Einstweilen frei.

12

VII. Zurechnung geleisteter Zuwendungen (Abzugsberechtigung)

13

Ausführlich zur Abzugsberechtigung bei SA s. § 10 Anm. 35 ff. Danach ist die wirtschaftliche Belastung des jeweiligen Stpfl. erforderlich. Näher zum Erfordernis einer „Wertabgabe“ s. Anm. 25.

Drittaufwand: Nach der für die SA iSd. § 10 von der Rspr. entwickelten Dogmatik ist der Abzug von Drittaufwand ausgeschlossen (s. § 10 Anm. 36 mwN). Denn der Stpfl. muss die stbegünstigten Aufwendungen als deren zivilrechtl. oder öffentlich-rechtl. Schuldner *selbst* leisten. Dieser Gedanke ist auf § 10b indes nur teilweise übertragbar; dabei ist zwischen Spenden und Mitgliedsbeiträgen zu differenzieren:

► *Spenden* stellen definitionsgemäß „freiwillige“ Aufwendungen dar (s. Anm. 22); einen „Schuldner“ gibt es hier nicht. Der dargestellten Rspr., die die Abzugsmöglichkeiten einschränkt, fehlt im Spendenbereich daher bereits ihre Grundvoraussetzung; ein Abzug von „Drittaufwand“ ist uE hier möglich. Wenn also Großeltern mit niedrigem StStz im Namen ihres gut verdienenden Enkelkinds eine Zuwendung „für einen guten Zweck“ tätigen, ist dem Enkelkind der Abzug nach § 10b zu gewähren.

Einen praxisrelevanten, aber nicht leicht zu beurteilenden Grenzfall bildet die – durchaus häufig anzutreffende – Bitte, anlässlich eines Ereignisses aus dem persönlichen Lebensbereich (zB Geburtstag, Trauerfall) anstelle von Sachgeschenken an den Einladenden (bzw. Trauerkränzen) lieber Spenden für einen von dem Einladenden (oder Verstorbenen) bestimmten Zweck zu leisten. Dabei ist uE wie folgt zu differenzieren: Schenken die Gäste dem Einladenden Geld, das dieser im Anschluss gesammelt einem nach § 10b begünstigten Empfänger übergibt, ist er selbst abzugsberechtigt. Der Empfängerorganisation wird es hier idR schon an den erforderlichen Informationen fehlen, um Zuwendungsbestätigungen für die zahlreichen Einzelbeträge auszustellen. Leisten hingegen die Gäste ihre Zuwendung *unmittelbar* an den Zuwendungsempfänger (zB Banküberwei-

sung mit dem Vermerk „Geburtstag X“ oder „Trauerfall Y“), sind sie selbst als Zuwendende und damit als abzugsberechtigt anzusehen. Zwar hat auch hier der Einladende den Anlass für die Zuwendung gesetzt; sie ist aber niemals in seinen Machtbereich gelangt.

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

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

Erbeinsetzung einer stbegünstigten Körperschaft: Wird eine stbegünstigte Körperschaft als Erbe eingesetzt, kann hierdurch nicht der SA-Abzug nach § 10b erlangt werden, weil die Zuwendung nicht mehr vor dem Tod des Erblassers abfließt (BFH v. 16.2.2011 – X R 46/09, BFHE 232, 513).

Zuwendungen in Erfüllung von Vermächtnissen: Leistet der Erbe aus dem Nachlass eine Zuwendung, mit der er durch Aufl. oder Vermächtnis beschwert worden ist, treffen die Problembereiche der „Abzugsberechtigung“ und der „Freiwilligkeit“ (s. Anm. 22) aufeinander. Dies führt zu einem stl. ungünstigen Ergebnis. Denn der Erblasser kann die Zuwendung nicht geltend machen, weil sie nicht mehr zu seinen Lebzeiten abgeflossen ist (BFH v. 23.10.1996 – X R 75/94, BStBl. II 1997, 239). Der Erbe hingegen leistet nicht freiwillig, sondern aufgrund einer ihm auferlegten Rechtspflicht; außerdem ist er wirtschaftlich nicht belastet, da ihm von vornherein nur ein mit der Vermächtnisverpflichtung belastetes Erbe zufließt (BFH v. 22.9.1993 – X R 107/91, BStBl. II 1993, 874; v. 23.10.1996 – X R 75/94, BStBl. II 1997, 239 unter 3.a). UE ist die vom BFH gegebene Begr. zutreffend (glA BRUNNER, DStR 1994, 782; GMACH, FR 1995, 85, 96; aA SCHMIDT, FR 1994, 17: der Erblasser hat freiwillig testiert; WEBER-GRELLET, FR 1997, 179: der Erbe übernimmt den freien Willen des Erblassers als eigenen). Der Erblasser muss daher, um die stl. Begünstigung zu erlangen, die Zuwendung entweder *selbst* vornehmen oder aber – wenn er dies nicht möchte – im Testament keine Rechtspflicht, sondern lediglich eine unverbindliche Erwartung an den Erben formulieren.

Ob ein Abzug nach § 10b zulässig ist, wenn die Zuwendung in Erfüllung einer in einem Schenkungsvertrag gemachten Aufl. gemacht wird, die nach dem Tode des Schenkers fällig wird (so – bei summarischer Prüfung im AdV-Verfahren – FG Düss. v. 2.6.2009 – 16 V 896/09 A (E/AO), EFG 2009, 1931, rkr.), ist uE bei Zugrundelegung der BFH-Rspr. zweifelhaft.

Mitunternehmerschaft: „Echte“ Spenden können bei der Gewinnfeststellung nicht als BA abgezogen werden (s. Anm. 10). Sie sind daher – im Jahr der tatsächlichen Zahlung, nicht bereits bei einer handelsrechtl. gewinnmindernden Passivierung – als Entnahmen zu behandeln; der Abzug nach § 10b steht den einzelnen Mitunternehmern nach Maßgabe ihrer Beteiligung am Gewinn zu (ORTH, DStR 1995, 1240). Die Anteile am Spendenabzug sind nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) AO (mit den Einkünften „in Zusammenhang stehende andere Besteuerungsgrundlagen) einheitlich und gesondert festzustellen. Aufgrund dieser seit 1995 anwendbaren Gesetzesergänzung ist die ältere Rspr., wonach erst im Veranlagungsverfahren der einzelnen Gesellschafter über den Abzug zu entscheiden war, überholt.

VIII. Verfahrensfragen

14

Zum fehlenden Antragerfordernis, zur Feststellungslast und zur Bedeutung des § 10b im Vorauszahlungs- und LStErmäßigungsverfahren s. § 10 Anm. 25; zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der von Mitunternehmenschaften geleisteten Zuwendungen s. Anm. 13.

Zuwendungsnachweis: Die Gewährung der StErmäßigung setzt die Vorlage eines formalisierten Zuwendungsnachweises voraus (§ 50 EStDV; Einzelheiten s. Anm. 80 ff.).

Einstweilen frei.

15–19

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

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

1. Begriff der „Zuwendungen“

a) Zusammenfassung der Abzugsvoraussetzungen

20

Nach der Legaldefinition des § 10b Abs. 1 Satz 1 umfasst der Begriff der „Zuwendungen“ sowohl Spenden als auch Mitgliedsbeiträge. Während für Spenden die Unentgeltlichkeit und Freiwilligkeit charakteristisch ist (s. Anm. 21 f.), beruhen Mitgliedsbeiträge auf einer – wenn auch ursprünglich freiwillig eingegangenen – rechtl. Verpflichtung (s. Anm. 24). Die Annahme einer Zuwendung iSd. § 10b setzt ferner eine Wertabgabe des Stpfl. voraus (s. Anm. 25). Die Berücksichtigung von Zuwendungen nach § 10b ist im Verhältnis zum BA-/WK-Abzug nachrangig; der Vorgang muss sich also außerhalb der Einkunftserzielung abspielen (zu den Abgrenzungskriterien s. Anm. 10).

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

b) Spenden

aa) Unentgeltlichkeit

21

Charakteristisch für den Begriff der „Spende“ ist – neben der Freiwilligkeit des Handelns des Stpfl. (s. Anm. 22) – die Unentgeltlichkeit der Zuwendung.

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

Keine Gewährung einer Gegenleistung: Ein Abzug nach § 10b ist ausgeschlossen, wenn die Leistung des Stpfl. bei wirtschaftlicher Betrachtung das Entgelt für eine Gegenleistung des Empfängers darstellt, also ein Austauschverhältnis (im weitesten Sinne) gegeben ist (vgl. zum – vorrangigen – Abzug als BA/WK auch Anm. 10). Es muss sich dabei nicht unbedingt um eine Gegenleistung im bürgerlich-rechtl. Sinne handeln; der Spendenabzug ist vielmehr schon dann ausgeschlossen, wenn die Zuwendung an den Empfänger unmittelbar und ursächlich mit einem von einem Dritten gewährten Vorteil zusammenhängt, der nicht notwendig wirtschaftlicher Natur sein muss (BFH v. 19.12.1990 – X R 40/86, BStBl. II 1991, 234 unter 2.a; v. 2.8.2006 – XI R 6/03, BStBl. II 2007, 8 unter II.1.a).

Beispiele für Zahlungen, die wegen vorhandener Gegenleistungen keine Spenden sind: Schulgeld (BFH v. 12.8.1999 – XI R 65/98, BStBl. II 2000, 65 unter II.1.b; v. 20.7.2006 – XI B 51/05, BFH/NV 2006, 2070; allerdings begrenzter SA-Abzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 9; s. § 10 Anm. 270), und zwar auch, soweit im Schulgeld ein kalkulatorischer Anteil enthalten ist, der dem sozialen Ausgleich innerhalb der Schülerschaft dient (BFH v. 13.6.1958 – VI 212/57 U, BStBl. III 1958, 335; v. 1.4.1960 – VI 134/58 U, BStBl. III 1960, 231) oder das Schulgeld aus anderen Gründen die anteiligen Betriebskosten der Schule übersteigt (BFH v. 25.8.1987 – IX R 24/85, BStBl. II 1987, 850; zusammenfassend BMF v. 4.1.1991, BStBl. I 1992, 266); Zahlungen an eine Kirchengemeinde zur Ablösung eines auf einem landwirtschaftlichen Grundstück ruhenden „Pfarrgefälles“ (BFH v. 17.10.1958 – IV 260/57 U, BStBl. III 1959, 15); Aufwendungen für eine esoterische medizinische Behandlung durch eine Religionsgemeinschaft (BFH v. 22.6.1979 – VI R 43/76, BStBl. II 1979, 646 aE); Deklaration des für die Anpachtung gemeindlicher Grundstücke eigentlich zu zahlenden Pachtzinses als „Spende“ an die Gemeinde (BGH v. 24.3.1994 – III ZR 65/93, NJW-RR 1994, 778); „Spende“ von Bauantragstellern an einen einer Gemeinde nahestehenden Verein, um das damals geltende Verbot des Abschlusses von Folgekostenverträgen zu umgehen und die Baugenehmigung zu erlangen (BFH v. 13.7.1994 – I R 5/93, BStBl. II 1995, 134 unter II.B.2.b); „Spende“ an eine Gemeinde, um eine Baugenehmigung zu erlangen (FG Düss. v. 9.6.1999 – 2 K 7411/96 E, DStRE 2000, 630, rkr.); Zahlung an einen städtischen Wohnungsbaufonds, um die Freigabe von Wohnraum zu erreichen (aA – uE überholt – BFH v. 21.5.1953 – IV 535/52 U, BStBl. III 1953, 210); neben einem sehr niedrigen Grundstückskaufpreis wird eine „Spende“ an den verkaufenden Verein geleistet, und erst die Summe aus Kaufpreis und Spende entspricht dem angemessenen Grundstückswert (FG Münster v. 13.12.2010 – 14 K 1789/08 E, 14 K 1792/08 E, EFG 2011, 611, Rev. X R 4/11); Zahlung an eine Universitätsklinik, damit diese nach Verwendung des Leichnams für Zwecke der Anatomieausbildung die Bestattungskosten übernimmt (Saarl. FG v. 18.12.2008 – 2 K 2400/06, EFG 2009, 743, rkr.).

„Beitrittsspenden“ (insbes. bei Golfclubs), die bei wirtschaftlicher Betrachtung Entgelt für die Aufnahme in einen gruppennützigen Verein sind, der sich allein durch die laufenden Mitgliedsbeiträge nicht finanzieren kann, und die von dem Verein faktisch erwartet werden, sind nach der – uE zutr. – Rspr. der ESt.-Senate des BFH wegen ihres Entgeltcharakters nicht als Spenden abziehbar (BFH v. 22.3.1995 – X B 285/94, BFH/NV 1995, 963; v. 11.6.1997 – X R 242/93, BStBl. II 1997, 612 unter II.3.c mwN; v. 29.1.2003 – XI B 132/01, BFH/NV 2003, 908; v. 2.8.2006 – XI R 6/03, BStBl. II 2007, 8 unter II.1.b: jeweils zu Golfclubs; EStH 10b.1 „Beitrittsspende“; kritisch MÖLLER, DB 1997, 949; TIEDTKE/SZCZESNY, FR 2007, 765). Entscheidend für diese rechtl. Wertung ist nicht etwa eine fehlende *Freiwilligkeit* dieser Zahlungen (so aber HEINICKE in SCHMIDT XXX. § 10b Rn. 20), über die man im Einzelfall zudem streiten kann, da erfahrungsgemäß ein kleiner Teil der Mitglieder keine derartigen Zahlungen leistet. Vielmehr scheidet eine Wertung als Spende an der der Zahlung gegenüberstehenden *Gegenleistung* in Gestalt der Möglichkeit, die Anlagen des Vereins für private Freizeit Zwecke nutzen zu können. Daher besteht kein Widerspruch zur Rspr. des KSt.-Senats des BFH, der Zahlungen, die von Vereinsmitgliedern zwar faktisch erwartet werden, aber rechtl. nicht zwingend sind, nicht in die Prüfung einbezieht, ob die Höhe der (rechtl. verbindlich zu leistenden) Mitgliedsbeiträge einer Zugänglichkeit des Vereins für die

„Allgemeinheit“ entgegensteht (vgl. BFH v. 13.8.1997 – I R 19/96, BStBl. II 1997, 794 unter II.4.a; ferner BFH v. 23.7.2003 – I R 41/03, BStBl. II 2005, 443: keine Einbeziehung rückzahlbarer Darlehen und KG-Einlagen).

Überhöhtes Entgelt: Ein Spendenabzug ist auch dann ausgeschlossen, wenn der Stpfl. für die Erlangung einer Gegenleistung bewusst ein überhöhtes Entgelt entrichtet, wie zB bei Wohlfahrts-Briefmarken, Wohlfahrts-Lotterien oder Wohltätigkeitsbasaren. Eine Aufteilung in das übliche Entgelt einerseits und einen darüber hinausgehenden, nach § 10b abziehbaren Spendenbetrag andererseits ist nicht zulässig (BFH v. 13.6.1969 – VI R 12/67, BStBl. II 1969, 701 – Briefmarken; v. 29.1.1971 – VI R 159/68, BStBl. II 1971, 799 – Lotterie; v. 2.8.2006 – XI R 6/03, BStBl. II 2007, 8 unter II.1.a). Gleiches gilt bei Schulgeldzahlungen, auch soweit sie die anteiligen Betriebskosten der Schule übersteigen (BFH v. 25.8.1987 – IX R 24/85, BStBl. II 1987, 850).

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

In anderen Fällen (zB wird für eine Wohltätigkeitsveranstaltung ein sowohl *kostendeckendes* als auch im Vergleich mit kommerziellen Veranstaltungen *übliches* Eintrittsgeld erhoben; hinzu kommt ein *Zuschlag* für wohltätige Zwecke) wird bei Zugrundelegung der geänderten Rspr. zu § 12 aber eine Aufteilung möglich sein (ähnlich wohl Hofmeister in Blümich, § 10b Rn. 18 aE; Kirchhof in Kirchhof X. § 10b Rn. 10; aA jedoch OFD Nürnberg v. 23.11.1990, DStR 1991, 119). Voraussetzung ist, dass das übliche Entgelt zweifelsfrei bestimmbar ist; die Feststellungslast hierfür liegt beim Stpfl. (entsprechend BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672 unter C.III.4.d). Die Missbrauchsgefahr ist bei Zulassung einer Aufteilung zwar nicht von der Hand zu weisen, stellt nach der Rspr. des GrS allein aber noch kein Argument für ein generelles Aufteilungsverbot dar. Im Übrigen sollte im Anwendungsbereich des § 10b die Schwelle für missbräuchliche Handlungen wegen der hierfür vorgesehenen scharfen Sanktionen (Haftung des Ausstellers falscher Zuwendungsbestätigungen nach Abs. 4; ggf. sogar Entzug der Gemeinnützigkeit der Empfänger Körperschaft wegen Verstoßes gegen § 63 AO) eher hoch sein; dem steht allerdings eine in der Praxis nur sehr weitmaschige Kontrolldichte der FinVerw. gegenüber.

Im Billigkeitswege lässt die FinVerw. zudem bei Unicef-Grußkarten einen Anteil von 75 % des Kaufpreises zum Abzug nach § 10b zu (OFD Magdeburg v. 18.3.2004 – S 2223 - 115 - St 217 V; zitiert in FG Münster v. 13.12.2010 – 14 K 1789/08 E, 14 K 1792/08 E, EFG 2011, 611).

Kein sonstiger Vorteil: Zwar keine direkte Gegenleistung, aber ein den Spendenabzug ebenfalls ausschließender „sonstiger Vorteil“ liegt vor, wenn der Stpfl. eine Zahlung an eine gemeinnützige Einrichtung in Erfüllung einer Geldauflage nach § 153a StPO leistet, um die Einstellung eines Strafverfahrens zu erreichen (BFH v. 19.12.1990 – X R 40/86, BStBl. II 1991, 234), oder wenn es sich um eine Bewährungsaufgabe nach § 56b Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 StGB handelt (BFH v. 8.4.1964 – VI 83/63 U, BStBl. III 1964, 333).

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

22 bb) Freiwilligkeit

Nach stRspr. setzt der Spendenbegriff ferner voraus, dass die Ausgabe freiwillig geleistet wird (BFH v. 22.9.1993 – X R 107/91, BStBl. II 1993, 874). Der Stpfl. darf daher nicht rechtl. zu der entsprechenden Ausgabe verpflichtet sein. Ist er eine entsprechende rechtl. Verpflichtung jedoch freiwillig eingegangen, bleibt die Möglichkeit des Spendenabzugs bestehen (BFH v. 25.11.1987 – I R 126/85, BStBl. II 1988, 220 unter III.2.a; v. 12.9.1990 – I R 65/86, BStBl. II 1991, 258 unter III.2.a).

Beispiele für freiwillig eingegangene Verpflichtungen (die den Spendenabzug unberührt lassen): Ein Stifter verpflichtet sich im Stiftungsgeschäft zur Übertragung von Vermögen auf die Stiftung (BFH v. 5.2.1992 – I R 63/91, BStBl. II 1992, 748 unter II.1.); ein Ordensangehöriger ist aufgrund seiner Gelübde zur Abführung großer Teile seines Einkommens an den Orden verpflichtet (BFH v. 19.12.1951 – IV 388/51 U, BStBl. III 1952, 49); ein Parteimitglied muss aufgrund der Parteisatzung Teile der Einnahmen aus einem ihm übertragenen Mandat an die Partei abführen (BFH v. 23.1.1991 – X R 6/84, BStBl. II 1991, 396; kein WK-, sondern nur SA-Abzug; FG Bremen v. 22.6.1989 – I 158/84 K, EFG 1990, 466, rkr.); ein Gewerkschaftsmitglied muss Teile von Aufsichtsratsvergütungen an eine der Gewerkschaft nahestehende gemeinnützige Einrichtung spenden (FG Berlin-Brandenbg. v. 2.4.2009 – 10 K 1190/06 B, EFG 2009, 1286, rkr.; vgl. hierzu auch OFD Frankfurt v. 20.3.1995, FR 1995, 553; bei rechtlicher Verpflichtung *vor* Aufnahme der Tätigkeit sogar Abzug als BA/WK).

Zur fehlenden Freiwilligkeit bei Zuwendungen, die der Erbe in Erfüllung von Vermächtnissen oder Auflagen leistet, s. Anm. 13.

23 Einstweilen frei.

24 c) Mitgliedsbeiträge

Unterschiede zwischen Mitgliedsbeiträgen und Spenden: Mitgliedsbeiträge sind begrifflich keine Spenden. Zum einen beruhen sie auf einer – idR satzungsmäßigen – rechtl. Verpflichtung. Zu den Mitgliedsbeiträgen gehören daher ua. auch Aufnahmegebühren und Pflichtumlagen (KIRCHHOF in KIRCHHOF X, § 10b Rn. 6; BTDruks. 16/5200, 16). Nicht als Spende abziehbar sind auch solche Zahlungen, die anlässlich der Aufnahme in einen Verein faktisch erwartet werden (BFH v. 22.3.1995 – X B 285/94, BFH/NV 1995, 963; v. 11.6.1997 – X R 242/93, BStBl. II 1997, 612 unter II.3.c mwN; jeweils Golfclub; s. auch BMF v. 20.10.1998, BStBl. I 1998, 1424 sowie Anm. 21). Zum anderen wird mit der Mitgliedschaft – jedenfalls idR – ein Vorteil für den Stpfl. verbunden sein (zB Trainingsmöglichkeiten bei Sportvereinen), der als Gegenleistung anzusehen ist und den Spendencharakter daher ausschließt (BFH v. 28.4.1987 – IX R 7/83, BStBl. II 1987, 814; DRASDO, DStR 1987, 327 [329]; LANG, StuW 1987, 221 [233]).

