

SPENDENABZUG

Spende an ausländische Stiftung: BFH bleibt streng

von RAin Gabriele Ritter, FAin für Steuer- und Sozialrecht,
Ritter&Partner mbB, Rechtsanwälte und Steuerberater, Wittlich

| Der X. Senat des BFH hat die Voraussetzungen präzisiert, unter denen Spenden an eine gemeinnützige Stiftung im EU-/EWR-Ausland gemäß § 10b EStG steuermindernd abziehbar sind (21.1.15, X R 7/13, Abruf- Nr. 176696). |

1. Zum Sachverhalt

Der BFH bestätigt mit dem Urteil die hohen Anforderungen des FG Düsseldorf zur Abziehbarkeit einer Spende an eine spanische Stiftung.

■ Der Fall des BFH (21.1.15, X R 7/13)

Im Streitfall wurden die Kläger zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. In dieser machten sie eine Zuwendung des Klägers an die Fundació, einer in Spanien als gemeinnützig anerkannten Stiftung, als Sonderausgabe gemäß § 10b EStG geltend. Sowohl Finanzamt als auch FG lehnten den Abzug ab.

Nach Auffassung des FG Düsseldorf fehlt es an den Voraussetzungen des § 10b Abs. 1 S. 2 Nr. 3 EStG, da zum einen die Satzung der Fundació keine hinreichende Vermögensbindung i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO vorschreibe. Zum anderen hätten die Kläger nicht nachgewiesen, dass die Fundació nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen Zwecken diene. Auch wenn die Stiftung gemeinnützige Zwecke fördere, hätten die inländischen Steuerpflichtigen die gesetzlichen Nachweisanforderungen nicht erfüllt. Sie hätten keine Unterlagen, insbesondere keine Satzung mit Vermögensbindung, eingereicht, die eine Überprüfung der tatsächlichen Geschäftsführung ermöglichen würden. Vor allem könne eine Überprüfung nicht anhand der vorgelegten Aufzeichnungen über Einnahmen und Ausgaben i.S. von § 63 Abs. 3 AO erfolgen, es fehle an der nötigen Untergliederung der Angaben. Darüber hinaus genüge – so das FG – die von den Klägern eingereichte Zuwendungsbestätigung nicht den gesetzlichen Anforderungen. Die ausgestellte Spendenbescheinigung enthält nicht den notwendigen Passus, dass die Stiftung die Spende nur für ihre satzungsmäßigen Zwecke verwendet.

2. Feststellungen des BFH

Der BFH wies die Revision der Kläger als unbegründet zurück. Zum einen sind die Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung nicht nachgewiesen, zum anderen wurde keine ausreichende Zuwendungsbestätigung vorgelegt.

2.1 Zu den Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung

Gemäß § 10b Abs. 1 S. 1 EStG können Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge) zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke i.S. der §§ 52 bis 54 AO in den dort genannten Grenzen als Sonderausgaben abgezogen werden. Vor-



IHR PLUS IM NETZ
sb.iww.de
Abruf-Nr. 176696

FG Düsseldorf sah Voraussetzungen für Spendenabzug nicht erfüllt

BFH bestätigt die Auffassung des FG Düsseldorf

aussetzung nach § 10b Abs. 1 S. 2 Nr. 3 EStG ist, dass die Zuwendungen an eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse geleistet werden, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat belegen ist, auf den das EWR-Abkommen Anwendung findet, und die nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 i.V. mit § 5 Abs. 2 Nr. 2 HS. 2 KStG steuerbefreit wäre, wenn sie inländische Einkünfte erzielen würde. Gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG sind Körperschaften, die nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 51 bis 68 AO), von der Körperschaftsteuer befreit. Für nicht im Inland ansässige Zuwendungsempfänger ist weitere Voraussetzung, dass durch diese Staaten Amtshilfe und Unterstützung bei der Beitreibung geleistet werden (§ 10b Abs. 1 S. 3 EStG).

2.1.1 Deutsches Steuerrecht

Für die Überprüfung der steuerlichen Abziehbarkeit der Spende ist deutsches Steuerrecht maßgebend.

Damit wird nach Auffassung des BFH nicht gegen die Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 56 EG bzw. jetzt Art. 63 AEUV verstoßen. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH sowie des BFH wird die Kapitalverkehrsfreiheit nicht verletzt, wenn der Spendenabzug auch im Fall der Zuwendungen an eine im EU-/EWR-Ausland ansässige Einrichtung den im Mitgliedstaat des Spenders geltenden nationalen Anforderungen unterworfen wird. Dazu verweist der BFH u.a. auf die EuGH-Urteile vom 14.11.06 (C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, Slg. 2006, I-8203) und (Persche, Slg. 2009, I-359) hin. Den Mitgliedstaaten stehe danach nämlich – sofern sie das Unionsrecht beachten – frei zu entscheiden, unter welchen Voraussetzungen sie bestimmte Interessen der Allgemeinheit dadurch fördern wollen, dass sie entweder Einrichtungen, die selbstlos mit diesen Interessen zusammenhängende Ziele verfolgen, Vergünstigungen gewähren oder Zuwendungen an diese Einrichtungen beim Zuwendenden steuerwirksam berücksichtigen.

2.1.2 Anforderungen nach § 63 Abs. 1 AO

Nach § 63 Abs. 1 AO muss die tatsächliche Geschäftsführung der gemeinnützigen Körperschaft auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein und den Bestimmungen entsprechen, die die Satzung über die Voraussetzungen für Steuervergünstigungen enthält. Der Nachweis, dass die tatsächliche Geschäftsführung diesen Erfordernissen entspricht, ist gemäß § 63 Abs. 3 AO durch ordnungsmäßige Aufzeichnungen über ihre Einnahmen und Ausgaben zu führen.