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

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

d) Erfordernis einer Wertabgabe

25

Schon nach seinem Wortlaut setzt der Begriff der „Zuwendungen“ eine Wertabgabe beim Zuwendenden voraus. Erforderlich ist danach stets eine „Ausgabe“, also der Abfluss (§ 11 Abs. 2) von Gütern, die in Geld oder Geldeswert bestehen (s. § 11 Anm. 101). Auf die Herkunft der zugewendeten Mittel beim Stpfl. kommt es nicht an (BFH v. 23.5.1989 – X R 17/85, BStBl. II 1989, 879 unter 1.a), so dass auch Zuwendungen, für die der Stpfl. stfreie Einnahmen, Darlehensaufnahmen oder ihrerseits unentgeltliche Zuwendungen einsetzt, zum Abzug berechtigen (s. § 10 Anm. 43 mwN; zu Zuwendungen in Erfüllung von Vermächtnissen oder Auflagen s. jedoch Anm. 13). Allgemein zum Abfluss von SA s. § 10 Anm. 40 mwN; zur Abzugsberechtigung in den Fällen des § 10b s. Anm. 13.

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

Endgültige wirtschaftliche Belastung: An einer Wertabgabe fehlt es, wenn beim Stpfl. keine endgültige wirtschaftliche Belastung eintritt (s. auch § 10 Anm. 35). Die Gewährung eines zinslosen Darlehens ist daher nicht nach § 10b begünstigt. Für die Darlehensvaluta folgt dies aus dem Fehlen einer wirtschaftlichen Belastung (vorhandener Rückzahlungsanspruch), für den Zinsverzicht aus der fehlenden Abziehbarkeit zugewendeter Nutzungen (Abs. 3 Satz 1).

Für die Beurteilung, ob eine wirtschaftliche Belastung vorliegt, kommt es nicht allein auf den Stpfl. selbst, sondern (wegen § 26b) auch auf seinen mit ihm zusammenveranlagten Ehegatten an. So sind Zahlungen des Stpfl. an eine empfangsberechtigte Körperschaft mit der Auflage, diese an seine Ehefrau zum Zwecke der Erhaltung eines in ihrem Eigentum stehenden Baudenkmals weiterzuleiten, auch dann nicht nach § 10b abziehbar, wenn alle übrigen Voraussetzungen für den Abzug erfüllt sind (zutr. BFH v. 20.2.1991 – X R 191/87, BStBl. II 1991, 690).

Verzicht auf Gehälter und andere Vergütungen: Verzichtet ein ArbN auf Teile seines Gehalts, damit sein – in derartigen Fällen idR gemeinnützig tätiger – ArbG seine Aufgaben besser erfüllen kann, fehlt es bereits an einem Lohnzufluss (ausführl. s. § 19 Anm. 126 mwN). Da hier von vornherein nichts in das Vermögen des ArbN gelangt ist, kann er auch keine nach § 10b begünstigte Zuwendung abziehen. Ebenso fehlt es am Zufluss, wenn sich der ArbG im Rahmen eines arbeitsgerichtlichen Vergleichs verpflichtet, zur Beilegung eines mit dem ArbN bestehenden Konflikts einen Betrag an eine – nicht vom ArbN bestimmte – gemeinnützige Einrichtung zu spenden (BFH v. 23.9.1998 – XI R 18/98, BStBl. II 1999, 98), oder wenn Teilnehmer einer Fernsehshow nach den

Teilnahmebedingungen von vornherein verpflichtet sind, ihre Gewinne an eine gemeinnützige Einrichtung zu spenden (FG Köln v. 12.12.2006 – 9 K 4243/06, EFG 2007, 758, rkr.; FG Hamb. v. 14.11.2007 – 3 K 250/06, EFG 2008, 842, rkr.; BMF v. 27.4.2006, BStBl. I 2006, 342). Darüber hinaus verzichtet die Fin-Verw. in Katastrophenfällen aus Billigkeitsgründen idR auf die Besteuerung von ArbLohn, wenn ArbN einen Teil ihres Lohnanspruchs in eine Spende umwandeln, die über den ArbG geleitet wird (Fundstellen dieser Verwaltungsanweisungen s. Anm. 85); allerdings darf dann kein Abzug nach § 10b erfolgen.

26 e) Zeitpunkt und ggf. Rückgängigmachung des Abzugs

Abflussprinzip: Für Zuwendungen gilt – wie auch für alle anderen SA (s. § 10 Anm. 40 mit Einzelheiten) – das Abflussprinzip des § 11 Abs. 2 (s. § 11 Anm. 101 ff.). Bei Sachzuwendungen ist die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums maßgeblich (s. Anm. 121).

Einzelfragen zu Darlehen: Die Gewährung von (auch zinslosen) Darlehen stellt wegen des bestehenden Rückzahlungsanspruchs keine „Zuwendung“ dar (s. auch Anm. 25). Jedoch ist die Hingabe eines „Darlehens“, bei dem der Rückzahlungsanspruch von vornherein und unbedingt erlassen wird, sofort und in voller Höhe als Zuwendung anzusehen (und übersteigt damit ggf. die Höchstbeträge für den Abzug); es handelt sich nicht etwa um Einzelspenden der jeweiligen Rückzahlungsraten im Zeitpunkt von deren Fälligkeit (glA FG München v. 31.7.1963, EFG 1964, 72, rkr.). Ist der Stpfl. hingegen zum Erl. nicht von vornherein verpflichtet, sondern spricht er den Erl. jeweils bei Fälligkeit der einzelnen Darlehensraten aus, liegt eine Zuwendung (Ausgabe) erst in diesem Zeitpunkt vor. Gleiches gilt, wenn der Stpfl. der stbegünstigten Körperschaft die Aufwendungen für Zins und Tilgung eines von der *Körperschaft* aufgenommenen Darlehens jeweils bei Fälligkeit erstattet. Diese früher sehr streitanfälligen Gestaltungen haben mittlerweile durch die erhebliche Anhebung der Höchstbeträge und die Einf. des Zuwendungsvortrags ihre Bedeutung weitgehend verloren.

Vortrag von Zuwendungen in künftige VZ: In Abweichung vom Abflussprinzip bestimmt § 10b Abs. 1 Satz 9, dass Zuwendungen, die die Höchstbeträge übersteigen, in den folgenden VZ im Rahmen der dann geltenden Höchstbeträge als SA abziehbar sind (s. Anm. 65).

Erstattung (Rückzahlung) von Zuwendungen an den Stpfl.: Die Rechtsfolgen in derartigen Fällen entsprechen denen bei Erstattung anderer SA. Rückzahlungen früherer Zuwendungen sind daher zunächst mit dem im selben VZ vom Stpfl. geleisteten Zuwendungen zu verrechnen; verbleibt danach noch ein Erstattungsüberhang, ist der SA-Abzug rückwirkend (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO) in dem VZ zu mindern, in dem der Stpfl. die nunmehr zurückgezahlte Zuwendung geleistet hatte (Einzelheiten und Nachweise s. § 10 Anm. 42; im Ergebnis ebenso für § 10b bereits BFH v. 19.3.1976 – VI R 72/73, BStBl. II 1976, 338).

27–29 Einstweilen frei.

2. „Zur Förderung“

30 a) Grds. keine Bedeutung der subjektiven Beweggründe des Stpfl.

Der Gesetzeswortlaut, wonach die Zuwendung „zur Förderung“ stbegünstigter Zwecke erfolgen muss, bedeutet nicht, dass für den Spendenabzug die subjektivi-

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

b) Zweckentsprechende Verwendung der Zuwendung

31

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

Tatsächliche Verwendung: Die Zuwendung muss tatsächlich für die stbegünstigten Zwecke iSd. §§ 52–54 AO (s. Anm. 34) verwendet werden (BFH v. 19.3.1976 – VI R 72/73, BStBl. II 1976, 338). Dies lässt sich seit 1990 auch aus Abs. 4 Satz 2 ableiten, wonach Personen, die veranlassen, dass Zuwendungen nicht zu den in der Bestätigung angegebenen stbegünstigten Zwecken verwendet werden, für die entgangene Steuer haften. Nach der gesetzlichen Konzeption („entgangene Steuer“) müsste bei zweckwidriger Verwendung daher grds. der Abzug nach § 10b entfallen; vor dieser Rechtsfolge bewahrt jedoch die Vertrauensschutzregelung des Abs. 4 Satz 1 solche Stpfl., die nicht zumindest grob fahrlässig handeln (Einzelheiten s. Anm. 140 ff.).

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

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

Weiterleitung an eine bestimmte natürliche Person: Zuwendungen, die mit der Aufl. geleistet werden, sie an eine bestimmte natürliche Person weiterzugeben, sind nach Auffassung der FinVerw. nicht abziehbar (EStR 10b.1 Abs. 1 Satz 2). UE ist hier richtigerweise zu differenzieren: Die Auffassung der FinVerw. ist nur dann zutreffend, wenn tatsächlich eine konkrete natürliche Person begünstigt werden soll, weil es sich dann um eine verdeckte Unterhaltszahlung

oder personenbezogene Schenkung handelt (zB Niedersächs. FG v. 16.6.2009 – 15 K 30331/06, DStRE 2010, 592, NZB X B 117/09 erfolglos: über einen Sportverein geleitete Zuwendung an einen bestimmten Reiter, mit dem vertragliche Beziehungen bestanden). Wird hingegen die natürliche Person nur benannt, um ein bestimmtes *Projekt* zu fördern, ist die Zuwendung abziehbar (zB Spende an eine kirchliche Hilfsorganisation mit der Bitte, sie an einen bestimmten Pater zum Einsatz in dessen Missionsgebiet weiterzuleiten; Spendenaufruf zur Deckung der Kosten der medizinischen Behandlung einer bestimmten Person; Patenschaft für ein bestimmtes Kind in der Dritten Welt, s. auch GESERICHT in KSM, § 10b Rn. B 282). Bei der Auslegung ist auch zu berücksichtigen, dass sich in einem zunehmend von Wettbewerb und Kommerzialisierung geprägten „Spendenmarkt“ derjenige besser durchsetzt, der nicht lediglich mit „abstrakten Projekten“, sondern mit konkreten Personen und ihren Schicksalen wirbt.

32–33 Einstweilen frei.

3. Steuerbegünstigte Zwecke iSd. §§ 52–54 AO

34 a) Überblick

Hinsichtlich des Begriff der „stbegünstigten Zwecke“ verweist § 10b Abs. 1 Satz 1 auf §§ 52–54 AO. Daher kann auch hier nur ein grober Überblick gegeben werden; wegen der Einzelheiten muss auf die Kommentare zu §§ 52–54 AO verwiesen werden.

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

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

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

Zuwendung geleistet wird, ihren Sitz im Ausland, gelten zusätzlich die Anforderungen des § 10b Abs. 1 Satz 3–5 (s. Anm. 55).

b) Gemeinnützige Zwecke (§ 52 AO)

35

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

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

In der Praxis betrifft dies vor allem exklusive Sportvereine mit hohen Aufnahmegebühren und Mitgliedsbeiträgen (Einzelheiten aus Sicht der FinVerw.: AEAO zu § 52 Nr. 1, BMF v. 2.1.2008, BStBl. I 2008, 26; eher großzügig demgegenüber BFH v. 13.8.1997 – I R 19/96, BStBl. II 1997, 794 unter II.4.; v. 23.7.2003 – I R 41/03, BStBl. II 2005, 443, beide betr. Golfclub; zu „Beitrittsspenden“ s. ausführl. Anm. 21).

Aufzählung in § 52 Abs. 2 Satz 1 AO: Dort sind in insgesamt 25 Nummern zahlreiche Zwecke aufgeführt, die der Gesetzgeber als gemeinnützig ansieht.

Vor allem seit dem VereinsFG vom 18.12.1989 (BGBl. I 1989, 2212; BStBl. I 1989, 499) umfasst diese Liste (entgegen dem vorangegangenen Gutachten der Sachverständigenkommission, die in diesem Bereich Einschränkungen empfohlen hatte, vgl. BMF-Schriftenreihe Heft 40 [1988], 126) auch zahlreiche – eher privatnützige als allgemein-nützige – Freizeitbetätigungen, die ohne die ausdrückliche gesetzliche Erwähnung kaum unter die Generalklausel des § 52 Abs. 1 AO fallen würden (zur Kritik s. Anm. 7 mwN).

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

Erweiterung des Katalogs: Wie aus § 52 Abs. 2 Satz 2 und 3 AO hervorgeht, ist der Katalog des § 52 Abs. 2 Satz 1 AO nicht abschließend, sondern wird durch die Generalklausel des § 52 Abs. 1 Satz 1 AO überlagert. Allerdings ist die „Entscheidung“ einer FinBeh. erforderlich, durch die ein bestimmter Zweck für gemeinnützig erklärt wird (s. hierzu OFD Koblenz v. 11.1.2010, DB 2010, 756). UE kann dies jedoch nur als Regelung der behördeninternen Zuständigkeit verstanden werden, da der FinVerw. kein inhaltlicher Beurteilungsspielraum für die Auslegung des Tatbestands der Gemeinnützigkeit eingeräumt worden ist; die Entsch. ist daher in vollem Umfang gerichtlich überprüfbar (glA HÜTTEMANN, DB 2007, 2053 [2055]).

c) Mildtätige Zwecke (§ 53 AO)

36

Mildtätigkeit iSd. Gesetzes bedeutet die Unterstützung von Personen, die entweder infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustandes auf die Hilfe anderer angewiesen sind (§ 53 Nr. 1 AO) oder deren Bezüge bestimmte – angesichts der Anknüpfung an das Vier- bzw. Fünffache des Regelsatzes nach § 28 SGB XII recht großzügige – Einkommensgrenzen nicht übersteigen (§ 53 Nr. 2 AO).

Anders als bei § 52 AO ist hier die Förderung der Allgemeinheit nicht erforderlich; auch die Unterstützung eines abgegrenzten Kreises hilfsbedürftiger Personen kann mildtätig sein.

37 d) Kirchliche Zwecke (§ 54 AO)

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

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

38–39 Einstweilen frei.

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

1. Rechtslage ab VZ 2007

40 a) Überblick

Mit Wirkung grds. ab dem 1.1.2007 (§ 52 Abs. 24e Satz 2; auf Antrag gem. § 52 Abs. 24e Satz 3 aber Anwendung erst ab 1.1.2008) sind die Höchstbeträge für den Abzug der von § 10b Abs. 1 erfassten Zuwendungen stark angehoben worden; zugleich wurde die Höchstbetragsregelung erheblich vereinfacht und differenziert jetzt nicht mehr zwischen den verschiedenen stbegünstigten Zwecken.

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

41 b) 20 % des Gesamtbetrags der Einkünfte

Diese in § 10b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 genannte Höchstgrenze kommt in der Praxis wesentlich häufiger zur Anwendung als die umsatzabhängige Grenze der Nr. 2. Durch die Anknüpfung an den Gesamtbetrag der Einkünfte mindern andere SA sowie außergewöhnliche Belastungen den maximal als Zuwendungen estl. abziehbaren Betrag nicht. Verluste, die im Rahmen der Einkunftsarten erzielt werden, führen jedoch zu einer Minderung des Höchstbetrags. Zum Begriff des Gesamtbetrags der Einkünfte s. § 2 Abs. 3 sowie § 2 Anm. 565.

Organschaft: Ist der Stpfl. Organträger, erhöht das ihm zugerechnete Einkommen der OG die Höchstgrenze für den Spendenabzug nicht; der OG steht vielmehr – nach Maßgabe ihres eigenen Einkommens – selbst der Spendenabzug nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG zu (BFH v. 23.1.2002 – XI R 95/97, BStBl. II 2003, 9). Dies gilt uE auch für den festen Höchstbetrag für Zuwendungen in den Vermögensstock von Stiftungen nach Abs. 1a (aÄ evtl. OFD Frankfurt v. 23.5.2003, DStR 2003, 1298; OFD Hannover v. 4.4.2003, DStR 2003, 1526).

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

Der Entwurf des StVereinfachungsG 2011 sieht die Aufhebung des § 2 Abs. 5b Satz 2 Nr. 1 vor. Dies ist aus Vereinfachungsgründen zu begrüßen, zumal die mit der Einf. der Abgeltungsteuer verbundene StEntlastung die geringfügige Mehrbelastung durch die niedrigeren Höchstbeträge bei § 10b weitaus übersteigt.

c) Vier Promille der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter

42

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

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

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

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

Abweichendes Wirtschaftsjahr: Nach dem Gesetzeswortlaut sind nur die Löhne und Gehälter auf das Kj. umzurechnen. UE gilt dies aber auch für die Umsätze, weil der SA-Abzug nach § 10b jeweils auf einen VZ (Kalenderjahr) bezogen ist.

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

43 2. Rechtslage bis VZ 2006

Höchstbeträge in Abhängigkeit vom geförderten Zweck: Bis VZ 2006 war der allgemeine Höchstbetrag auf 5 % des Gesamtbetrags der Einkünfte begrenzt; alternativ konnten 2 Promille der Summe der gesamten Umsätze, Löhne und Gehälter abgezogen werden. Für wissenschaftliche, mildtätige und als besonders förderungswürdig anerkannte kulturelle Zwecke erhöhte sich der Satz von 5 % um weitere 5 % (§ 10b Abs. 1 Satz 2 aF), so dass Ausgaben für diese Zwecke insgesamt bis zu 10 % des Gesamtbetrags der Einkünfte abziehbar waren.

Problematisch war die Abgrenzung zwischen den verschiedenen Höchstbeträgen, wenn ein Empfänger zugleich mehrere unterschiedlich hoch begünstigte Zwecke förderte, die konkrete Zuwendung aber zweckgebunden für den mit einem höheren Abzugs-Prozentsatz stbegünstigten Zweck gegeben wurde. In der Praxis war dies vor allem bei Spenden an kirchliche Einrichtungen (Höchstbetrag grds. 5 % des Gesamtbetrags der Einkünfte) der Fall, wenn die jeweilige Zuwendung für wissenschaftliche (zB Bibliothek) oder kulturelle Zwecke (zB Konzert) zweckgebunden war. Entgegen älterer Rspr. war hier der erhöhte Höchstbetrag zu gewähren (BFH v. 15.12.1999 – XI R 93/97, BStBl. II 2000, 608; zu den Anforderungen an die Trennung der Tätigkeitsbereiche und Aufzeichnungen beim Zuwendungsempfänger s. BMF v. 9.1.2001, BStBl. I 2001, 81).

Zusätzlicher Höchstbetrag für Zuwendungen an Stiftungen: Einen zusätzlichen festen Höchstbetrag von 20450 € gab es für die VZ 2000 bis 2006 für Zuwendungen an Stiftungen (§ 10b Abs. 1 Satz 3 aF). Bei zusammenveranlagten Ehegatten stand dieser Betrag jedem Ehegatten *einzel*n zu (BFH v. 3.8.2005 – XI R 76/03, BStBl. II 2006, 121). Dieser zusätzliche Höchstbetrag, der nicht in das ab 2007 geltende Recht übernommen wurde, ist ua. der Grund dafür, dass der Gesetzgeber den Stpfl. für den VZ 2007 ein Wahlrecht zwischen der Anwendung des alten und neuen Rechts eingeräumt hat (§ 52 Abs. 24e Satz 3). Die nach der Rechtsform des Zuwendungsempfängers differenzierende stärkere Begünstigung von Stiftungen war aufgrund der Besonderheiten dieser Rechtsform verfassungsrechtl. zulässig (BFH v. 15.9.2010 – X R 11/08, BFH/NV 2011, 769).

44 Einstweilen frei.

III. Begünstigte Zuwendungsempfänger (Abs. 1 Satz 2–6)

45 1. Beschränkung auf bestimmte Empfänger

Für die StBegünstigung von Zuwendungen genügt es nicht, wenn diese für einen der in § 10b Abs. 1 Satz 1 genannten Zwecke verwendet wird. Vielmehr muss auch der Empfänger der Zuwendung bestimmte Anforderungen erfüllen, die in § 10b Abs. 1 Satz 2 genannt sind. Danach sind im Grundsatz nur öffentlich-rechtl. Körperschaften sowie solche privatrechtl. Körperschaften, die nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG wegen Verfolgung stbegünstigter Zwecke von der KSt. befreit sind, zum Empfang von Zuwendungen berechtigt (näher s. Anm. 50 ff.).

Dieses Erfordernis ergibt sich erst seit 2007 aus dem förmlichen Gesetz; zuvor war es in § 49 EStDV aF enthalten. Zweck der Beschränkung ist, dass der Gesetzgeber nur bei den hier genannten Empfängern in besonderer Weise von einer tatsächlichen Verwendung der Zuwendungen zu den stbegünstigten Zwecken ausgeht.

2. Einbeziehung ausländischer Empfänger

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

46

Rechtslage ab 2010: Mit dem EU-UmsG v. 8.4.2010 (BGBl. I 2010, 386; BStBl. I 2010, 334) sind die Abzugsmöglichkeiten auch auf Zuwendungen erweitert worden, die an Empfänger aus einem der anderen 27 EU-Staaten oder einem der EWR-Staaten (Island, Norwegen und Liechtenstein; nicht aber zB die Schweiz) geleistet werden. Hintergrund war die Feststellung des EuGH, dass die bisherige Rechtslage europarechtswidrig war (EuGH v. 27.1.2009 – C-318/07, Slg. 2009, I-359, BStBl. II 2010, 440 – Persche; ebenso zu einer vergleichbaren Bestimmung des österreichischen EStG EuGH v. 16.6.2011 – C-10/10, IStR 2011, 558 – Kommission ./.. Österreich; ausführl. dazu HÜTTEMANN/HELIOS, DB 2009, 701; grundlegend krit. zu dieser Rspr. FISCHER, FR 2009, 249; anders auch das Vorabentscheidungsersuchen BFH v. 9.5.2007 – XI R 56/05, BStBl. II 2010, 260). Denn auch Schenkungen werden von der Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 63 AEUV umfasst (EuGH-Urteil „Persche“, Rn. 23 ff.); die frühere Beschränkung der StBegünstigung auf Zuwendungen an inländ. Empfänger konnte sich negativ auf die Bereitschaft deutscher Stpfl. auswirken, an ausländ. Einrichtungen zu spenden (EuGH-Urteil „Persche“, Rn. 38). Allerdings setzt die Begünstigung von Zuwendungen an ausländ. Empfänger voraus, dass der jeweilige Sitzstaat Amtshilfe sowie Unterstützung bei der Beitreibung leistet (Abs. 1 Satz 3–5; s. Anm. 55). Abs. 1 Satz 6 enthält zusätzliche Voraussetzungen für Zuwendungen an solche öffentlichen Zuwendungsempfänger, die ihre Zwecke nur im Ausland verwirklichen (s. Anm. 56). Vordruckmuster für Zuwendungsbestätigungen bei ausländ. Empfängern sind noch nv. worden (s. Anm. 81).

Zeitlicher Anwendungsbereich: Diese Neuregelungen 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 geltenden früheren Fassungen des § 10b begrenzt (§ 52 Abs. 24e Satz 5 Halbs. 2). Auch dies ist sachgerecht, um Überbegünstigungen durch eine Anwendung der erst mW ab VZ 2007 angehobenen Höchstbeträge auf noch offene Veranlagungen der entfernteren Vergangenheit zu vermeiden. Lediglich die zusätzlichen Voraussetzungen nach Abs. 1 Satz 6 sind nicht rückwirkend anzuwenden (§ 52 Abs. 24e Satz 6; s. Anm. 56).

Rechtslage bis 2009: Bis zum rückwirkenden Inkrafttreten des EU-UmsG v. 8.4.2010 (BGBl. I 2010, 386; BStBl. I 2010, 334) war ein Abzug nach § 10b nur bei Zuwendungen an inländ. Empfänger möglich. Bis 1999 ergab sich diese Beschränkung sogar noch nicht einmal aus dem Gesetz, sondern lediglich aus der Auffassung von FinVerw. und Rspr. (zB BFH v. 11.11.1966 – VI R 45/66, BStBl. III 1967, 116: Zweck des § 10b sei die Erfüllung innenpolitischer Aufgaben der Bundesrepublik Deutschland).

Ort der tatsächlichen Verwendung der Zuwendung: Zu beachten ist, dass sich die gesetzlichen Regelungen nur auf den Sitz bzw. die Belegenheit des Zuwendungsempfängers beziehen. Hingegen war und ist der Spendenabzug nicht

davon abhängig, an welchem Ort die Zuwendung tatsächlich zur Erfüllung sbegünstigter Zwecke verwendet wird (s. auch Anm. 34). Sofern der Empfänger seinen Sitz in einem EU-/EWR-Staat hat, kommt es also nicht darauf an, ob die Zuwendung im Inland, im EU-/EWR-Ausland oder in einem Drittstaat eingesetzt wird. Vor allem Zuwendungen für mildtätige Zwecke (zB Katastrophen-, Hunger- oder Entwicklungshilfe) werden typischerweise außerhalb der EU eingesetzt.

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

Mit dem EU-UmsG ist die Abziehbarkeit zwar auf Zuwendungen an Empfänger in anderen EU- und EWR-Staaten erweitert worden; Zuwendungen an Empfänger in Drittstaaten sind hingegen weiterhin estl. in keinem Fall abziehbar (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 in der bis zum 30.11.2009 geltenden Fassung). Insoweit bedarf die in § 10b weiterhin enthaltene Einschränkung einer besonderen Rechtfertigung.

Rechtfertigung durch Art. 64 Abs. 1 AEUV? Nach dieser Vorschrift (entspricht Art. 57 Abs. 1 EGV aF) dürfen bestimmte Beschränkungen des Kapitalverkehrs im Verhältnis zu Drittstaaten, die am 31.12.1993 bereits bestanden haben, auch in Zukunft fortgelten. UE sind die Voraussetzungen dieser Ausnahmeklausel hinsichtlich des Abzugs von Zuwendungen aber nicht erfüllt; insoweit ist wie folgt zu differenzieren:

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

► *Öffentlich-rechtl. Zuwendungsempfänger:* Hier 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) mW ab dem VZ 2000 in § 49 Nr. 1 EStDV aF eingefügt worden. Zuvor entsprach der Ausschluss ausländ. öffentlich-rechtl. Empfänger lediglich der ganz herrschenden Gesetzesauslegung; dies reicht uE aber nicht aus, um den Anwendungsbereich der Ausnahmevervorschrift des Art. 64 Abs. 1 AEUV zu eröffnen.

Rechtfertigung durch fehlende Auskunftspflichten der Drittstaaten? Der EuGH (v. 27.1.2009 – C-318/07, Slg. 2009, I-359, BStBl. II 2010, 440 – Persche, Rn. 70) hat ausgeführt, es sei in Bezug auf Drittlands-Körperschaften „grundsätzlich gerechtfertigt“, den Spendenabzug abzulehnen, wenn es sich, ins-

besondere wegen des Fehlens vertraglicher Auskunftspflichten, als unmöglich erweise, die erforderlichen Auskünfte von diesem Land zu erhalten. Dies lässt allerdings die Möglichkeit offen, dass eine Versagung des Spendenabzugs im Ausnahmefall gleichwohl als europarechtl. unverhältnismäßig zu beurteilen sein könnte, wenn der Stpfl. *selbst* durch umfassende Mitwirkung der Empfängerkörperschaft dem FA alle Informationen vorlegen kann, die für die Beurteilung der Abziehbarkeit erforderlich sind (vgl. auch Anm. 55 sowie EuGH-Urteil „Porsche“, Rn. 60; ähnlich v. PROFF, IStR 2009, 371 [376]). Um allerdings auch potenzielle Haftungsansprüche im Drittstaat durchzusetzen, muss die Unterstützung bei der Beitreibung hinzukommen (s. ausführl. Anm. 55). Einziger Drittstaat, der Deutschland sowohl Amtshilfe als auch Unterstützung bei der Beitreibung leistet, ist derzeit Kanada (FÖRSTER, BB 2011, 663 [665]). Jedenfalls insoweit dürfte der Ausschluss von der Begünstigung europarechtswidrig sein.

Einstweilen frei.

48–49

3. Empfängerkreis (Abs. 1 Satz 2)

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

Begünstigt sind Zuwendungen an juristische Personen des öffentlichen Rechts oder öffentliche Dienststellen nunmehr schon dann, wenn diese Empfänger in einem EU- oder EWR-Staat belegen sind.

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

Öffentliche Dienststellen sind Einrichtungen, die, ohne selbst juristische Person (rechtsfähig) zu sein, einer juristischen Person des öffentlichen Rechts nachgeordnet oder in den Verband einer solchen Person eingegliedert sind und öffentliche Aufgaben wahrnehmen (FG Düss. v. 20.12.1965 – VII 124/64 E, EFG 1966, 295, ohne eigene Definition best. durch BFH v. 11.11.1966 – VI R 45/66, BStBl. III 1967, 116). Als Beispiele können – nach deutschem Recht – staatliche Universitäten und deren Forschungsinstitute (vgl. § 48 Abs. 3 Nr. 1 EStDV aF), öffentliche Museen und Bibliotheken (HEINICKE in SCHMIDT XXX. § 10b Rn. 28), aber auch Schulen in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft sowie einzelne Kirchengemeinden genannt werden.

Belegenheit in einem EU- oder EWR-Staat: Seit 2010 (zur rückwirkenden Anwendung auf noch nicht bestandskräftige Veranlagungen der Vorjahre s. Anm. 46) sind nicht nur Zuwendungen an *inländ.* öffentlich-rechtl. Empfänger begünstigt; vielmehr genügt es nunmehr, wenn ein solcher Empfänger in einem EU-/EWR-Staat belegen ist. Empfänger in *Drittstaaten* sind hingegen weiterhin von der Begünstigung ausgeschlossen (s. Anm. 47). Ob ein ausländ. Zuwendungsempfänger als juristische Person des öffentlichen Rechts oder öffentliche Dienststelle anzusehen ist, beurteilt sich nach dem jeweiligen ausländ. Staats-

oder Verwaltungsrecht. Dies wird in Grenzfällen für Stpfl. und FinVerw. erhebliche Probleme aufwerfen.

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

51 **aa) Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 2 Nr. 2**

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

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

Berechtigung zum unmittelbaren Empfang stbegünstigter Zuwendungen: Die in § 5 Abs. 1 Nr. 9 genannten privatrechl. Körperschaften sind nunmehr – ebenso wie juristische Personen des öffentlichen Rechts – *selbst* und unmittelbar zum Empfang stbegünstigter Zuwendungen berechtigt.

Bis VZ 1999 forderte die FinVerw. hingegen, dass Zuwendungen an bestimmte Körperschaften zur Erlangung der StBegünstigung zunächst über öffentliche Stellen geleistet werden mussten. Dieses „Durchlaufspendenverfahren“ war allerdings weder im EStG noch in der EStDV, sondern lediglich in Anl. 7 zu den EStR angeordnet (zu Recht kritisch wegen fehlender Rechtsgrundlage und fehlender Möglichkeit der öffentlichen Durchlaufstellen zur Kontrolle der Letztverwendung daher BFH v. 24.11.1993 – X R 5/91, BStBl. II 1994, 683 unter IV.1.; v. 11.6.1997 – X R 242/93, BStBl. II 1997, 612 unter II.3.b). Die FinVerw. lässt Durchlaufspenden über öffentliche Stellen aber auch heute noch zu (EStR 10b.1 Abs. 2; BMF v. 2.6.2000, BStBl. I 2000, 592 – Rn. 16; BMF v. 17.6.2011, BStBl. I 2011, 623 – Rn. 15); allerdings unterliegt dann die Durchlaufstelle der Spendenhaftung nach § 10b Abs. 4.

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

bb) Prüfung der Gemeinnützigkeit der Körperschaft und Vertrauensschutz

52

Prüfung der Gemeinnützigkeit der Körperschaft: Ob die Körperschaft die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG erfüllt, kann erst nach Ablauf des VZ im KStFestsetzungsverfahren entschieden werden. Dies ist bei der Körperschaft für jeden VZ erneut zu überprüfen; das ESt-FA des Zuwendenden ist dabei an die Beurteilung im KStVerfahren gebunden (BFH v. 15.6.1973 – VI R 35/70, BStBl. II 1973, 850). In der Praxis überprüft die FinVerw. die StBefreiung des Zuwendungsempfängers alle drei Jahre, und zwar jeweils rückwirkend (AEAO zu § 59 Nr. 7, BStBl. I 2008, 26). Die Voraussetzungen für den Spendenabzug entfallen objektiv sogar dann rückwirkend, wenn zwar zunächst ein KStFreistellungsbescheid für die Empfängerkörperschaft ergangen ist, dieser aber später aufgehoben wird (BFH v. 18.7.1980 – VI R 167/77, BStBl. II 1981, 52 unter 3.).

Vertrauensschutz: Stpfl., die während des laufenden VZ Zuwendungen tätigen, können wegen der erst nachträglich im KStVerfahren erfolgenden Prüfung noch gar nicht sicher wissen, ob die Voraussetzungen für die StBefreiung des Zuwendungsempfängers nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG und damit für den Spendenabzug nach § 10b erfüllt sind. Daher gewährt Abs. 4 Satz 1 dem gutgläubigen Zuwendenden Vertrauensschutz auch in Fällen, in denen die Voraussetzungen der StBefreiung des Zuwendungsempfängers objektiv nicht erfüllt waren (s. näher Anm. 141), sofern dem Zuwendenden eine formell ordnungsmäßige Zuwendungsbestätigung (dazu Anm. 80 ff.) vorliegt. Das Datum des letzten KStFreistellungsbescheids darf allerdings nicht länger als fünf Jahre bzw. das Datum einer vorläufigen Bescheinigung über die Gemeinnützigkeit nicht länger als drei Jahre zurückliegen (BMF v. 15.12.1994, BStBl. I 1994, 884 mit einer – sehr großzügigen – Regelung für Fälle, in denen der Stpfl. auf dieses Erfordernis zuvor nicht ausdrücklich hingewiesen worden ist; mittlerweile enthalten Zuwendungsbestätigungen allerdings stets einen Hinweis auf diese zeitlichen Grenzen, s. Anm. 81).

Änderung des EStBescheids bei fehlendem Vertrauensschutz: Stellt sich später heraus, dass der Zuwendungsempfänger im VZ der Zuwendung nicht gemeinnützig war und sind die Voraussetzungen des Abs. 4 Satz 1 nicht erfüllt, kann der Spendenabzug auch bei bestandskräftigem EStBescheid idR rückgängig gemacht werden. Als Korrekturvorschriften wird in diesen Fällen zumeist § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO einschlägig sein, weil für das ESt-FA das objektive Fehlen der Voraussetzungen der KStBefreiung des Zuwendungsempfängers idR eine nachträglich bekannt gewordene Tatsache darstellen wird. Dies hat zur Folge, dass das ESt-FA die allgemeinen Festsetzungsfristen beachten muss.

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

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

53

Begünstigt sind schließlich Zuwendungen an Körperschaften, die in anderen EU-/EWR-Staaten belegen sind und nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG stbefreit wä-

ren, wenn sie inländ. Einkünfte erzielen würde. Erfasst sind also solche Körperschaften aus anderen EU-/EWR-Staaten, die zwar keine inländ. Einkünfte erzielen (und deshalb weder unmittelbar unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG noch unter die Erweiterung des § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG fallen), aber alle Voraussetzungen für die Anerkennung als stbegrünstigte Körperschaft iSd. §§ 51 ff. AO erfüllen.

Maßgeblichkeit des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts: Es kommt nach dem klaren Gesetzeswortlaut nicht darauf an, ob die Körperschaft nach den Regelungen ihres Heimatrechts als gemeinnützig anzusehen ist, sondern ob sie bei Anwendung der Maßstäbe des *deutschen* Gemeinnützigkeitsrechts die hierfür geltenden Voraussetzungen erfüllen würde (aA FÖRSTER, BB 2011, 663 [667]: es genüge ein Typenvergleich; eine vollständige Übernahme der Anforderungen nach §§ 51 ff. AO sei nicht erforderlich; zur Unmöglichkeit einer vollständigen Übernahme der Mustersatzung nach Anl. 1 zur AO auch ULLRICH, DStR 2009, 2471; HÜTTEMANN/HELIOS, DB 2009, 701 [706]). 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.).

Nachweisfragen: Nach der Konzeption des EuGH (Urteil „Persche“, Rn. 53 ff.), die der deutsche Gesetzgeber aufgenommen hat, trägt der Stpfl. die volle Nachweislast dafür, dass die Empfängerkörperschaft die Voraussetzungen des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts „fiktiv“ erfüllt. 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 Deutschland (und ggf. anderen Staaten außerhalb ihres Sitzstaats) einzuwerben (so ausdrücklich EuGH-Urteil „Persche“, Rn. 59). Lehnt die ausländ. Empfängerkörperschaft eine Mitwirkung ab, darf das deutsche FA den Spendenabzug verweigern; es ist nicht verpflichtet, wegen jeder Unklarheit den aufwändigen Weg der Amtshilfe zu gehen (EuGH-Urteil „Persche“, Rn. 64 f.; ausführl. FÖRSTER, BB 2011, 663 [666 f.]; aA HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10b Rn. 40).

Stellungnahme: Der EuGH berücksichtigt damit – anders als in früheren Entscheidungen – in großem Umfang die Erfordernisse der Verwaltungspraktikabilität und der Vermeidung von StUmgehungen. Dem ist hier zuzustimmen, da ansonsten ein Abzug für Zuwendungen an ausländ. Empfänger faktisch ohne jede Kontrollmöglichkeit durch die deutsche FinVerw. eröffnet wäre. Letztlich muss der Stpfl. für sich die Abwägung treffen, ob er den Aufwand eines umfassenden Nachweises der fiktiven Gemeinnützigkeit des ausländ. Zuwendungsempfängers auf sich nehmen will. Er wird dies vor allem bei betragsmäßig hohen Zuwendungen oder aber in Fällen, in denen die Gemeinnützigkeit der ausländ. Körperschaft eindeutig feststeht, tun. Zwar ist nicht von der Hand zu weisen, dass damit der estl. Abzug von Zuwendungen an ausländ. Empfänger weiterhin schwieriger und aufwändiger ist als bei Zuwendungen an inländ. Empfänger; allein diese Nachweishürden sieht der EuGH jedoch – uE zutreffend – ausdrücklich nicht als Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit an. Es bietet sich allerdings an, die Überprüfung der Gemeinnützigkeit ausländ. Zuwendungsempfänger beim BZSt. zu zentralisieren (HÜTTEMANN/HELIOS, DB 2009, 701 [706]; HÜTTEMANN, IStR 2010, 118 [123]; FÖRSTER, BB 2011, 663 [668]; GESERICH, NWB 2011, 2188). Der Gesetzgeber hat die Nachweisfragen trotz Kritik des Bundesrates (BTDrucks. 17/813, 2) bewusst offen gelassen, um weitere Erörterungen innerhalb der FinVerw. abzuwarten (BTDrucks. 17/813, 8).

Geeignete Unterlagen für den Nachweis können zB Satzungen, Tätigkeitsberichte, Aufstellungen der Einnahmen und Ausgaben, Kassenberichte, Vermögensübersichten

mit Nachweisen über die Bildung und Entwicklung der Rücklagen, Aufzeichnungen über die Vereinnahmung und zweckentsprechende Verwendung von Zuwendungen sowie Vorstandsprotokolle sein (so BMF v. 16.5.2011, BStBl. I 2011, 559). Demgegenüber reichen Unterlagen wie Gutachten örtlicher Wirtschaftsprüfer, Nachweise über die Förderung durch ausländ. staatliche Stellen, Bestätigungen der deutschen Auslandsvertretungen nach Auffassung der FinVerw. allein nicht als Nachweise aus, können aber im Einzelfall wichtige Ergänzungen bei der Nachweisführung sein.

Einstweilen frei.

54

4. **Zusätzliche Voraussetzungen bei ausländischen Zuwendungsempfängern (Abs. 1 Satz 3–5)** 55

Die im Jahr 2010 durch das EU-UmsG eingefügte Regelung des Abs. 1 Satz 3 macht den Abzug von Zuwendungen an nicht im Inland ansässige Zuwendungsempfänger von der zusätzlichen Voraussetzung abhängig, dass von dem jeweiligen Ansässigkeitsstaat Amtshilfe und Unterstützung bei der Beitreibung geleistet wird.

Begriff der Amtshilfe und Beitreibung: Für das Maß der erforderlichen Amtshilfe bzw. Unterstützung bei der Beitreibung nehmen Abs. 1 Satz 4 und 5 auf die hierzu ergangenen EU-Richtlinien Bezug. Danach ist unter „Amtshilfe“ der Auskunfts-austausch iS oder entsprechend der Richtl. 77/799/EWG zu verstehen (s. ausführl. SÖHN in HHSp, § 117 AO Rn. 215 ff.). „Beitreibung“ ist die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von (Steuer-)Forderungen iS oder entsprechend der Richtl. 2008/55/EG. Während die 27 EU-Staaten diese Voraussetzungen erfüllen und daher Zuwendungen an Empfänger in anderen EU-Staaten nicht durch die in Abs. 1 Satz 3 bis 5 genannten Anforderungen eingeschränkt werden, sind die EWR-Staaten (Island, Liechtenstein und Norwegen) grds. nicht verpflichtet, Amtshilfe und Unterstützung bei der Beitreibung zu leisten. In Art. 26, 27 DBA Norwegen (v. 4.10.1991, BGBl. II 1993, 970; BStBl. I 1993, 655) sind allerdings derartige Verpflichtungen enthalten.

Vereinbarkeit mit Europarecht: Grds. ist es europarechtl. unbedenklich, die Gewährung stl. Vergünstigungen vom Bestehen effektiver Kontrollmöglichkeiten, insbesondere im Wege der Amtshilfe, abhängig zu machen. Allerdings hat es der EuGH im Urte. „Persche“ (v. 27.1.2009 – C-318/07, Slg. 2009, I-359, Rn. 53 ff.) in erster Linie dem *Stpfl.* (ggf. im Zusammenwirken mit der ausländ. Körperschaft) auferlegt, die Nachweise zu beschaffen, die die 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.* sämtliche Unterlagen vorlegen kann, die dem deutschen FA eine sichere Beurteilung der Voraussetzungen für den Spendenabzug ermöglichen (vgl. auch EuGH-Urteil „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 (Urteil „Persche“, Rn. 67); für den EuGH reicht

vielmehr eine Prüfung schriftlicher Unterlagen (Jahresabschluss, Tätigkeitsbericht) aus. Allerdings wird in den Gesetzesmaterialien zu Abs. 1 Satz 3 zu Recht darauf hingewiesen, dass jedenfalls eine Unterstützung bei der Beitreibung erforderlich ist, um die Haftung ausländ. Zuwendungsempfänger nach Abs. 4 durchsetzen zu können (BT-Drucks. 17/506, 25). Da es indes keinen ausländ. Staat geben dürfte, der zwar keine Amtshilfe, wohl aber Unterstützung bei der Beitreibung deutscher Steuer- und Haftungsansprüche gewährt, ist die Kopplung der Abzugsmöglichkeit an die Gewährung von Amts- und Beitreibungshilfe uE im Ergebnis grds. zulässig. Anders stellt es sich jedoch dar, wenn der Stpfl. Nachweise vorlegen kann, die es als ausgeschlossen erscheinen lassen, dass ein Haftungsfall nach Abs. 4 eintritt (insbesondere also, wenn bereits der Nachweis der tatsächlichen zweckentsprechenden Verwendung der Zuwendung erbracht werden kann), so dass auch eine Notwendigkeit der Beitreibung eines eventuellen Haftungsanspruchs ausgeschlossen werden kann.

56 5. Zusätzliche Voraussetzungen, wenn öffentliche Zuwendungsempfänger ihre Zwecke nur im Ausland verwirklichen (Abs. 1 Satz 6)

Die Regelung des Abs. 1 Satz 6 enthält zusätzliche Voraussetzungen für die Begünstigung von Zuwendungen an ausländ. öffentlich-rechtl. Empfänger. Danach müssen entweder natürliche Personen gefördert werden, die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland haben, oder die Tätigkeit des Zuwendungsempfängers muss neben der Verwirklichung der stbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland beitragen können. Diese zusätzlichen – hier nur für öffentlich-rechtl. Empfänger geltenden – Voraussetzungen entsprechen den in § 51 Abs. 2 AO i d F JStG 2009 genannten, die für privatrechtl. gemeinnützige Körperschaften gelten.

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 privatrechtl. Körperschaften in anderen EU-/EWR-Staaten brauchen die zusätzlichen Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 6 hingegen nicht zu erfüllen. Allerdings sind solche privatrechtl. 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 stbegünstigten Zwecke nur im Ausland: Dies ist der Fall, wenn der ausländ. öffentlich-rechtl. Empfänger mit seiner stbegünstigten Tätigkeit (auf andere Tätigkeitsbereiche kommt es hier nicht an) nicht – auch nicht teilweise – in Deutschland tätig wird. Dies dürfte bei den hier erfassten öffentlichen Körperschaften und Dienststellen die Regel sein.

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

Beitrag der Tätigkeit des Zuwendungsempfängers zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland: Alternativ lässt Abs. 1 Satz 6 einen Abzug von Zuwendungen an einen ausländ. öffentlich-rechtl. Empfänger auch dann zu, wenn dessen Tätigkeit neben der Verwirklichung stbegünstigter Zwecke auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland beitragen kann. Dies dürfte nach den Vorstellungen des Gesetzgebers vor allem dann der Fall sein, wenn nach außen hin deutlich wird, dass der begünstigte Zweck mit Mitteln aus Deutschland verwirklicht wird („tue Gutes und rede darüber“); es bedarf allerdings nicht notwendig einer „spürbaren oder messbaren Auswirkung auf das Ansehen Deutschlands im Ausland“ (BT-Drucks. 16/11108, 46), so dass die zu überwindende Hürde nicht allzu hoch ist. Letztlich soll die Regelung bewirken, dass jedenfalls öffentlich-rechtl. ausländ. Empfänger nur dann mit deutschen StMitteln gefördert werden, wenn Deutschland wenigstens einen minimalen – wenn auch immateriellen und nur in einem Ansehensgewinn bestehenden – Vorteil durch die Verwirklichung der begünstigten Tätigkeit hat. Ein vollzugsfähiger Inhalt der Norm lässt sich angesichts dessen kaum feststellen (zu Recht krit. daher auch TIPKE/KRUSE, § 51 AO Tz. 7–9; HÜTTEMANN, DB 2008, 1061; GESERICHT, DStR 2009, 1173 [1177]; WINHELLER/KLEIN, DSz 2009, 193 [195]). Bei der erforderlichen europarechtskonformen Auslegung werden „die Grenzen zur Fiktion überschritten“ (so zutr. HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10b Rn. 30), es verbleibt kein eigenständiger Anwendungsbereich mehr (FÖRSTER, BB 2011, 663 [665]). Die Regelung wird keine praktische Bedeutung erlangen und sollte daher gestrichen werden.

Zeitlicher Anwendungsbereich: Abs. 1 Satz 6 ist auf nach dem 31.12.2009 geleistete Zuwendungen anzuwenden (§ 52 Abs. 24e Satz 6). Im Gegensatz zu den Regelungen, mit denen die Abziehbarkeit von Zuwendungen an ausländ. Empfänger eingeführt wurde (Abs. 1 Satz 2–5; s. zum dortigen zeitlichen Anwendungsbereich Anm. 46) besteht hier also keine Rückwirkung. Damit sind Zuwendungen im Rückwirkungszeitraum (dh. bis VZ 2009) auch dann abziehbar, wenn die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 6 nicht erfüllt sind.

Vereinbarkeit mit Europarecht: UE sind die in Abs. 1 Satz 6 genannten zusätzlichen Voraussetzungen nicht mit der Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar (ebenso GESERICHT, 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 (BT-Drucks. 16/10189, 80). Mit dieser Argumentation hat sich der EuGH jedoch bereits im Ur. „Persche“ (v. 27.1.2009 – C-318/07, Slg. 2009, I-359, Rn. 42–46) ausführlich auseinandergesetzt und sie verworfen.

Einstweilen frei.

57–59

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

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

60

Abs. 1 Satz 7 ermöglicht den Abzug von *Mitgliedsbeiträgen* (der Abzug von *Spenden* wird ohnehin nicht eingeschränkt) an Körperschaften, die Kunst und Kultur fördern (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 AO), ausdrücklich selbst dann, wenn den Mit-

gliedern Vergünstigungen gewährt werden. Allerdings darf die kulturelle Betätigung nicht in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen (Abs. 1 Satz 7 Halbs. 2 iVm. Satz 8 Nr. 2; s. Anm. 61). An sich würden Vergünstigungen (zB niedrigere Eintrittspreise in ein Museum oder Konzert für Mitglieder des entsprechenden Fördervereins; Jahresgaben) unter dem Gesichtspunkt der Gegenleistung dem stl. Abzug der Mitgliedsbeiträge entgegenstehen (s. Anm. 21). Für den Gesetzgeber überwiegt hier jedoch der als besonders hochstehend eingeordnete Förderzweck den vorhandenen Gegenleistungscharakter (vgl. BTDrucks. 16/5200, 16).

Zeitlicher Anwendungsbereich: Die Regelung ist zwar erst durch das JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74) eingefügt worden, gilt aber rückwirkend für alle ab dem VZ 2007 geleisteten Mitgliedsbeiträge (§ 52 Abs. 24e Satz 4). Die Rückwirkung ist unbedenklich, weil Abs. 1 Satz 7 ausschließlich eine Begünstigung enthält. Auch im Rahmen der durch das EU-UmsG v. 8.4.2010 (BGBl. I 2010, 386; BStBl. I 2010, 334) vorgenommenen rückwirkenden Erweiterung des Abzugs von Mitgliedsbeiträgen auf EU-/EWR-Empfänger ist die Begünstigung nach Abs. 1 Satz 7 in allen noch nicht bestandskräftigen Fällen ab VZ 2007 anzuwenden (§ 52 Abs. 24e Satz 7 und 8).

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

Grds. sind nicht nur Spenden, sondern auch Mitgliedsbeiträge an die in Abs. 1 Satz 2 genannten Empfänger abziehbar (s. Anm. 24). Davon ausgenommen sind jedoch Mitgliedsbeiträge an Körperschaften, die die in Abs. 1 Satz 8 genannten Zwecke fördern. Im Wesentlichen handelt es sich dabei um Körperschaften, die der Freizeitbetätigung ihrer Mitglieder dienen, so dass hier der Gegenleistungsgedanke überwiegt. Abs. 1 Satz 8 Nr. 1–4 schließt die Abziehbarkeit von Mitgliedsbeiträgen für die folgenden Förderzwecke aus:

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

Zeitlicher Anwendungsbereich: Diese mW ab VZ 2007 im formellen Gesetz verankerte Beschränkung der Abziehbarkeit von Mitgliedsbeiträgen ergab sich von 2000 bis 2006 – wenn auch mittels einer anderen Regelungstechnik – bereits aus § 48 Abs. 4 EStDV aF. Zuvor war diese Rechtsfolge nur in Verwaltungsanweisungen enthalten (zuletzt R 111 Abs. 1 Satz 2 EStR 1999: Mitgliedsbeiträge sind nur abziehbar, wenn die beitragshebende Einrichtung ausschließlich Zwecke verfolgt, die sie *selbst* unmittelbar zum Empfang stbegünstigter Zuwendungen berechtigen; dies war gem. Anl. 7 EStR 1999 bei den heute in § 10b Abs. 1 Satz 8 genannten Zwecken aber nicht der Fall).

Spenden an die in Abs. 1 Satz 8 bezeichneten Körperschaften bleiben abziehbar. Wird das Abzugsverbot für Mitgliedsbeiträge jedoch dadurch umgangen, dass in Höhe des eigentlich zu leistenden Mitgliedsbeitrags eine „Spende“ an einen Dachverband überwiesen wird, mit der Auflage, den Betrag an die Körperschaft weiterzuleiten, handelt es sich um Gestaltungsmissbrauch iSd. § 42 AO (zutr. BFH v. 28.4.1987 – IX R 7/83, BStBl. II 1987, 814); der Abzug einer solchen „Spende“ ist nicht möglich. Darüber hinaus würde diejenige Körperschaft, die für eine derartige Umgehungszahlung eine Zuwendungsbestätigung ausstellt, auch ihre eigene Gemeinnützigkeit gefährden (§ 63 AO; s. zB BFH v. 3.12.1996 – I R 67/95, BStBl. II 1997, 474 unter II.3.a; GESERICHT in KSM, § 10b Rn. B 327). Problematisch sind ferner „Spenden“, die aufgrund informeller Absprachen von praktisch allen Mitgliedern der Körperschaft erwartet werden und daher den – nicht abziehbaren – Mitgliedsbeiträgen gleich stehen. In der Praxis sind derartige Gestaltungen durch die FinVerw. bisher vor allem bei exklusiven Golfclubs aufgegriffen worden (s. Anm. 21 mwN).

Einstweilen frei.

62–64

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

1. Voraussetzungen für den Vortrag von Zuwendungen

65

Abs. 1 Satz 9 ermöglicht es, Zuwendungen, die sich im Jahr ihres Abflusses (s. dazu Anm. 26) estl. nicht auswirken, in die Folgejahre vorzutragen. Im Gegensatz zu der bis VZ 2006 geltenden Rechtslage (s. Anm. 66) ist der Zuwendungsvortrag nicht mehr auf Großspenden beschränkt, sondern gilt für sämtliche Zuwendungen des jeweiligen VZ. Das Gesetz nennt hierfür zwei Situationen:

Übersteigen der Höchstbeträge nach § 10b Abs. 1 Satz 1: Sind die Zuwendungen relativ zum Einkommen so hoch, dass die Begrenzung durch die Höchstbeträge (s. Anm. 40 ff.) eingreift, kann der übersteigende Teil im VZ des Abflusses der Zuwendungen nicht abgezogen werden. Allerdings ermöglicht Abs. 1 Satz 9 den Vortrag der nicht ausgeschöpften Beträge in die folgenden VZ, so dass die Höchstbeträge im Ergebnis idR nur noch zu einer Verschiebung des Abzugs, nicht aber zu einem endgültigen Verlust von StMinderungspotenzial führen. Zur Anwendung des Zuwendungsvortrags müssen jedoch *beide* Höchstbeträge überschritten sein. Ein Zuwendungsvortrag nach dieser Variante des Abs. 1 Satz 9 kommt daher nicht in Betracht, wenn der Gesamtbetrag der Einkünfte zwar negativ ist und daher kein einkommensabhängiger Höchstbetrag zur Verfügung steht, die Zuwendungen aber den von der Höhe der Umsätze, Löhne und Gehälter abhängigen alternativen Höchstbetrag nicht übersteigen, auch wenn sie sich wegen des bereits negativen Gesamtbetrags der Einkünfte nicht auswirken können (BFH v. 4.5.2004 – XI R 34/03, BStBl. II 2004, 736; ab VZ 2007 hilft hier jedoch die zweite Variante des Zuwendungsvortrags).

Übersteigen des um die Beträge nach § 10 Abs. 3, 4, §§ 10c, 10d verminderten Gesamtbetrags der Einkünfte: Hier sind seit VZ 2007 Situationen erfasst, in denen die Höhe der Zuwendungen sich zwar noch innerhalb der Höchstbeträge des § 10b Abs. 1 Satz 1 hält, der Gesamtbetrag der Einkünfte aber entweder bereits negativ oder jedenfalls so gering ist, dass sich nach Abzug der Vorsorgeaufwendungen, des Verlustabzugs und der Zuwendungen ein nega-

tiver Betrag ergeben würde. Auch in solchen Fällen wird nunmehr ein Vortrag derjenigen Teile der Zuwendungen ermöglicht, die den Gesamtbetrag der Einkünfte (weiter vermindert um die Vorsorgeaufwendungen und den Verlustabzug) übersteigen. Diese Regelung durchbricht und verkompliziert die Systematik der Einkommensermittlung (wonach SA bei negativem Gesamtbetrag der Einkünfte grds. ohne Auswirkung bleiben) zur Erreichung eines Lenkungsziels (Förderung der Spendenbereitschaft). Nach dem Gesetzeswortlaut kommt ein Zuwendungsvortrag jedoch nicht in Betracht, wenn sich Zuwendungen im VZ ihres Abflusses deshalb nicht auswirken, weil die ESt. wegen des Abzugs außergewöhnlicher Belastungen oder wegen des Nichtübersteigens des Grundfreibetrags auf 0 € festzusetzen ist.

2. Technik des Vortrags von Zuwendungen

66 a) Rechtslage ab VZ 2007

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

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

Gesonderte Feststellung: § 10d Abs. 4 ist im Rahmen des Zuwendungsvortrags entsprechend anwendbar (§ 10b Abs. 1 Satz 10). Daher ist der am Schluss eines VZ verbleibende Zuwendungsvortrag gesondert festzustellen.

67 b) Rechtslage bis VZ 2006

Die zum VZ 1991 eingeführte Regelung war nur auf bestimmte Großspenden anwendbar (*Einzelzuwendung* von mindestens 25 565 € zur Förderung wissenschaftlicher, mildtätiger oder als besonders förderungswürdig anerkannter kultureller Zwecke; s. hierzu ausführl. OFD Düss. v. 26.4.2004, FR 2004, 670). Ob Zahlungen einer Mitunternehmenschaft eine Großspende darstellten, war uE nach dem Gesamtbetrag der Zuwendung zu beurteilen, nicht nach den auf die einzelnen Gesellschafter entfallenden Teilbeträgen (glA FRANK, DB 1992, 1495). Der Vortrag war auf fünf Jahre begrenzt; allerdings war zusätzlich ein Rücktrag in den vorangegangenen VZ (bis 1998 sogar in die beiden vorangegangenen VZ) vorgesehen, was zu einer sofortigen StMinderung führen konnte. Diese Möglichkeit des Rücktrags, die nicht in das ab 2007 geltende Recht übernommen worden ist, ist ua. der Grund dafür, dass der Gesetzgeber den Stpfl. für den VZ 2007 ein Wahlrecht zwischen der Anwendung des alten oder neuen Rechts eingeräumt hat (§ 52 Abs. 24e Satz 3).

Nach Auffassung der FinVerw. soll in Fällen, in denen eine Großspende unter der Geltung des alten Rechts geleistet worden war, die Regelung über den Großspendenvortrag (zeitliche Begrenzung auf fünf Jahre samt Anwendung der *alten*, wesentlich geringeren Höchstbeträge) auch für den weiteren Vortrag dieser Großspende gelten (BMF

v. 18.12.2008, BStBl. I 2009, 16 unter 1.; glA HEINICKE in SCHMIDT XXX. § 10b Rn. 65; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10b Rn. 65; SCHAUHOF/KIRCHHAIN, DStR 2007, 1985, 1986). UE ist dies im Hinblick auf den Wortlaut des § 10 Abs. 1 Satz 9 nF und das Fehlen einer entsprechenden gesetzlichen Übergangsregelung sehr zweifelhaft; die besseren Argumente sprechen dafür, die Abziehbarkeit vorgetragener Großspenden in VZ ab 2007 nach neuem Recht zu beurteilen.

Einstweilen frei.

68–79

VI. Zuwendungsnachweis (§ 50 EStDV)

1. Zuwendungsbestätigung des Empfängers nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck oder Datensatz (§ 50 Abs. 1, 1a EStDV)

a) Bedeutung der Zuwendungsbestätigung für den Sonderausgabenabzug

80

Gemäß § 50 Abs. 1 EStDV dürfen Zuwendungen iSd. §§ 10b, 34g EStG nur abgezogen werden, wenn sie durch eine Zuwendungsbestätigung nachgewiesen werden, die der Empfänger nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck ausgestellt (oder gem. § 50 Abs. 1a EStDV nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz übermittelt) hat. Formell-gesetzliche Ermächtigungsgrundlage dieser erstmalig mW ab VZ 2000 ausdrücklich in die EStDV aufgenommenen – aber schon zuvor der Sache nach angewendeten – Regelung ist § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c EStG.

Unverzichtbare Voraussetzung für den Abzug: Aufgrund dieses gesetzlichen Nachweiserfordernisses ist die Zuwendungsbestätigung nicht – wie zB Belege über das Entstehen von BA oder WK – lediglich ein bloßes Mittel der Glaubhaftmachung einer estl. Abzugsposition, das im Einzelfall auch entbehrlich sein kann, sondern unverzichtbare materiell-rechtl. Voraussetzung für die Gewährung des Abzugs nach § 10b (so schon zur Rechtslage vor Schaffung des § 50 EStDV BFH v. 19.3.1976 – VI R 72/73, BStBl. II 1976, 338; v. 25.8.1987 – IX R 24/85, BStBl. II 1987, 850 unter 2.a; v. 17.2.1993 – X R 119/90, BFH/NV 1994, 154 unter 3.a). Ohne Vorlage einer Zuwendungsbestätigung ist ein Abzug nicht zulässig. Daran scheidet die Abziehbarkeit von Zuwendungen, die im Rahmen von Haus- und Straßensammlungen, gottesdienstlichen Kollekten oder in den Opferstock von Kirchen geleistet werden. Die Zuwendungsbestätigung kann bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung vor dem FG nachgereicht werden, jedoch nicht mehr im Revisionsverfahren (BFH v. 17.2.1993 – X R 119/90, BFH/NV 1994, 154 unter 3.b cc). Wird eine Zuwendungsbestätigung erst nach Bestandskraft der Veranlagung ausgestellt, liegt darin kein zur Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO berechtigendes rückwirkendes Ereignis (so ausdrücklich § 175 Abs. 2 Satz 2 AO; BFH v. 26.9.2005 – XI B 50/05, BFH/NV 2006, 236 unter 2.; EStH 10b.1 „Rückwirkendes Ereignis“); anders noch die Rspr. für die Zeit vor Inkrafttreten dieser Vorschrift (BFH v. 6.3.2003 – XI R 13/02, BStBl. II 2003, 554).

Berechtigung zur Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen: Der Zuwendungsempfänger muss in dem Zeitpunkt, in dem er die Zuwendungsbestätigung ausstellt, hierzu berechtigt sein. Es muss sich also nach dem aktuellen Stand des KSt.-Veranlagungsverfahrens um eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 stbefreite Körperschaft handeln (ebenso im Ergebnis FG Köln v. 14.7.2010 – 10 K 975/07, EFG 2010, 1993, Rev. X R 32/10). Fehlt es an dieser Voraussetzung,

kann eine gleichwohl erteilte Zuwendungsbestätigung nicht Grundlage für den Abzug nach § 10b sein (wohl aber Grundlage für den Vertrauensschutz nach § 10b Abs. 4 Satz 1). Allerdings darf der Zuwendungsempfänger bei rückwirkender Erteilung eines KSt.-Freistellungsbescheids nachträglich eine Zuwendungsbestätigung für den VZ der Zuwendung ausstellen.

81 b) In den amtlichen Vordrucken enthaltene formelle Anforderungen

Die amtlichen Vordrucke sind zuletzt durch BMF v. 13.12.2007 (BStBl. I 2008, 4) bekannt gemacht worden und in dieser Form grds. ab dem 1.1.2007 zu verwenden.

Die zuvor geltenden Vordrucke (ab VZ 2000: BMF v. 18.11.1999, BStBl. I 1999, 979; für Zuwendungen an Stiftungen BMF v. 7.12.2000, BStBl. I 2000, 1557) konnten jedoch bis zum 31.12.2008 weiter verwendet werden (BMF v. 31.3.2008, BStBl. I 2008, 565).

Einzelne Vordruckmuster: Die Anl. zu BMF v. 13.12.2007 (BStBl. I 2008, 4) enthält 12 Vordruckmuster, die – jeweils gesondert für Geld- und Sachzuwendungen (s. dazu ausführl. Anm. 82) – nach den folgenden Empfängergruppen differenzieren, wobei in die konkrete Zuwendungsbestätigung jeweils nur die Angaben übernommen werden müssen, die im Einzelfall einschlägig sind (BMF v. 2.6.2000, BStBl. I 2000, 592, Rn. 1; BMF v. 17.6.2011, BStBl. I 2011, 623, Rn. 1):

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

Ferner ist jeweils anzugeben, ob es sich um einen Mitgliedsbeitrag (einschließlich Mitgliedsumlagen und Aufnahmegebühren) oder um eine Spende (die als „Geldzuwendung“ zu bezeichnen ist) handelt (BMF v. 2.6.2000, BStBl. I 2000, 592 – Rn. 7; insoweit teilweise geändert durch BMF v. 10.4.2003, BStBl. I 2003, 286; BMF v. 17.6.2011, BStBl. I 2011, 623 – Rn. 10). In der Rubrik „Name des Zuwendenden“ darf auch eine PersGes. angegeben werden.

Sammelbestätigungen über mehrere Zuwendungen in einem einzigen Vordruck sind zulässig (Einzelheiten: BMF v. 2.6.2000, BStBl. I 2000 – 592, Rn. 6; BMF v. 17.6.2011, BStBl. I 2011, 623 – Rn. 6). Allerdings müssen alle in die Sammelbestätigung aufgenommenen Einzelzuwendungen im selben VZ geleistet worden sein. Eine Sammelbestätigung über Zuwendungen, die in verschiedenen Jahren geleistet wurden, ist nicht ordnungsgemäß, wenn sie nicht erkennen lässt, in welchem Jahr die Einzelzuwendungen angefallen sind (BFH v. 13.4.2010 – VIII R 26/08, BFH/NV 2010, 2035 unter II.2.f).

Aufzunehmende Hinweise: Sämtliche Vordruckmuster enthalten einen Hinweis auf die Haftungsregelung des § 10b Abs. 4. Sofern das Datum des Freistellungsbescheids zu nennen ist, ist auch ein Hinweis darauf aufzunehmen, dass die Zuwendungsbestätigung nicht anerkannt wird, wenn der Freistellungsbescheid älter als fünf Jahre ist (s. Anm. 52 aE).

Maschinell erstellte Zuwendungsbestätigungen ohne eigenhändige Unterschrift werden von der FinVerw. für Geldzuwendungen (nicht für Sachzuwendungen und Aufwandspenden) unter bestimmten Voraussetzungen zugelassen (Einzelheiten s. EStR 10b.1 Abs. 4).

Vordruckmuster für Zuwendungen an ausländ. Empfänger sind noch nicht veröffentlicht worden. Dies ist europarechtl. höchst problematisch, weil solche Zuwendungen seit Inkrafttreten des EU-UmsG in die Begünstigung einbezogen sind, ohne Bestätigung auf einem amtlichen Vordruck aber nach dem Wortlaut des § 50 Abs. 1 EStDV ein Abzug ausgeschlossen ist und zudem auch keine Grundlage für die Anwendung der Vertrauensschutzregelung des Abs. 4 Satz 1 besteht (s. Anm. 141). Dieser Konflikt kann nur dadurch gelöst werden, dass ausländ. Empfänger entweder die von der FinVerw. veröffentlichten Vordruckmuster für ihre Zwecke entsprechend modifizieren dürfen (so HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10b Rn. 50: Erklärung, dass die ausländ. Körperschaft die Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO erfüllt) oder aber bei ausländ. Empfängern der Nachweis einer stbegünstigten Zuwendung auch in anderer Weise als durch eine förmliche Zuwendungsbestätigung geführt werden kann. Das Schr. des BMF v. 16.5.2011 (BStBl. I 2011, 559) enthält hierfür noch keine vollständige Lösung, da es nur die Anforderungen an den Nachweis der Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG regelt, für die Anpassung der übrigen Anforderungen der Zuwendungsbestätigung aber keine abschließende Regelung trifft.

c) Besonderheiten der Zuwendungsbestätigung für Sachzuwendungen

82

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

Anforderungen der FinVerw.: Sachzuwendungen sind (nach Alter, Zustand, ursprünglichem Kaufpreis usw.) genau zu bezeichnen; ferner ist mitzuteilen, ob die Sachzuwendung nach den Angaben des Zuwendenden aus dem BV oder PV stammt, und ob Unterlagen zur Wertermittlung vorliegen. Solche Unterlagen (zB ursprünglicher Kaufbeleg; bei wertvolleren Gegenständen auch ein aktuelles Wertgutachten) müssen bei Sachzuwendungen, die aus dem PV stammen, nach Auffassung der FinVerw. zwingend vorhanden sein und zur Buchführung des Zuwendungsempfängers genommen werden (BMF v. 2.6.2000, BStBl. I 2000, 592 – Rn. 9; BMF v. 17.6.2011, BStBl. I 2011, 623 – Rn. 8).

Das Verlangen nach diesen Angaben ist uE gerechtfertigt, da jedenfalls bei Sachzuwendungen aus dem PV ein besonders großer Anreiz der Überbewertung besteht und die FinVerw. ohne detaillierte Informationen durch den Begünstigten ihrer verfassungsrechtl. (Art. 3 Abs. 1 GG) gebotenen Pflicht zur Verifikation dieser Angaben nicht nachkommen kann. Die FinVerw. kann sich zudem auf die Regelung des § 50 Abs. 4 Satz 2 EStDV stützen, die zumindest verlangt, dass sich die Grundlagen für den in der Zuwendungsbestätigung ausgewiesenen Wert der Sachzuwendung aus den Aufzeichnungen des Zuwendungsempfängers ergeben müssen. Außerdem bewirkt das Vorhandensein einer formell ordnungsmäßigen Zuwendungsbestätigung zugleich die Gewährung von Vertrauensschutz (Abs. 4 Satz 1; s. Anm. 141). Auch dies ist Grund und Rechtfertigung für die strengen formalen Anforderungen an den Inhalt dieser Zuwendungsbestätigungen.

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

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

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

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

83 d) Zuwendungsbestätigung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz (§ 50 Abs. 1a EStDV)

§ 50 Abs. 1a EStDV ermöglicht mW ab VZ 2009, die in Papierform zu erstellende Zuwendungsbestätigung durch einen Datensatz zu ersetzen, der elektronisch an die FinVerw. zu übermitteln ist. Dies dient der Kostenersparnis sowohl auf Seiten solcher Spendenorganisationen, die eine Vielzahl von Kleinzwendungen erhalten, als auch auf Seiten der FinVerw. Die – sehr technische – Regelung ist § 10 Abs. 2a nachgebildet (s. dazu § 10 Anm. 320 ff.), der für bestimmte Vorsorgeaufwendungen (Beiträge zur kapitalgedeckten Altersvorsorge sowie zu Kranken- und Pflegeversicherungen) gilt, enthält aber weniger Detailvorgaben. Im Gegensatz zur Rechtslage bei den genannten Vorsorgeaufwendungen ist die Erteilung einer Einwilligung in die Datenübermittlung nicht zur materiell-rechtl. Voraussetzung für den SA-Abzug von Zuwendungen erhoben worden.

Voraussetzungen für den Ersatz des Papiervordrucks durch die Datenübermittlung:

► *Vollmacht:* Der Zuwendende muss dem Zuwendungsempfänger eine entsprechende Vollmacht erteilen (§ 50 Abs. 1a Satz 1 EStDV), die nur mW für die Zukunft widerrufen werden kann (§ 50 Abs. 1a Satz 3 EStDV). Die Vollmacht kann auch formularmäßig erteilt werden (zB in Beitrittsanträgen oder Spendenvordrucken). Ferner muss der Zuwendende dem Zuwendungsempfänger seine Identifikationsnummer (§ 139b AO) mitteilen (§ 50 Abs. 1a Satz 2 EStDV). An dieser Voraussetzung wird die Nutzung der Datenübermittlung in der Praxis scheitern, da kaum jemand bei Leistung einer Spende seine Identifikationsnummer greifbar haben wird. Die Zuwendungsempfänger werden schon deshalb nicht ernsthaft auf dieser Angabe bestehen, um die Spendenbereitschaft nicht durch Verfahrenshürden zu mindern.

► *Datensatzübermittlung*: Die Zuwendungsbestätigung muss nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz übermittelt werden; die Übermittlung muss nach Maßgabe der StDaten-ÜbermittlungsVO erfolgen (§ 50 Abs. 1a Satz 1 EStDV) und bis zum 28.2. des Folgejahrs durchgeführt werden (§ 50 Abs. 1a Satz 4 EStDV). Weil bisher das Format des Datensatzes noch nicht durch die FinVerw. bekannt gemacht worden ist, läuft die gesamte Regelung des § 50 Abs. 1a EStDV derzeit leer.

► *Information*: Der Zuwendungsempfänger muss dem Zuwendenden die übermittelten Daten zur Verfügung stellen; und zwar grds. elektronisch, auf Wunsch des Zuwendenden aber auch als Ausdruck. Im letztgenannten Fall verliert das elektronische Verfahren für den Zuwendungsempfänger allerdings jegliche Vereinfachungswirkung. Durch die Mitteilung der übermittelten Daten (unabhängig davon, ob dies elektronisch oder in Papierform geschieht) wird die Grundlage für den Vertrauensschutz nach Abs. 4 Satz 1 gelegt. Allerdings brauchen die Vorgaben der amtlichen Zuwendungsbestätigungen nicht eingehalten werden, da die Mitteilung nur dem Zuwendenden, nicht aber dem FA dient (so BTDrucks. 16/10579, 5).

Einstweilen frei.

84

2. Erleichterungen für den Zuwendungsnachweis (§ 50 Abs. 2–3 EStDV)

a) Bareinzahlungsbeleg oder Buchungsbestätigung eines Kreditinstituts (§ 50 Abs. 2 EStDV)

85

In bestimmten Fällen genügt statt der förmlichen Zuwendungsbestätigung ein Bareinzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung (zB Kontoauszug) eines Kreditinstituts. Die Buchungsbestätigung muss den Namen und die Kontonummer sowohl des Stpfl. als auch des Zuwendungsempfängers, den Betrag der Zuwendung und den Buchungstag enthalten (§ 50 Abs. 2 Satz 2 EStDV). Ein PC-Ausdruck bei Nutzung des Online-Banking genügt (OFD Frankfurt v. 8.2.2006, DB 2006, 530); bloße Überweisungsdurchschriften hingegen nicht (OFD Karlsruhe v. 10.1.2003, DStR 2003, 371).

Hilfe in Katastrophenfällen (§ 50 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStDV): Die Nachweiserleichterungen gelten, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind; dabei kommt es hier auf die Höhe der Zuwendung nicht an:

- Die Zuwendung dient der Hilfe in Katastrophenfällen.
- Sie wird auf ein für den Katastrophenfall eingerichtetes Sonderkonto einer inländ. juristischen Person des öffentlichen Rechts, einer inländ. öffentlichen Dienststelle oder eines inländ. amtlich anerkannten Verbandes der freien Wohlfahrtspflege (zB DRK, Caritas, Diakonisches Werk, Deutscher Paritätischer Wohlfahrtsverband) einschließlich seiner Mitgliedsorganisationen eingezahlt.

Bis dieses Sonderkonto eingerichtet ist, genügt auch die Einzahlung auf ein anderes Konto der genannten Zuwendungsempfänger (§ 50 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b Satz 1 EStDV).

Zugelassen wird in diesen Fällen auch die Einzahlung auf ein Treuhandkonto eines *Dritten* (idR einer nicht begünstigten Körperschaft oder privaten Hilfsinitiative, etwa am Arbeitsplatz oder in Vereinen), wenn der Betrag von dort auf eines der genannten Sonderkonten weitergeleitet wird. Erforderlich ist dann sowohl ein Zahlungsbeleg des Kreditinstituts des Zuwendenden als auch des Kreditinstituts des Dritten (§ 50 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b Satz 2 EStDV idF des Entwurfs des StVereinfach-

chungsG 2011; die Anwendbarkeit ist rückwirkend ab dem VZ 2011 vorgesehen; zuvor wurde dieses Verfahren in Katastrophenfällen idR durch besondere Verwaltungsanweisungen im Billigkeitswege zugelassen). Alternativ kann der Nachweis durch eine Zuwendungsbestätigung des Zuwendungsempfängers (inländ. juristische Person des öffentl. Rechts oder Verband der freien Wohlfahrtspflege) geführt werden, wenn diesem eine Liste der Einzahler auf das Treuhandkonto mit den jeweiligen Spendenbeträgen übergeben wurde (§ 50 Abs. 2a EStDV iF des Entwurfs des StVereinfachungsG; voraussichtlich anwendbar ab VZ 2011).

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

Dies ist in der letzten Zeit zB für die folgenden Katastrophenfälle geschehen: Erdbeben in Haiti (BMF v. 4.2.2010, BStBl. I 2010, 179: 12.1.–31.7.2010), Flut in Pakistan (BMF v. 25.8.2010, BStBl. I 2010, 678: 30.7.–31.12.2010), Erdbeben, Tsunami und Atomkatastrophe in Japan (BMF v. 24.3.2011, BStBl. I 2011, 293: 11.3.–31.12.2011; BMF v. 16.5.2011, BStBl. I 2011, 560; hierzu auch BayLfSt v. 8.4.2011, DStR 2011, 725); Hungersnot in Ostafrika (BMF v. 2.8.2011, DStR 2011, 1621). Diese Schreiben enthalten idR auch weitere Erleichterungen (zB für Unternehmer bei Zuwendungen aus dem BV, für Arbeitslohnspenden, für Zuwendungen an nicht stbegünstigte Organisationen bei Wahl eines Treuhandmodells).

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

- Stets bei Zuwendungen an inländ. juristische Personen des öffentlichen Rechts oder inländ. öffentliche Dienststellen (§ 50 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStDV).
- Der Empfänger ist eine Körperschaft iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 9 EStG und hat einen Beleg hergestellt (zB Überweisungs- oder Einzahlungsformular mit Abschn. oder Durchschrift für den Empfänger), auf dem der stbegünstigte Zweck, die Angaben zur KStFreistellung des Empfängers und die Einordnung als Spende oder Mitgliedsbeitrag aufgedruckt sind (§ 50 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStDV). Der Stpfl. muss diesen Beleg zusätzlich zu der Buchungsbestätigung oder dem Bareinzahlungsbeleg des Kreditinstituts beim FA vorlegen (§ 50 Abs. 2 Satz 3 EStDV).
- Stets bei Zuwendungen an politische Parteien; bei Spenden (nicht bei Mitgliedsbeiträgen) muss auf dem vom Empfänger hergestellten Beleg allerdings zusätzlich der Verwendungszweck aufgedruckt sein (§ 50 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStDV). Für Zuwendungen an unabhängige Wählervereinigungen gilt diese Erleichterung nicht (zur Verfassungsmäßigkeit s. § 34g Anm. 11).

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

Keine Anwendung der Erleichterungen auf ausländ. Zuwendungsempfänger: Nach dem Wortlaut des § 50 Abs. 2 EStDV sind alle Erleichterungen auf inländ. Zuwendungsempfänger beschränkt. Diese Regelung ist auch durch

das EU-UmsG, mit dem im Jahr 2010 ausländ. Empfänger in die Begünstigung einbezogen worden sind, nicht angepasst worden. Zwar kann es im Einzelfall europarechtl. zulässig sein, bei Auslandssachverhalten strengere Nachweisanforderungen als im Inlandsfall zu stellen. § 50 Abs. 2 EStDV schließt aber jegliche Möglichkeit aus, selbst in unproblematischen Fällen die Erleichterungen auch auf ausländ. Empfänger anzuwenden. Ein solcher *genereller* Ausschluss ausländ. Empfänger von den Nachweiserleichterungen ist uE europarechtl. unzulässig (ähnlich wohl auch EuGH v. 27.1.2009 – C-318/07, Slg. 2009, I-359 – Rn. 60 – Persche; s. auch Anm. 55).

b) Nachweis von Mitgliedsbeiträgen an politische Parteien (§ 50 Abs. 3 EStDV) 86

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

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

§ 50 Abs. 4 EStDV ordnet Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten der Zuwendungsempfänger an, die dazu dienen sollen, dass die FinVerw. die Voraussetzungen für die StBegünstigung der Zuwendungen bei deren Empfängern nachprüfen kann.

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

Die Regelung wurde nicht an die im Jahr 2010 (EU-UmsG) vorgenommene Erweiterung des Kreises der Zuwendungsempfänger in § 10b Abs. 1 Satz 2 angepasst. Daher sind weder ausländ. öffentliche Stellen noch solche ausländ. Körperschaften, die mangels inländ. Einkünfte nicht unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG fallen, aber im Fall des Vorhandenseins inländ. Einkünfte die Voraussetzungen des § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG erfüllen würden (vgl. § 10b Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 und Anm. 53), vom Anwendungsbereich des § 50 Abs. 4 EStDV erfasst. Hierin liegt eine Lücke, die der VO-Geber schnellstmöglich schließen sollte.

Einzelne Pflichten: § 50 Abs. 4 EStDV sieht die folgenden Pflichten vor:

- Die Vereinnahmung und die zweckentsprechende Verwendung der Zuwendung sind ordnungsgemäß aufzuzeichnen.
- Bei Sachzuwendungen und beim Verzicht auf die Erstattung von Aufwendungen müssen sich aus den Aufzeichnungen auch die Grundlagen für den in der Zuwendungsbestätigung angegebenen Wert der Zuwendung ergeben.

Einstweilen frei.

88–99

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

100

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1a

Bedeutung: Die Vorschrift gewährt zusätzlich zu den Höchstbeträgen nach Abs. 1 einen Abzugsbetrag von 1 Mio. € für Zuwendungen in den Vermögensstock von Stiftungen. Der Stpfl. kann diesen Betrag auf zehn Jahre verteilen. Die Regelung soll einen Anreiz für Zustiftungen schaffen (zu Künstlerstiftungen zB BOOCHS/GANTEFÜHRER, DB 1997, 1841).

Rechtsentwicklung: Abs. 1a wurde durch das Ges. zur weiteren stl. Förderung von Stiftungen v. 14.7.2000 (BGBl. I 2000, 1034; BStBl. I 2000, 1192) mW ab VZ 2000 eingefügt. Der Höchstbetrag belief sich damals auf 600.000 DM (307.000 €) und war auf Zuwendungen anlässlich der Neugründung einer Stiftung beschränkt. Mit dem Ges. zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements v. 10.10.2007 (BGBl. I 2007, 2332; BStBl. I 2007, 815) erhielt Abs. 1a mW ab VZ 2007 seine im Wesentlichen auch heute geltende Gestalt. Der Höchstbetrag wurde deutlich auf 1 Mio. € angehoben; die Beschränkung auf neugegründete Stiftungen entfiel. Das EU-UmsG v. 8.4.2010 (BGBl. I 2010, 386; BStBl. I 2010, 334) erstreckte die Abzugsmöglichkeit mit Rückwirkung auf alle noch nicht bestandskräftigen Fälle auch auf Stiftungen in anderen EU-/EWR-Staaten.

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

101

II. Voraussetzungen für den zusätzlichen Abzug

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

Spenden in den Vermögensstock: Der Vermögensstock einer Stiftung soll auf Dauer erhalten bleiben, da Stiftungen grds. auf unbegrenzte Zeit angelegt sind. Nur die *Erträge* des Vermögensstocks werden laufend zu den stbegünstigten Zwecken eingesetzt (BFH v. 15.9.2010 – X R 11/08, BFH/NV 2011, 769 unter II.2.c aa; gemeinnützigkeitsrechtl. abgesichert durch § 58 Nr. 11 Buchst. b AO). Abs. 1a fördert daher nur die Ausstattung mit Stiftungskapital (im Wege der Erstaussstattung oder der Zustiftung). Wendet der Stpfl. – was ebenfalls möglich ist – einer Stiftung Mittel zur zeitnahen (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO) Erfüllung ihrer

stbegünstigten Zwecke zu, ist dies nicht nach Abs. 1a, sondern nur nach Abs. 1 begünstigt (HÜTTEMANN, DB 2000, 1584 [1590] und DB 2007, 2053 [2057]).

Stiftung, die die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 2 bis 6 erfüllt: Begünstigte Empfängerin kann sowohl eine Stiftung des öffentlichen Rechts als auch eine Stiftung des privaten Rechts (§§ 80 ff. BGB) sein. UE sind auch sog. unselbständige (nichtrechtsfähige) Stiftungen erfasst, bei denen es sich um Sondervermögen eines dritten Rechtsträgers handelt (glA HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10b Rn. 82 mwN; KIRCHHOF in KIRCHHOF X. § 10b Rn. 41; HÜTTEMANN, DB 2000, 1584 [1587]; RICHTER/EICHLER, FR 2007, 1037 [1039 f.]; aA GESERICH in KSM, § 10b Rn. Ba 30 ff.). Denn der Wortlaut des Abs. 1a knüpft (für Stiftungen des privaten Rechts) lediglich an § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG an; unter diese Vorschrift können aber auch nichtrechtsfähige Stiftungen fallen, da sie ein KStSubjekt iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG darstellen (dazu BFH v. 24.3.1993 – I R 27/92, BStBl. II 1993, 637). Zudem waren unselbständige Stiftungen in § 62 aF AO ausdrücklich als der Gemeinnützigkeit fähige StRechtssubjekte genannt. Seit dem rückwirkenden Inkrafttreten des EU-UmsG im Jahr 2010 sind auch Stiftungen, die ihren Sitz in anderen EU-/EWR-Staaten haben, unter den zusätzlichen Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 2 bis 6 begünstigt (Einzelheiten s. Anm. 45–56).

Antrag des Stpfl.: Ein solcher ist schon deshalb erforderlich, um die Verteilung des Gesamtabzugsbetrags auf den Zehn-Jahres-Zeitraum (s. Anm. 102) zu bestimmen.

III. Rechtsfolgen

102

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

Verhältnis zwischen Abs. 1 und Abs. 1a: Der Höchstbetrag nach Abs. 1a tritt ergänzend neben die Abzugsmöglichkeiten nach Abs. 1, erhöht also das Abzugsvolumen. Übersteigende Beträge können uE nach Abs. 1 abgezogen werden, da Abs. 1a nach seinem klaren Wortlaut „zusätzlich zu den Höchstbeträgen nach Abs. 1“ anzuwenden ist (glA HÜTTEMANN, DB 2000, 1584 [1590]; aA OFD Frankfurt v. 13.6.2008, DB 2008, 2002). Das Antragsrecht kann auch dahingehend ausgeübt werden, dass ein Teil der Vermögensstockspende nach Abs. 1 (zB bis zur Ausschöpfung der dortigen Höchstbeträge) und der übersteigende Teil nach Abs. 1a abziehbar sein soll (BMF v. 18.12.2008, BStBl. I 2009, 16 unter 3.). Zur Gewährung des Höchstbetrags in Organschaftsfällen s. Anm. 41.

Ehegatten: Das Gesetz enthält keine ausdrückliche Regelung dazu, ob der Höchstbetrag auch für zusammenveranlagte Ehegatten in derselben Höhe gilt wie bei Einzelveranlagungen. Für den insoweit vergleichbaren Wortlaut des § 10b Abs. 1 Satz 3 in der von 2000 bis 2006 geltenden Fassung hat der BFH entschieden, dass der Höchstbetrag sich zwar nicht verdoppelt (so die gesetzliche Regelung in Abs. 2 für Zuwendungen an politische Parteien), der Höchstbetrag jedoch jedem Ehegatten gesondert für dessen *eigene* Spenden an Stiftungen zusteht (BFH v. 3.8.2005 – XI R 76/03, BStBl. II 2006, 121). Dies ist auch auf Abs. 1a übertragbar, da die Interessenlage und Gesetzessystematik hier vergleichbar ist (ebenso im Ergebnis EStR 10b.3 Abs. 2; ausföhr. NICKEL/ROBERTZ, FR 2006, 66; MAIER, DStR 2006, 505; aA HEINICKE in SCHMIDT XXX. § 10b Rn. 72: Verdoppelung unabhängig von der Person des Zahlenden).

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

Gesonderte Feststellung: Gemäß § 10b Abs. 1a Satz 3 ist § 10d Abs. 4 entsprechend anwendbar. Daher ist der am Schluss eines VZ verbleibende, noch nicht geltend gemachte Teil der Spende gesondert festzustellen, und zwar für jeden Ehegatten getrennt (BMF v. 18.12.2008, BStBl. I 2009, 16 unter 4.a).

103–109 Einstweilen frei.

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

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2

110 1. Rechtsentwicklung des Abs. 2

Die Rechtsentwicklung (s. auch Anm. 3) ist untrennbar mit der Rspr. des BVerfG verbunden, das dem Gesetzgeber (der hier mit den durch die Abzugsmöglichkeit begünstigten politischen Parteien identisch ist) mehrfach die Grenzen der Selbstbegünstigung aufzeigen musste. Mit dem StNeuordnungsg v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575) wurden die nach Abs. 1 begünstigten Zwecke auch auf staatspolitische Zwecke ausgedehnt. Diese Änderung hat das BVerfG (v. 24.6.1958 – 2 BvF 1/57, BVerfGE 8, 51) allerdings für nichtig erklärt, soweit danach auch Zuwendungen an politische Parteien abgezogen werden konnten. Mit dem ParteienG v. 24.7.1967 (BGBl. I 1967, 773; BStBl. I 1967, 360) wurde dann Abs. 2 angefügt, der eine Begünstigung von Bei-

trägen und Spenden an politische Parteien bis zu einem Höchstbetrag von 600/1.200 DM vorsah. Das Ges. zur Änd. und Vereinfachung des EStG v. 18.8.1980 (BGBl. I 1980, 1537; BStBl. I 1980, 581) verdreifachte die Höchstbeträge auf 1.800/3.600 DM. Mit dem Ges. zur Änd. des ParteienG v. 22.12.1983 (BGBl. I 1983, 1577; BStBl. I 1984, 7) wurde der Abzug von Parteispenden neu geregelt. In § 34g wurde eine progressionsunabhängige StErmäßigung für Parteispenden eingeführt. Übersteigende Beträge konnten – durch eine in Abs. 2 aufgenommene Umdefinition des Begriffs „staatspolitische Zwecke“ entgegen der Rspr. des BVerfG – nach Abs. 1 abgezogen werden. Dies hatte zur Folge, dass der Abzug von Parteispenden nicht mehr auf die absoluten Höchstbeträge des Abs. 2 beschr. war, sondern in Abhängigkeit von der Höhe des Gesamtbetrags der Einkünfte vorgenommen werden konnte. Das BVerfG (v. 14.7.1986 – 2 BvE 2/84, 2 BvR 442/84, BVerfGE 73, 40) hat dies – wie allg. erwartet worden war – erneut für verfassungswidrig erklärt und für die Zeit bis zu einer gesetzlichen Neuregelung einen einkommensunabhängigen Höchstbetrag von 100.000 DM angeordnet. Durch das 5. Ges. zur Änd. des ParteienG v. 22.12.1988 (BGBl. I 1988, 2615; BStBl. I 1989, 40) wurde dann die Begünstigung staatspolitischer Zwecke gestrichen. Die gleichzeitige Anhebung der Höchstbeträge für Parteispenden auf 60 000/120 000 DM ist durch das BVerfG (v. 9.4.1992 – 2 BvE 2/89, BVerfGE 85, 264) mit einer Übergangsfrist bis zum 31.12.1993 für verfassungswidrig erklärt worden, weil der durchschnittliche Stpfl. diesen Höchstbetrag nicht annähernd ausschöpfen konnte und daher erneut vor allem Parteien mit Großspendern begünstigt wurden. Mit dem 6. Ges. zur Änd. des ParteienG v. 28.1.1994 (BGBl. I 1994, 142; BStBl. I 1994, 207) wurden die Höchstbeträge dann auf 3 000/6 000 DM abgesenkt. Das 8. Ges. zur Änd. des ParteienG v. 28.6.2002 (BGBl. I 2002, 2268; BStBl. I 2002, 666) brachte eine geringfügige Anhebung auf den noch heute geltenden Betrag von 1 650/3 300 €.

2. Verfassungsrechtliche Grundsätze für den Abzug von Parteispenden

111

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

Wahrung der Chancengleichheit: Bei der Ausgestaltung der staatlichen Parteienfinanzierung ist jedoch das Grundrecht der politischen Parteien auf Chancengleichheit (Art. 21 GG) zu beachten. Weil das BVerfG seiner Rspr. schon früh den Erfahrungssatz zugrunde gelegt hat, dass Parteispenden – anders als die meisten Zuwendungen für gemeinnützige Zwecke iSd. Abs. 1 – interessengeleitet, also auch zur Förderung und Durchsetzung der eigenen Interessen des Spenders, gegeben werden, bedeutet Chancengleichheit auch, dass Parteien, die sich vorwiegend an kapitalkräftige Kreise wenden, durch die mittelbare stl. Förderung nicht stärker begünstigt werden dürfen als Parteien mit einer weniger finanzstarken Klientel. Die Ausgestaltung der Förderung in Abhängigkeit sowohl vom Gesamtbetrag der Einkünfte des Spenders als auch von dessen individuel-

lem Grenzsteuersatz (so die Regelung in § 10b Abs. 1) ist daher für Parteispenden unzulässig (zum Ganzen BVerfG v. 24.6.1958 – 2 BvF 1/57, BVerfGE 8, 51 unter B.III.3., IV.; v. 14.7.1986 – 2 BvE 2/84, 2 BvR 442/84, BVerfGE 73, 40 unter C.). Vielmehr ist die Abziehbarkeit auf einen für alle Stpfl. gleichen Höchstbetrag zu begrenzen, der nicht so hoch sein darf, dass ihn ausschließlich Stpfl. mit hohem Einkommen ausschöpfen können (BVerfG v. 9.4.1992 – 2 BvE 2/89, BVerfGE 85, 264 unter B.III.2.b). Zudem muss sich die stl. Begünstigung auf natürliche Personen beschränken; Parteispenden von Körperschaften dürfen stl. nicht abziehbar sein (BVerfG v. 9.4.1992 – 2 BvE 2/89, BVerfGE 85, 264 unter B.III.2.a).

Verfassungsrechtl. Beurteilung der heute geltenden Rechtslage: Die heutige Ausgestaltung der estl. Förderung von Zuwendungen an politische Parteien mit der vorrangigen Gewährung einer progressionsunabhängigen StErmäßigung von 825 € nach § 34g und dem Abzug übersteigender Beträge bis zu 1 650 € (§ 10b Abs. 2) nach Maßgabe des individuellen Grenzsteuersatzes genügt uE den verfassungsrechtl. Anforderungen (enger KIRCHHOF in KIRCHHOF X. § 10b Rn. 54: das Maß sei bis zur äußersten Grenze ausgeschöpft; aA HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10b Rn. 107 und § 34g Rn. 6: die Höchstbeträge seien zu hoch). Im Jahr 1968 hat das BVerfG den damaligen Höchstbetrag von 600 DM für eindeutig noch im Rahmen des verfassungsrechtl. Zulässigen gehalten (BVerfG v. 3.12.1968 – 2 BvE 1, 2, 5/67, BVerfGE 24, 300 unter C.VI.1.); für den im Jahr 1984 geltenden Höchstbetrag von 1.200 DM hat es sogar ausdrücklich die Möglichkeit einer Anhebung erwähnt (BVerfG v. 9.4.1992 – 2 BvE 2/89, BVerfGE 85, 264 unter B.III.2.b (2); für die Zulässigkeit der im Jahr 1999 geltenden Höchstbeträge auch BFH v. 3.6.2002 – XI B 205/01, BFH/NV 2002, 1300). Angesichts der seitherigen Einkommens- und Preissteigerungen gilt dies auch für die heute im Gesetz enthaltenen Höchstbeträge. Zur Verfassungsmäßigkeit des Ausschlusses unabhängiger Wählervereinigungen s. Anm. 115.

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

112–114 Einstweilen frei.

115 II. Voraussetzungen für den Abzug von Zuwendungen an politische Parteien

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

Zuwendungen: Dieser Begriff umfasst nach der in Abs. 1 Satz 1 enthaltenen, auch für Abs. 2 geltenden Definition sowohl Spenden als auch Mitgliedsbeiträge (Einzelheiten s. Anm. 20–26). Auch Sachzuwendungen und Aufwandspenden sind (nach Maßgabe der in Abs. 3 enthaltenen Regelungen) abziehbar (Einzelheiten s. Anm. 120 ff.). Ob Parteien in großem Stil stbegünstigte Zuwendungen für Zwecke außerhalb ihrer politischen Arbeit einwerben dürfen, ist uE zweifelhaft (für die Zulässigkeit einer CDU-Spendenaktion zur Anschaffung von Schutzkleidung für Polizisten aber GLOCKEMANN, BB 2003, 503).

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

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

Unabhängige Wählervereinigungen und ausschließlich kommunalpolitisch tätige Organisationen sind ebenfalls vom Anwendungsbereich des Abs. 2 ausgeschlossen, obwohl sie von § 34g erfasst werden.

Verfassungsmäßigkeit: Das BVerfG hat den bis VZ 1983 geltenden völligen Ausschluss der Möglichkeit, stbegünstigte Zuwendungen an unabhängige Wählervereinigungen zu leisten, zunächst für zulässig gehalten, weil den politischen Parteien aufgrund ihrer umfassenden Beteiligung an der politischen Willensbildung erheblich höhere Kosten entstehen als solchen Vereinigungen, deren Tätigkeit auf die kommunale Ebene begrenzt ist (BVerfG v. 15.1.1985 – 2 BvR 1163/82, BVerfGE 69, 92). Es hat allerdings ausdrücklich eingeschränkt, diese Beurteilung gelte nur deshalb, weil nach der damaligen Rechtslage auch Zuwendungen an politische Parteien lediglich bis zu einem Betrag von 600 DM abziehbar waren und die sich daraus ergebende maximale StErsparnis so geringfügig sei, dass sie nicht zu einer ernsthaften Verletzung des Grundsatzes der Chancengleichheit führen könne. Nachdem im Jahr 1984 die Abzugsbeträge deutlich erhöht worden waren und zusätzlich die StErmäßigung nach § 34g eingeführt worden war, hat das BVerfG (v. 21.6.1988 – 2 BvR 638/84, BVerfGE 78, 350) im Hinblick auf das Gebot der Chancengleichheit jedoch eine zumindest teilweise Einbeziehung unabhängiger Wählervereinigungen in die Begünstigung gefordert. Verfassungswidrig war es auch, Zuwendungen an unabhängige Wählervereinigungen – anders als Zuwendungen an politische Parteien – der Erbschaft- und Schenkungsteuer zu unterwerfen (BVerfG v. 17.4.2008 – 2 BvL 4/05, BVerfGE 121, 108). Gegen die seit 1984 geltende Regelung im EStG (Einbeziehung von Zuwendungen an unabhängige Wählervereinigungen in die – vorrangige – StErmäßigung nach § 34g, nicht aber in die für übersteigende Beträge geltende Abzugsmöglichkeit nach § 10b Abs. 2) hat das BVerfG (v. 20.2.1991 – 2 BvR 176/90, HFR 1991, 720) jedoch erkennbar keine Bedenken geäußert, auch wenn die zitierte Entsch. formal noch nicht die seit 1984 geltende Rechtslage betraf.

Stellungnahme: Dies ist uE noch vertretbar. Ein Anspruch der unabhängigen Wählervereinigungen auf vollständige Gleichstellung mit den politischen Parteien würde voraussetzen, dass auch ihre Finanzierungs- und insbesondere Kostenstrukturen vergleichbar wären. Dies ist jedenfalls beim derzeitigen Stand der Entwicklung unabhängiger Wählervereinigungen aber noch nicht der Fall (vgl. auch BVerfG v. 29.9.

§ 10b Anm. 115–120 E. Abs. 3: Sachzuwendungen, Aufwandspenden

1998 – 2 BvL 64/93, BVerfGE 99, 69 unter C.I.). Die Begründungserwägungen des BVerfG in seiner jüngsten Entsch. zur Ungleichbehandlung zwischen Parteien und Wählervereinigungen bei der Schenkungsteuer (BVerfG v. 17.4.2008 – 2 BvL 4/05, BVerfGE 121, 108 unter C.II.3.) scheinen allerdings kaum noch eine Rechtfertigung für Differenzierungen zwischen diesen beiden Gruppen zuzulassen; insofern dürfte eine erneute verfassungsrechtl. Überprüfung des Ausschlusses unabhängiger Wählervereinigungen von der Begünstigung des § 10b Abs. 2 durchaus nicht aussichtslos sein (ähnlich HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10b Rn. 4; weitergehend KIRCHHOF in KIRCHHOF X. § 10b Rn. 50: die derzeitige Rechtslage sei verfassungswidrig).

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

116

III. Rechtsfolgen

Höchstbeträge: Nach § 10b Abs. 2 Satz 1 gilt für Zuwendungen an politische Parteien ein Höchstbetrag von 1 650 € pro Jahr. Bei zusammenveranlagten Ehegatten sind Zuwendungen bis zu insgesamt 3 300 € pro Jahr abziehbar, und zwar unabhängig davon, welcher Ehegatte die Beträge aufgewendet hat. Ein Vortrag von Zuwendungen, die die Höchstbeträge übersteigen, in Folgejahre (so Abs. 1 Satz 9 für Zuwendungen iSd. Abs. 1) ist nicht vorgesehen.

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

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

117–119 Einstweilen frei.

E. Erläuterungen zu Abs. 3: Sachzuwendungen, Aufwandspenden

120

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3

Bedeutung: Abs. 3 Satz 1 enthält die (lediglich klarstellende) Regelung, dass auch Zuwendungen von WG (Sachzuwendungen) begünstigt sind. In den Sätzen 2 bis 4 folgen die erforderlichen Bewertungsvorschriften. Die Sätze 5 und 6 knüpfen den Abzug von Aufwandspenden an die Erfüllung besonderer Voraussetzungen.

Rechtswicklung (s. auch Anm. 3): Eine Regelung über Sachzuwendungen wurde erstmals mit dem StÄndG 1969 v. 18.8.1969 (BGBl. I 1969, 1211; BStBl. I 1969, 477) in Abs. 1 Satz 3–5 geschaffen und durch das 5. Ges. zur Änd. des ParteienG v. 22.12.1988 (BGBl. I 1988, 2615; BStBl. I 1989, 40) unverändert in den neu angefügten Abs. 3 überführt. Mit dem VereinsförderungsG v.

18.12.1989 (BGBl. I 1989, 2212; BStBl. I 1989, 499) wurden die Regelungen über Aufwandspenden angefügt (damals Abs. 3 Satz 4 und 5; heute Satz 5 und 6). Das Ges. zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements v. 10.10.2007 (BGBl. I 2007, 2332; BStBl. I 2007, 815) brachte lediglich sprachliche Anpassungen mit sich. Mit dem JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74) wurde die Regelung über die Bewertung von Sachzuwendungen präzisiert (Ersatz des bisherigen Satzes 3 durch die neuen Sätze 3 und 4).

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

II. Sachzuwendungen (Abs. 3 Satz 1–4)

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

a) Zuwendung von Wirtschaftsgütern

121

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

Begriff des WG: Siehe ausführl. § 5 Anm. 350 ff. Auch bei § 10b sind sowohl Sachen als auch Rechte umfasst.

Blut- und Organspenden: Zwar werden Organe und menschliches Blut mit der Trennung vom Körper zivilrechtl. zu beweglichen Sachen (HEINRICHS in PALANDT, 70. Aufl., § 90 BGB Rn. 3) und sind somit als WG anzusehen. UE kommt ihnen aus der insoweit maßgebenden Sicht des „Spenders“ aber kein Vermögenswert zu, so dass der Abzug einer Zuwendung ausgeschlossen ist. Für die „Organspende“ ist dieses Ergebnis uE eindeutig, da jedenfalls in Deutschland ein kommerzieller Organhandel untersagt ist (glA, allerdings in einer nicht tragenden Erwägung, Saarl. FG v. 18.12.2008 – 2 K 2400/06, EFG 2009, 743, rkr.). Bei „Blutspenden“ gilt trotz des hier bestehenden Handels mit Blutkonserven nichts anderes, weil zumindest in Regelfall bei Blutspendeaktionen kein Entgelt gewährt wird (glA OFD Frankfurt v. 15.12.1994, FR 1995, 287; KIRCHHOF X. § 10b Rn. 56; GESERICH in KSM, § 10b Rn. D 115; aA unter Hinweis auf den Handel mit Blutkonserven DRASDO, DStR 1987, 327 [330]; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10b Rn. 120). Davon unberührt bleibt allerdings, dass ein Stpfl., der für eine „Blutspende“ im Einzelfall einen Geldbetrag erhält, diesen natürlich unter Inanspruchnahme der Begünstigung des § 10b spenden kann (glA HEINICKE in SCHMIDT XXX. § 10b Rn. 7).

Zeitpunkt der Zuwendung: Die Zuwendung liegt in der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an dem WG (BFH v. 8.8.1990 – X R 149/88, BStBl. II 1991, 70 unter 3. vor a); dies ist zugleich auch der maßgebende Zeitpunkt der Zuwendung (zum Erfordernis einer Wertabgabe und zum Zeitpunkt des Abflusses s. auch Anm. 25 f.). Zur Bilanzierung von Sachzuwendungen beim Empfänger s. LEHMANN, DB 2006, 1281 und DB 2007, 641.

Sachzuwendungen in einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb: Zuwendungen in einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb einer ansonsten nach § 5 Abs. 1

§ 10b Anm. 121–122 E. Abs. 3: Sachzuwendungen, Aufwandspenden

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

122 b) Keine Begünstigung der Zuwendung von Nutzungen und Leistungen

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

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

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

Fahrtkosten, die dem Vorstandsmitglied eines Vereins entstehen, weil er zusätzlich ein Amt in einem Verband inne hat, dem der Verein angehört, stehen nicht in Zusammenhang mit der Vereinstätigkeit und stellen daher keine Sachzuwendung an diesen Verein dar (BFH v. 29.11.1989 – X R 154/88, BStBl. II 1990, 570 unter 3.). Für sie darf allenfalls der Verband eine Zuwendungsbestätigung ausstellen. UE ist dies nicht zwingend, weil die Ausübung des Amtes in dem Verband auch im Interesse des Vereins sein wird,

der dem Verband angehört. Die BFH-Rspr. will hier offenbar vermeiden, dass *beide* Körperschaften Zuwendungsbestätigungen über denselben Aufwand ausstellen.

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

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

Der BFH hat allerdings eine Fallgestaltung, in der Mitglieder, die für den Verein unter vorheriger Vereinbarung einer Vergütung tätig geworden waren, die in bar ausgezahlte Vergütung sofort an den Vereinskassierer zurückgegeben haben, als bedingungslosen Verzicht und Scheingeschäft beurteilt, so dass weder Arbeitslohn zufließt noch eine Spende abziehbar sei (BFH v. 5.12.1990 – I R 5/88, BStBl. II 1991, 308). UE würde allerdings gerade der hier entscheidende I. Senat des BFH derartige Gestaltungen heute wohl anders beurteilen (großzügiger auch BMF v. 6.8.1992, DB 1992, 2417; anders auch HEINICKE in SCHMIDT XXX. § 10b Rn. 20 aE). Sind allerdings die Mitglieder aufgrund eines Vorstandsbeschlusses *verpflichtet*, ihre „Vergütung“ sofort als Spende zur Verfügung zu stellen, ist auch nach der hier vertretenen Auffassung ein Abzug nicht möglich (so zutr. Hess. FG v. 23.11.1998 – 4 K 6322/97, EFG 1999, 459, rkr.).

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

Einstweilen frei.

123–124

2. Bewertung von Sachzuwendungen (Abs. 3 Satz 2–4)

a) Überblick

125

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

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

126 **b) Entnahme des WG aus dem BV unmittelbar vor der Zuwendung (Abs. 3 Satz 2)**

Ist das WG unmittelbar vor seiner Zuwendung einem BV entnommen worden, bestimmt Abs. 3 Satz 2, dass bei der Ermittlung der Zuwendungshöhe der bei der Entnahme angesetzte Wert nicht überschritten werden darf.

Hintergrund ist die Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4, wonach eine Entnahme bei der betrieblichen GW mit dem Buchwert angesetzt werden kann, wenn das WG unmittelbar nach seiner Entnahme einer stbegünstigten Körperschaft zur Verwendung für stbegünstigte Zwecke unentgeltlich überlassen wird (s. dazu § 6 Anm. 1204 f.; HÜTTEMANN, DB 2008, 1590). Dies vermeidet eine Gewinnrealisierung im BV und kann (insbes. bei WG mit hohen stillen Reserven) der besseren Ausnutzung der in § 10b Abs. 1 Satz 1 genannten Höchstbeträge dienen. § 10b Abs. 3 Satz 2 stellt in diesen Fällen eine Verknüpfung zwischen dem Entnahmewert und dem für die Zuwendung anzusetzenden Wert her, was sachlich gerechtfertigt ist.

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

Rechtsfolge: Wurde die Entnahme aus dem BV in Ausübung des durch § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 eingeräumten Wahlrechts mit dem Buchwert bewertet, ist dieser Wert auch für die Bewertung der Zuwendung maßgebend. Wurde im BV hingegen der Teilwert angesetzt (zB weil eine Gewinnrealisierung dort sinnvoll war, um einen ansonsten nicht abziehbaren Verlust auszugleichen), bildet der Teilwert nach dem Gesetzeswortlaut die Höchstgrenze für die Bewertung der Zuwendung (streng genommen wäre dann der gemeine Wert maßgebend; in der Praxis wird für Zwecke des § 10b aber schlicht ders. Wert wie bei der Entnahme angesetzt). Die FinVerw. behandelt zu Recht zusätzlich auch die aufgrund der Entnahme anfallende USt als stbegünstigte Zuwendung (EStR 10b.1 Abs. 1 Satz 4; ausführl. BUCHNA, DB 1991, 1596).

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

WG, die weder aus dem BV stammen (dann gilt Satz 2) noch zum stverstrickten PV gehören (dann gilt Satz 4), sind gem. Abs. 3 Satz 3 mit dem gemeinen Wert zu bewerten.

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

Gebrauchte WG: Hier sind wesentliche wertbildende Faktoren die AK/HK, das Alter des WG und der individuelle Erhaltungszustand (BFH v. 23.5.1989 – X R 17/85, BStBl. II 1989, 879 unter 2.b). Gerade bei der Zuwendung von WG, die üblicherweise als Abfall entsorgt oder *unentgeltlich* weitergegeben werden (zB Altkleider, Altpapier), sind an den Nachweis des Wertes einer Sachzuwendung strenge Anforderungen zu stellen (BFH v. 22.10.1971 – VI R 310/69, BStBl. II 1972, 55; BFH v. 23.5.1989 – X R 17/85, BStBl. II 1989, 879 unter 1.c aa; SCHLEDER, DB 1988, 1132; differenzierend DRASDO, DStR 1987, 327 [330]: gebrauchte Kleidung habe idR einen Wert, Altpapier hingegen nicht, was nach heutiger Marktlage allerdings uE eher umgekehrt zu sehen sein dürfte). Pauschale Wertschätzungen für größere Einheiten gleichartiger WG werden von der FinVerw. nicht anerkannt (OFD Hannover v. 30.12.1997, DStR 1998, 247: Altkleider; OFD Frankfurt v. 6.11.2003, DB 2003, 2624: Bibliothek). Häufig wird es sich bei der Zurverfügungstellung von Altmaterial, das zum Verkauf durch die Körperschaft bestimmt ist, aber ohnehin um eine Zuwendung in einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb handeln, die schon dem Grunde nach nicht abziehbar ist (s. Anm. 121).

Übertragung des WG gegen einen geringfügigen Kaufpreis: UE ist in Fällen der Sachzuwendung ein Abzug nach § 10b nicht stets schon deshalb ausgeschlossen, weil ein (im Verhältnis zum gemeinen Wert des WG nur geringfügiger) Kaufpreis vereinbart wird (aA KIRCHHOF in KIRCHHOF X. § 10b Rn. 5 und GESERIC in KSM, § 10b Rn. B 430: es handelt sich nicht um eine Ausgabe, sondern um Einnahmeverzicht; HEINICKE in SCHMIDT XXX. § 10b Rn. 11). Zwar beinhaltet der Begriff der „Spende“ grds. die Unentgeltlichkeit des Vorgangs, so dass im umgekehrten Fall, wenn der Stpfl. also einen überhöhten Geldbetrag zur Erlangung einer Sach- oder Dienstleistung der stbegünstigten Körperschaft zahlt, dieses Entgelt grds. nicht aufzuteilen ist (s. ausführl. Anm. 21 mit Ausnahmen). Diese Grundsätze, die vor allem auf den Bewertungsproblemen beruhen, sind auf Sachzuwendungen aber nicht in vollem Umfang übertragbar. Sofern hier der gemeine Wert des WG eindeutig feststellbar ist und dieser oberhalb des vereinbarten Kaufpreises liegt, ist der Differenzbetrag uE als Zuwendung anzusehen. Die Feststellungslast liegt allerdings beim Stpfl., zumal bei Vereinbarung eines Kaufpreises eine Vermutung für die (Voll-)Entgeltlichkeit des Geschäfts besteht. Einfacher und rechtssicherer ist es, das WG vollentgeltlich zu verkaufen und den gewünschten Zuwendungsbetrag anschließend in Geld zu leisten.

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

Häusliches Arbeitszimmer: Bei der Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers für Zwecke der stbegünstigten Körperschaft liegt nur insoweit eine begünstigte Zuwendung vor, als der Zuwendungsempfänger eigene Aufwendungen erspart.

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

Dies ist nur dann der Fall, wenn er in demselben Umfang zur Erfüllung des begünstigten Zwecks und der konkreten Aufgabe Aufwendungen hätte tätigen müssen. Daran soll es bei Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer fehlen, solange nicht nachgewiesen wird, dass die begünstigte Körperschaft ansonsten *selbst* einen Raum für die Erfüllung ihrer Aufgaben hätte anmieten müssen (BFH v. 17.2.1993 – X R 119/90, BFH/NV 1994, 154 unter 3.b bb).

Diese Rspr. ist uE sehr streng und lässt sich mit dem Gesetzeswortlaut kaum vereinbaren. Denn dort wird nur eine – aus der Sicht des Stpfl. zu beurteilende – „Zuwendung“ gefordert, nicht aber eine Ersparnis von Aufwendungen beim Zuwendungsempfänger. Hintergrund dürfte aber auch hier die – im Grundsatz durchaus berechtigte – Sorge vor dem Ausstellen von Gefälligkeits-Zuwendungsbestätigungen sein.

128 d) Bei steuerverstrickten WG des PV Überschreiten der fortgeführten AK/HK nur bei Gewinnrealisierung (Abs. 3 Satz 4)

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

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

- Anteile, die bei Einbringungen unter dem gemeinen Wert erworben wurden (§§ 20 ff. UmwStG 2006): UE ist als „Besteuerungstatbestand“ iSd. § 10b Abs. 3 Satz 3 Halbs. 2 auch die Regelung des § 22 UmwStG anzusehen. Zwar wird danach nicht der Gewinn aus der Veräußerung des WG als solcher erfasst, wohl aber wird aufgrund der Veräußerung nachträglich ein Besteuerungstatbestand aus der vorangegangenen Einbringung ausgelöst. Erst recht gilt dies für einbringungsgeborene Anteile iSd. § 21 UmwStG 1995.
- Anteile iSd. § 17, dh. die Zuwendung von Anteilen an KapGes., wenn der Zuwendende innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 % beteiligt war.
- WG iSd. § 23, also insbes. Grundstücke, die innerhalb von zehn Jahren nach ihrer Anschaffung zugewendet werden, oder andere WG, die innerhalb eines Jahres nach ihrer Anschaffung zugewendet werden.
- WG iSd. § 20 Abs. 2, dh. sämtliche Anteile an KapGes. und Genossenschaften sowie andere Wertpapiere und Kapitalforderungen.

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

► *Eine Gewinnrealisierung hat nicht stattgefunden:* Hier bestimmt Satz 4, dass die fortgeführten AK/HK nicht überschritten werden dürfen. Der Begriff der „fortgeführten AK/HK“ ist weder in § 10b noch an anderer Stelle des EStG definiert. Er ist zudem (ebenso wie der Begriff der „Gewinnrealisierung“) im Bereich des PV systemwidrig. Gleichwohl kann er in Anlehnung an den Sprachgebrauch, der sich zur Auslegung der Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 eingebürgert hat, nur dahingehend zu verstehen sein, dass die AK/HK abzgl. der in Anspruch genommenen AfA gemeint sind. Der Abzug von AfA dürfte im hier interessierenden Zusammenhang nur für Gebäude, die unter § 23 fallen, von Bedeutung sein.

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

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

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

Einstweilen frei.

129–132

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

1. Überblick

133

Allgemeine Erläuterungen zu Satz 5 und 6 (insbes. Rechtsentwicklung und Geltungsbereich) s. Anm. 120.

Der BFH hat Aufwandspenden schon vor Schaffung der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung, die mW ab VZ 1990 in Kraft getreten ist, als begünstigt angesehen (für Reisekosten einer Ärztin, die ehrenamtlich eine Pilgerreise begleitet, BFH v. 24.2.1972 – IV R 2/68, BStBl. II 1972, 613; für Fahrtkosten eines Übungsleiters zum Ort seiner Tätigkeit BFH v. 28.4.1978 – VI R 147/75, BStBl. II 1979, 297). Dies sollte auch ohne Einräumung eines vertraglichen oder satzungsmäßigen Erstattungsanspruchs gelten (BFH v. 24.9.1985 – IX R 8/81, BStBl. II 1986, 726, allerdings lag dieser Entsch. keine Aufwandspende, sondern eine „echte“ Sachzuwendung zugrunde; BFH v. 29.11.1989 – X R 154/88, BStBl. II 1990, 570 unter 1.; v. 17.2.1993 – X R 119/90, BFH/NV 1994, 154 unter 2.; aA Nichtanwendungserlass BMF v. 27.8.1986, BStBl. I 1986, 479). Vor diesem Hintergrund stellt sich die gesetzliche Regelung als *Einschränkung* der bis VZ 1989 jedenfalls nach Auffassung der Rspr. bestehenden umfassenderen Abzugsmöglichkeit dar (ähnlich auch BTDrucks. 11/4176, 13).

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

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

Uneigennützigkeit der Aufwendungen: Die Aufwendungen müssen der Körperschaft zugute gekommen sein. Solchen Aufwendungen, die auch der Wahrnehmung der eigenen Mitgliedschaft dienen, also zumindest teilweise im eigenen Interesse des Stpfl. getätigt werden, fehlt das für den Spendenabzug zwingend erforderliche Element der Uneigennützigkeit (BFH v. 9.5.2007 – XI R 23/06, BFH/NV 2007, 2251 unter II.2.d; umfassend hierzu FG München v. 7.7.2009 – 6 K 3583/07, EFG 2009, 1823 unter II.3.b bb, best. durch BFH v. 16.3.2010 – X B 131/09, BFH/NV 2010, 1453).

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

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

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

Das Gemeinnützigkeitsrecht, insbesondere die hier zu beachtenden Verbote der Verfolgung eigenwirtschaftlicher Zwecke und von Zuwendungen an die Mitglieder (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 AO), stehen einem angemessenen Ersatz von Aufwendungen (zur angemessenen Höhe s. Anm. 137) nicht entgegen. Ein solcher Aufwendungsersatzanspruch muss, um für Zwecke des § 10b stwirksam zu sein, durch Vertrag (dh. individuell für bestimmte Personen, die für die Körperschaft tätig sind) oder durch Satzung (dh. allg. für jeden Tätigen oder zumindest für einen abstrakt umschriebenen Personenkreis) eingeräumt sein.

Interessenlage: Die durch Abs. 3 Satz 5 eingeräumte Möglichkeit, StVorteile durch den Verzicht auf Aufwendungsersatzansprüche zu erlangen, schafft ein gewisses Spannungsfeld: Auf der einen Seite muss es den Stpfl. möglich sein, die vorhandene gesetzliche Regelung über die Zulässigkeit von Aufwandspenden zu ihrem stl. Vorteil zu nutzen; andererseits dürfen StVorteile nicht durch rein formale Akte erlangt werden, die keine Entsprechung in der wirtschaftlichen Realität haben. Dieses Spannungsfeld ist dahingehend aufzulösen, dass im Hinblick

auf die insoweit gleichgelagerten Interessen von „Spender“ und Körperschaft das Vorhandensein ernstlich gewollter, klarer, eindeutiger und widerspruchsfreier Vereinbarungen über den Aufwendungsersatzanspruch erforderlich ist, die zudem auch ihrem Inhalt entsprechend durchgeführt werden (BFH v. 9.5.2007 – XI R 23/06, BFH/NV 2007, 2251 unter II.2.a).

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

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

Der Aufwendungsersatzanspruch darf nicht unter der Bedingung des Verzichts eingeräumt worden sein (Satz 6), dh. im Ergebnis nicht ausschließlich zu dem Zweck bestehen, dass zur Erlangung der StBegünstigung auf ihn verzichtet wird. Satzungs- oder Vertragsregelungen, die den Aufwendungsersatzanspruch *ausdrücklich* und *rechtlich* von einem derartigen Verzicht abhängig machen, kommen in der Praxis naturgemäß nicht vor. Problematisch sind vielmehr Fallgestaltungen, die bei der FinVerw. den Eindruck erwecken, als würden – formal unbedingt bestehende – Aufwendungsersatzansprüche in der *tatsächlichen* Durchführung des Verhältnisses zwischen der Körperschaft und den für sie ehrenamtlich tätigen Personen niemals geltend gemacht, sondern stets auf dem Wege des Verzichts in einen StVorteil umgewandelt. Derartige Fälle werden von der FinVerw. vor allem dann aufgegriffen, wenn die Körperschaft zur tatsächlichen Befriedigung der eingeräumten Ansprüche nicht in der Lage zu sein scheint. Die Beurteilung dieser Fallgestaltungen ist zwischen Rspr. und FinVerw. umstritten:

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

Auffassung der FinVerw.: Diese ist hier deutlich strenger (vgl. den teilweisen Nichtanwendungserlass BMF v. 7.6.1999, BStBl. I 1999, 591 sowie OFD München v. 8.4.1999, DStR 1999, 1441). So soll eine tatsächliche Vermutung bestehen, wonach ehrenamtlich tätige Mitglieder und Förderer ihre Leistungen grds. ohne Aufwendungsersatzanspruch erbringen. Eine Widerlegung dieser Vermutung durch Satzungsregelungen oder im Voraus abgeschlossene vertragliche Vereinbarungen ist allerdings möglich. Als wesentliches Indiz für die erforderliche Ernsthaftigkeit der Einräumung eines Aufwendungsersatzanspruchs sieht

die FinVerw. die Leistungsfähigkeit der Körperschaft an, die zur Erfüllung dieses Anspruchs auch dann in der Lage sein müsse, wenn auf ihn nicht verzichtet würde. Gleiches soll für die umgekehrte Zahlungsreihenfolge gelten, wenn also zunächst die Geldzuwendung und erst danach die Auszahlung des Aufwendungsersatzanspruchs erfolgt. Einem stschädlichen Verzicht stehe es jedenfalls gleich, wenn *Voraussetzung* für den Aufwendungsersatzanspruch die Leistung einer vorherigen Spende ist (BMF v. 7.6.1999, BStBl. I 1999, 591 unter 3.).

Stellungnahme: Es sind drei Problemkreise zu unterscheiden:

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

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

► *Nabezu sämtliche Mitglieder verzichten auf ihren formal bestehenden Anspruch:* Von den vorgenannten Fallgestaltungen zu unterscheiden sind diejenigen Konstellationen, in denen die Körperschaft zwar wirtschaftlich zur Leistung von Aufwendungsersatz in der Lage ist, aber tatsächlich sämtliche (oder nahezu sämtliche) Personen, die für die Körperschaft tätig sind, gegen Ausstellung einer Zuwendungsbestätigung auf ihre formal wirksam eingeräumten Aufwendungsersatzansprüche verzichtet haben. UE kann hier in einem ersten Schritt die Rspr., die zur Abgrenzung zwischen (stl. bei Freizeitvereinen nicht abziehbaren) Mitgliedsbeiträgen einerseits und solchen „Spenden“, die anlässlich der Aufnahme in einen solchen Verein faktisch erwartet werden, herangezogen werden (s. Anm. 24 aE). Denn die Interessenlage ist dieselbe: In beiden Fällen soll eine gesetzliche Regelung umgangen werden, deren Zweck es ist, die stl. Begünstigung „echter“ Spenden nicht auf solche Bereiche auszudehnen, deren Begünstigung der Gesetzgeber mit guten Gründen ausgeschlossen hat. In dieser Fallgruppe ist der Spendenabzug uE allerdings grds. zu gewähren, wenn kein einfacher Verzicht ausgesprochen wird, sondern der Aufwendungsersatzanspruch tatsächlich erfüllt wird, in zeitlichem Zusammenhang mit dieser Erfüllung (vorher oder nachher) aber eine Geldzuwendung in ähnlicher Höhe an die Körperschaft geleistet wird. Denn bei tatsächlicher Erfüllung des Aufwendungsersatzanspruchs sind die rechtlichen Hürden für eine wirtschaftliche „Umwertung“ des gestalteten Sachverhalts in einen „erwarteten Verzicht“ höher, als wenn von vornherein systematisch auf formal bestehende Ansprüche verzichtet wird.

5. Verzicht des Stpfl. auf die Erstattung

137

Der Verzicht auf die Erstattung von Aufwendungen stellt unter den Voraussetzungen der Sätze 5 und 6 eine stbegünstigte Zuwendung iSd. § 10b dar. Diese ist nicht als Sachzuwendung, sondern als Geldzuwendung anzusehen und zu bescheinigen (BMF v. 7.6.1999, BStBl. I 1999, 591 unter 4.). Die strengen formalen Anforderungen an die Zuwendungsbestätigung in Fällen von Sachzuwendungen (s. Anm. 82) gelten daher nicht.

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

Höhe der Zuwendung: Hier ist die Höhe des vereinbarten Ersatzanspruchs maßgeblich, der allerdings angemessen sein muss. Dies ermöglicht zB bei Pkw-Fahrtkosten durch die Einbeziehung der Gesamtkosten einen deutlich höheren Spendenabzug als er bei Annahme einer Sachzuwendung (vgl. dazu Anm. 127: Abzug ausschließlich der Kraftstoffkosten) möglich wäre. Hier sind Zahlungen bis zur Höhe der jeweiligen steuerlichen km-Pauschalen für Dienstreisen als angemessen anzusehen (BFH v. 3.12.1996 – I R 67/95, BStBl. II 1997, 474 unter II.2.a; FM Meckl.-Vorpommern v. 21.3.1996, DB 1996, 1444). Bei der Aufnahme bedürftiger Personen im eigenen Haushalt im Auftrag einer spendenempfangsberechtigten Körperschaft können die amtlichen Sachbezugswerte für Unterkunft und Verpflegung angesetzt werden (OFD Frankfurt v. 14.10.2003, DB 2003, 2678; OFD Koblenz v. 14.6.2004, DSrR 2004, 1290).

Einstweilen frei.

138–139

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

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4

140

Rechtsentwicklung: Abs. 4 (die heutigen Sätze 1 bis 3) ist durch das Vereinsförderungsg v. 18.12.1989 (BGBl. I 1989, 2212; BStBl. I 1989, 499) angefügt worden. Mit dem Ges. zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements v. 10.10.2007 (BGBl. I 2007, 2332; BStBl. I 2007, 815) wurde der Haftungssatz von zuvor 40 % auf nunmehr 30 % abgesenkt. Das JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74) fügte die Sätze 4 und 5 an; das EU-UmsG v. 8.4.2010 (BGBl. I 2010, 386; BStBl. I 2010, 334) erweiterte die Haftungsregelung auch auf ausländ. Zuwendungsempfänger.

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

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

II. Vertrauensschutz zugunsten des Zuwendenden (Abs. 4 Satz 1)

141 1. Grundsatz: Zuwendungsbestätigung bewirkt Vertrauensschutz (Abs. 4 Satz 1 Halbs. 1)

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

Voraussetzung für die Gewährung von Vertrauensschutz ist, dass dem Stpfl. eine Zuwendungsbestätigung vorliegt (auch elektronische Bestätigungen iSd. § 50 Abs. 1a EStDV; s. Anm. 83). Nach Sinn und Zweck der Regelung muss die Zuwendungsbestätigung formell ordnungsgemäß sein, also die Anforderungen des § 50 EStDV (s. dazu Anm. 80 ff.) erfüllen. Diese Anknüpfung des Vertrauensschutzes an das Vorhandensein einer Zuwendungsbestätigung ist zugleich Grund und Rechtfertigung für die strengen formalen Anforderungen an den Inhalt dieser Zuwendungsbestätigungen (s. Anm. 82). Eine Zuwendungsbestätigung kann nicht Grundlage für einen Vertrauensschutz des Stpfl. sein, wenn sie zwar fehlerhaft ist, aber auch der in ihr dargestellte Sachverhalt keinen Abzug nach § 10b rechtfertigen würde (BFH v. 5.4.2006 – I R 20/05, BStBl. II 2007, 450 unter II.4.).

Weil § 50 EStDV noch nicht an die Möglichkeit angepasst worden ist, Zuwendungen an ausländ. Körperschaften zu leisten (s. Anm. 81), fehlt es insoweit an einer Grundlage für den Vertrauensschutz. Dies dürfte europarechl. problematisch sein (glA GERICHT, NWB 2011, 2188). In der Literatur wird daher teilweise die analoge Anwendung des Abs. 4 Satz 1 auf schriftliche Bestätigungen ausländ. Zuwendungsempfänger vertreten (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10b Rn. 140). UE ist dies zutr., muss dann aber auch für die Haftung nach Abs. 4 Satz 2 gelten.

In den Fällen des vereinfachten Zuwendungsnachweises (§ 50 Abs. 2, 3 EStDV) fehlt es weitgehend an einer Grundlage für den Vertrauensschutz. Dieser kann uE hier nur insoweit gewährt werden, als der Zahlungsbeleg Angaben über einen stbegünstigten Verwendungszweck oder die KStFreistellung des Empfängers enthält (§ 50 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStDV), nicht jedoch bei anderen Unrichtigkeiten (aA HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10b Rn. 142; GIERLICH, FR 1991, 518 [519]; generell analoge Anwendung der Vertrauensschutzregelung). Dafür spricht auch, dass Abs. 4 ein abgestimmtes System mit den Komponenten „Vertrauensschutz“ einerseits und „Haftung“ andererseits enthält (vgl. auch BTDrucks. 11/5582, 26), ohne förmliche Zuwendungsbestätigung aber eine Haftung ausscheidet.

Rechtsfolge bei bestehendem Vertrauensschutz ist, dass die Zuwendung estl. abziehbar bleibt, obwohl die materiellen Voraussetzungen des § 10b objek-

tiv nicht erfüllt sind. Ggf. kommt stattdessen eine Haftung des Ausstellers der fehlerhaften Zuwendungsbestätigung für die dem Fiskus entgangene Steuer in Betracht (Abs. 4 Satz 2; s. Anm. 145 ff.).

Unrichtige Zuwendungsbestätigungen sind solche, deren Inhalt nicht der objektiven Sach- und Rechtslage entspricht. Die Unrichtigkeit muss sich auf die Angaben beziehen, die für den Abzug nach § 10b wesentlich sind, also insbes. auf die Höhe des zugewendeten Betrags, den beabsichtigten Verwendungszweck und den stbegünstigten Status des Zuwendungsempfängers (s. zum Ganzen BFH v. 12.8.1999 – XI R 65/98, BStBl. II 2000, 65 unter II.1.a; v. 24.4.2002 – XI R 123/96, BStBl. II 2003, 128 unter II.3.a; v. 2.8.2006 – XI R 6/03, BStBl. II 2007, 8 unter II.2 vor a).

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

► *Zweckwidrige Verwendung der Zuwendung:* Verwendet der Zuwendungsempfänger die Zuwendung nicht zu dem stbegünstigten Zweck, fehlt es objektiv an den Voraussetzungen des § 10b (s. Anm. 31). Da der Zuwendende hiervon aber zumeist gar nichts weiß, wird sein Vertrauen auf die Richtigkeit der Zuwendungsbestätigung geschützt. Derjenige, der die zweckwidrige Verwendung veranlasst hat, haftet in einem solchen Fall auch ohne Verschulden (s. Anm. 145).

► *Wegfall der StBegünstigung des Zuwendungsempfängers:* Wenn der Zuwendungsempfänger für die Vergangenheit eine Freistellungsbescheinigung bzw. vorläufige Bescheinigung vorweisen kann, genügt dies für die Ausstellung einer formell ordnungsmäßigen Zuwendungsbestätigung (s. Anm. 81). Der Spendenabzug setzt darüber hinaus aber voraus, dass der Zuwendungsempfänger – sofern es sich um eine privatrechl. Körperschaft handelt – auch im VZ der Zuwendung die Voraussetzungen der StBefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG erfüllt (s. Anm. 52). Dies kann naturgemäß immer erst nach Ablauf des VZ überprüft werden. Fehlt es an diesen Voraussetzungen und ist der Zuwendende gutgläubig, wird sein Vertrauen durch Abs. 4 Satz 1 geschützt.

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

a) Überblick

Unter den in Abs. 4 Satz 1 Halbs. 2 genannten Voraussetzungen (s. im Einzelnen Anm. 143 f.) entfällt der Vertrauensschutz.

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

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

Rechtsfolge: Liegen die Voraussetzungen für die Gewährung von Vertrauensschutz nicht vor, ist die Zuwendung trotz Vorliegens einer Zuwendungsbestätigung nicht nach § 10b abzählbar. Ist sie bereits in einem EStBescheid berücksichtigt worden, werden idR die Voraussetzungen für eine Änderung zu Lasten des Stpfl. nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO gegeben sein (BFH v. 2.8.2006 – XI R 6/03, BStBl. II 2007, 8 unter II.3.).

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

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

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

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

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

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

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

Typische Fallgruppen: Im Folgenden sind typische Fallgruppen aufgeführt, in denen Kenntnis oder zumindest grob fahrlässige Unkenntnis des Stpfl. nahe liegt:

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

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

dem erwartet werden; s. Anm. 24). Ob der einzelne „Spender“ hier grob fahrlässig handelt, ist von den Umständen des Einzelfalls abhängig.

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

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

Maßgebender Zeitpunkt für die Gutgläubigkeit ist uE bereits der Erhalt der Zuwendungsbestätigung (glA HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10b Rn. 141). Denn der Wortlaut des Abs. 4 Satz 1 knüpft den Vertrauensschutz ausdrücklich an die Angaben in dieser Bestätigung. Der Vertrauensschutz entfällt also nicht dadurch, dass der Stpfl. zwischen dem Erhalt der Bestätigung und der Abgabe seiner EStErklärung von der objektiven Unrichtigkeit der Zuwendungsbestätigung Kenntnis erlangt (so aber BFH v. 2.8.2006 – XI R 6/03, BStBl. II 2007, 8 unter II.2.a; wohl auch HEINICKE in SCHMIDT XXX. § 10b Rn. 50 aE). Anders ist dies jedoch, wenn der Aussteller die fehlerhafte Zuwendungsbestätigung vor der Abgabe der StErklärung ausdrücklich widerruft (so zutr. OFD Frankfurt v. 27.5.1994, DB 1994, 1900 unter 4.; OFD Frankfurt v. 15.12.2003, DStR 2004, 772 unter 3.).

III. Haftung des Ausstellers der Zuwendungsbestätigung (Abs. 4 Satz 2–5)

1. Voraussetzungen für die Haftung (Abs. 4 Satz 2)

a) Haftungstatbestände

Kehrseite des zugunsten des Stpfl. wirkenden Vertrauensschutzes (Abs. 4 Satz 1) ist die Haftung des Ausstellers der Zuwendungsbestätigung für falsche Angaben (s. Anm. 140). Abs. 4 Satz 2 enthält hierfür zwei Haftungstatbestände: Zum einen das zumindest grob fahrlässige Ausstellen einer unrichtigen Bestätigung, zum anderen die Veranlassung, dass Zuwendungen nicht zu den angegebenen stbegünstigten Zwecken verwendet werden.

Vorsätzliches oder grob fahrlässiges Ausstellen einer unrichtigen Bestätigung (Ausstellerhaftung): In objektiver Hinsicht erfordert dieser Haftungstatbestand eine unrichtige Zuwendungsbestätigung (zum Begriff s. Anm. 141). Die wesentlichen Fallgruppen unrichtiger Zuwendungsbestätigungen sind in Anm. 141, 144 aufgeführt. In subjektiver Hinsicht ist auf Seiten des Ausstellers zumindest grobe Fahrlässigkeit erforderlich (zu diesem Begriff s. Anm. 142). Grob fahrlässig kann auch eine Gemeinde (bzw. deren Bediensteten) handeln, die im früheren Durchlaufspendenverfahren Zuwendungsbestätigungen für Spenden an Vereine ausstellt, die gar nicht als gemeinnützig anerkannt waren

(BFH v. 24.4.2002 – XI R 123/96, BStBl. II 2003, 128). Beruht die Falschangabe (zB überhöhte Wertangabe bei einer Sachzuwendung) hingegen beiderseits nur auf einfacher Fahrlässigkeit, ist weder ein Haftungstatbestand verwirklicht noch verliert der Zuwendende seinen Vertrauensschutz.

Veranlassung, dass Zuwendungen nicht zu den in der Bestätigung angegebenen stbegünstigten Zwecken verwendet werden (Veranlasserhaftung): Bei einer Verwendung zu anderen als den stbegünstigten Zwecken fehlt es objektiv an den in § 10b Abs. 1 Satz 1 genannten Voraussetzungen; das Vertrauen des Zuwendenden auf die Zuwendungsbestätigung wird aber idR schutzwürdig sein.

Dieser Haftungstatbestand ist hingegen nicht erfüllt, wenn die konkrete Zuwendung zwar zu den stbegünstigten Zwecken verwendet wird, die Körperschaft im Zeitpunkt der Mittelverwendung aber (wegen anderweitiger Verstöße gegen das Gemeinnützigkeitsrecht) nicht mehr als gemeinnützig anzusehen ist. Zwar fehlt es auch hier objektiv (vorbehaltlich des ggf. zu gewährenden Vertrauensschutzes nach Abs. 4 Satz 1) an den Voraussetzungen für den Abzug der Zuwendung, weil § 10b Abs. 1 Satz 2 auch die StBefreiung des Zuwendungsempfängers nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG erfordert. Jedoch knüpft der Tatbestand der Veranlasserhaftung nicht an die StBefreiung des Zuwendungsempfängers, sondern allein an die tatsächliche Verwendung zu stbegünstigten Zwecken an (BFH v. 10.9.2003 – XI R 58/01, BStBl. II 2004, 352 unter II.2.a; v. 28.7.2004 – XI R 39/03, BFH/NV 2005, 516 unter II.3.; EStH 10b.1 „Spendenhaftung“; aA Hess. FG v. 14.1.1998 – 4 K 2594/94, EFG 1998, 757, Rev. XI R 96/98 unzul.). Diese Auslegung ist schon deshalb geboten, weil sonst die (verschuldensabhängige) Ausstellerhaftung stets durch die Veranlasserhaftung verdrängt würde.

Die Haftung des Veranlassers ist hier – anders als bei der Ausstellerhaftung – nicht von subjektiven Voraussetzungen abhängig und setzt daher nicht notwendig ein Verschulden voraus (BFH v. 24.4.2002 – XI R 123/96, BStBl. II 2003, 128 unter II.2.; v. 10.9.2003 – XI R 58/01, BStBl. II 2004, 352 unter II.2.a). Nach dem Gesetzeswortlaut genügt vielmehr bereits die *objektive* Veranlassung der Fehlverwendung. In den für die Praxis typischen Fällen wird aber auch im subjektiven Bereich erhebliches Verschulden vorliegen (zB Veruntreuung von Spendengeldern).

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

146 b) Person des Haftungsschuldners („wer“)

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

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

Ausstellerhaftung: „Aussteller“ ist hier nicht die natürliche Person, die die Zuwendungsbestätigung unterschrieben hat, sondern die Empfängerkörperschaft, in deren Namen die Bestätigung ausgestellt ist (BFH v. 24.4.2002 – XI R

123/96, BStBl. II 2003, 128 unter II.3.b; v. 28.7.2004 – XI R 39/03, BFH/NV 2005, 516 unter II.2.). Daher kommt grds. nur diese als Haftungsschuldner in Betracht. Die für den Zuwendungsempfänger handelnden Personen stellen nur dann taugliche Haftungsschuldner dar, wenn ihr Fehlverhalten so massiv ist, dass ihr Handeln nicht mehr als Ausfüllung des ihnen als Organ, Vertreter oder Beauftragte der Körperschaft zukommenden Wirkungskreises angesehen werden kann (EStH 10b.1 „Spendenhaftung“; OFD Frankfurt v. 15.12.2003, DStR 2004, 772 unter 1.1; ähnlich KIRCHHOF in KIRCHHOF X. § 10b Rn. 73).

Ausländ. Haftungsschuldner: Da seit Inkrafttreten des EU-UmsG im Jahr 2010 Zuwendungen an Körperschaften in anderen EU-/EWR-Staaten ebenfalls abziehbar sind, können seitdem auch die entsprechenden ausländ. Zuwendungsempfänger bzw. die für diese handelnden natürlichen Personen taugliche Haftungsschuldner sein.

Weitere Voraussetzungen für den Erl. des Haftungsbescheids: Diese ergeben sich aus § 191 AO (insbes. Regelungen über die Festsetzungsfrist). Besonderheiten sind in § 10b Abs. 4 Satz 5 geregelt (s. Anm. 149).

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

147

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

Bis 2006 betrug der pauschale Haftungs-Prozentsatz 40 % des zugewendeten Betrags. Die Absenkung auf 30 % trug den zwischenzeitlichen umfangreichen Senkungen der Steuersätze Rechnung (BTDrucks. 16/5200, 12). Maßgebend für die Anwendung des abgesenkten Prozentsatzes ist der Zeitpunkt des Erlasses des Haftungsbescheids (§ 52 Abs. 1 EStG 2007). Es kommt hingegen nicht darauf an, für welchen VZ der Haftungsbescheid erlassen wird (zutr. BMF v. 18.12.2008, BStBl. I 2009, 16 unter 6.; HORMEISTER in BLÜMICH, § 10b Rn. 156).

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

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

148

Die Regelung des Abs. 4 Satz 4 ordnet für die Fälle der Veranlasserhaftung – nicht aber für die Ausstellerhaftung – (zu beiden Tatbeständen s. Anm. 145) den Vorrang der Haftungsinanspruchnahme des Zuwendungsempfängers (Körperschaft) an. Die für den Zuwendungsempfänger handelnden natürlichen Personen dürfen nur in Anspruch genommen werden, wenn die entgangene Steuer nicht nach § 47 AO erloschen ist *und* Vollstreckungsmaßnahmen gegen den Zuwendungsempfänger nicht erfolgreich sind. Vor Inkrafttreten dieser Regelung (VZ 2009) hatte die Rspr. hingegen einen Gleichrang der Haftung von Körperschaft und natürlicher Person angenommen (BFH v. 23.2.1999 – XI B 130/98,

BFH/NV 1999, 1089 unter II.4.). Der nunmehr angeordnete Vorrang der Inanspruchnahme der Körperschaft soll die Bereitschaft zum ehrenamtlichen Engagement in Vorständen fördern (BTDrucks. 16/10189, 49; zu Haftungsrisiken umfassend auch SCHIESSL/KÜPPERFAHRENBERG, DStR 2006, 445; MÖLLMANN, DStR 2009, 2125). Die Regelung wirkt nach ihrem Wortlaut aber auch zugunsten hauptamtlich Tätiger. Zugleich wurde auch die zivilrechtl. Haftung von unentgeltlich tätigen Vorstandsmitgliedern gegenüber dem Verein auf grobe Fahrlässigkeit beschr. (§ 31a BGB); bei einem derartigen groben Verschulden sind Regressansprüche der in Haftung genommenen Körperschaft gegen ihre schuldhaft handelnden Vorstandsmitglieder aber ungeachtet der – nur das FA bindenden – Regelung des Satzes 4 weiterhin möglich.

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

149 4. Festsetzungsfrist (Abs. 4 Satz 5)

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

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

Zusätzliche Ablaufhemmung nach § 10b Abs. 4 Satz 5 Halbs. 1: Für die Festsetzungsfrist in Fällen der Zuwendungshaftung enthält Abs. 4 Satz 5 Halbs. 1 eine besondere Ablaufhemmung. So läuft die Festsetzungsfrist nicht ab, solange die Festsetzungsfrist für die KSt. des Zuwendungsempfängers für den VZ der Ausstellung der unrichtigen Bestätigung oder der Veranlassung der Fehlverwendung nicht abgelaufen ist. Hier kann in der Praxis insbes. von Bedeutung sein, dass stbegünstigte Körperschaften idR zunächst keine KSt-Erklärungen abgeben, so dass nahezu in allen Fällen die dreijährigen Anlaufhemmung nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO anzuwenden sein wird. Die Festsetzungsfrist

beläuft sich damit faktisch auf mindestens sieben Jahre, und zwar auch ohne den Nachweis einer leichtfertigen StVerkürzung oder StHinterziehung. Die Regelung soll dem Umstand Rechnung tragen, dass das FA häufig erst weit nach Ablauf des VZ, in dem die Zuwendung geleistet wurde, durch eine Prüfung der stbegünstigten Körperschaft Kenntnis von der Erfüllung des Haftungstatbestands erlangt.

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

Einstweilen frei.

150–179

G. ABC der steuerbegünstigten Zuwendungen

180

Abführung von Einnahmen, zB bei Ordensangehörigen, Parteimitgliedern oder Gewerkschaftsfunktionären s. Anm. 22.

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

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

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

Aufwandspenden: s. Anm. 133 ff.

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

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

Bewährungsaufgabe: s. Anm. 21 (keine Spende).

Beitrittsspenden: s. Anm. 21.

Blutspende: s. Anm. 121.

Briefmarken: s. „Wohlfahrts-Briefmarken“.

Darlehen: s. Anm. 25, 26.

Drittaufwand: s. Anm. 13.

Durchlaufspenden: s. Anm. 51.

Eintrittsgeld zu Wohltätigkeitsveranstaltungen: s. Anm. 21 (Aufteilung in Entgelt einerseits und Spende andererseits ggf. möglich).

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

Gehaltsverzicht: s. Anm. 25.

Geldauflage im Strafverfahren: s. Anm. 21 (keine Spende).

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

Golfclub: zu „Beitrittspenden“ s. Anm. 21.

Haftung: s. Anm. 145 ff.

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

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

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

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

Mitgliedsbeiträge: zum Begriff s. Anm. 24, zur Abziehbarkeit von Mitgliedsbeiträgen in Sonderfällen s. Anm. 60 f.

Mitunternehmer: zur Aufteilung der von der Mitunternehmerschaft geleisteten Zuwendungen im Feststellungsbescheid s. Anm. 13; zur Anwendung des von der Summe der Umsätze, Löhne und Gehälter abhängigen Höchstbetrags s. Anm. 42.

Organspende: s. Anm. 121.

Parteispenden: s. Anm. 110 ff.

Pflichtspenden: s. Anm. 22.

Pkw-Kosten: s. „Fahrtkosten“.

Sachzuwendungen: s. Anm. 121 ff.

Schulgeld: s. Anm. 21.

Spendenbescheinigung: s. „Zuwendungsbestätigung“.

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

Unicef-Grußkarten: s. Anm. 21.

Verdeckte Gewinnausschüttung: s. Anm. 11.

Vermächtnis: s. Anm. 13.

Vertrauensschutz: s. Anm. 141 ff.

Wohlfahrts-Briefmarken: s. Anm. 21 (keine Spende).

Wohlfahrts-Lotterie: s. Anm. 21 (keine Spende).

Zuwendungsbestätigung: zu den geltenden formellen Anforderungen s. Anm. 80 ff.; zur Haftung für fehlerhafte Zuwendungsbestätigungen s. Anm. 145 ff.