Die Nachweispflicht trifft bei Zuwendungen an eine ausländische Körperschaft mangels rechtlicher Verpflichtung nicht – wie in Inlandsfällen – den Zuwendungsempfänger, sondern den inländischen Spender, im Streitfall also die Kläger. Auch dies sei nach der Rechtsprechung des EuGH nicht zu beanstanden, obwohl der Spender im Gegensatz zu der begünstigten Einrichtung nicht selbst über alle notwendigen Informationen verfügt, die die Finanzbehörden für die Überprüfung benötigen, ob diese Institution die nach nationalem Recht vorgeschriebenen Voraussetzungen für die Gewährung von Steu-

**Auslandsspenden
nur an EU-Staaten
oder Staaten mit
EWR-Abkommen**

**Anwendung des
deutschen Steuer-
rechts kein Verstoß
gegen EU-Recht**

**Geschäftsführung
muss allein auf
steuerbegünstigten
Zweck gerichtet sein**

ervergünstigungen erfüllt. Dies gilt insbesondere für die Anforderungen und Belege, die sich auf die Art und Weise beziehen, wie mit den Spendengeldern verfahren wird. Es sei indes – so der EuGH im Urteil Persche – einem Spender normalerweise möglich, von dieser Einrichtung Unterlagen zu erhalten, aus denen der Betrag und die Art der Spende, die von der Einrichtung verfolgten Ziele und ihr ordnungsgemäßer Umgang mit den Spenden, die sie in den Vorjahren erhalten habe, hervorgingen.

2.1.3 Nachweispflichten nicht erfüllt

Dieser Nachweispflicht sind die Kläger nach Auffassung des BFH nicht nachgekommen. Es seien keine Unterlagen vorgelegt worden, die eine Überprüfung der tatsächlichen Geschäftsführung der Fundació ermöglicht hätten.

- Zwar ist der Nachweis, dass die tatsächliche Geschäftsführung einer gemeinnützigen Einrichtung den Erfordernissen des § 63 Abs. 1 AO entspricht, nicht zwingend durch detaillierte Geschäfts- und Tätigkeitsberichte sowie Aufzeichnungen über ihre finanziellen Verhältnisse zu führen, da § 63 Abs. 3 AO nur einen Nachweis durch ordnungsmäßige Aufzeichnungen über die Einnahmen und Ausgaben verlangt. Dem Gesetz lässt sich damit nicht entnehmen, dass Art und Umfang der Tätigkeiten nur durch Geschäfts- oder Tätigkeitsberichte nachgewiesen werden können. Sind Geschäfts- und Tätigkeitsberichte nicht angefertigt worden, kann die gemeinnützige Einrichtung infolgedessen den Nachweis über ihre Tätigkeit auch durch andere Unterlagen (z.B. Schriftverkehr und Notizen über vorbereitende Maßnahmen) führen.
- Werden jedoch wie im Streitfall jährliche Rechenschaftsberichte erstellt und der ausländischen Stiftungsaufsicht übersandt, können diese Berichte von der Finanzverwaltung angefordert werden. Dies gilt insbesondere dann, wenn die bislang von den Steuerpflichtigen vorgelegten Belege eine ausreichende Überprüfung der tatsächlichen Geschäftsführung nicht ermöglichen; dies betrifft die von den Klägern vorgelegte Körperschaftsteuererklärung und die eingereichte Bilanz sowie die Gewinn- und Verlustrechnung.
- Auch kann die tatsächliche Geschäftsführung der Fundació nicht durch den Internetauftritt der Stiftung belegt werden, da diese der Öffentlichkeitsarbeit dienenden Publikationen nachprüfbare Belege nicht ersetzen können. Ebenso wenig kann allein die Zusammenarbeit mit einer deutschen gemeinnützigen Stiftung, so eng und intensiv sie auch sein mag, ein Nachweis dafür sein, dass die tatsächliche Geschäftsführung der Fundació den Vorgaben des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts entspricht. Auch z.B. die Bestätigung einer Rechtsanwältin, wonach die Fundació der spanischen Stiftungsaufsicht unterliege und der Vorstand mindestens einmal jährlich Rechenschaft ablegen und Jahresabschlüsse mitsamt detaillierten Berichten vorlegen müsse, sei nicht geeignet, die tatsächliche Geschäftsführung nachzuweisen. Hierfür wäre vielmehr notwendig gewesen, die bei der spanischen Stiftungsaufsicht einzureichenden Rechenschaftsberichte vorzulegen. Dies war trotz Aufforderung durch das FG nicht geschehen.

Anforderungen an Belege sind – wie im Fall Persche – erfüllbar

Rechenschaftsberichte können angefordert werden

2.1.4 Anforderung weiterer Unterlagen

Soweit die Kläger durch das FG aufgefordert wurden, weitere –aussagekräftige – Unterlagen, insbesondere die bei der spanischen Stiftungsbehörde einzureichenden Rechenschaftsberichte vorzulegen, liegt kein Verstoß gegen Unionsrecht vor. Durch die den Klägern auferlegte Nachweispflicht wird zwar die Kapitalverkehrsfreiheit gemäß des Art. 56 EG (jetzt Art. 63 AEUV) eingeschränkt, die Einschränkung ist aber nach Auffassung des BFH durch die Gewährleistung der Steueraufsicht und Steuerkontrolle gerechtfertigt und als solche nicht unverhältnismäßig. Der EuGH habe in ständiger Rechtsprechung entschieden, die Steuerbehörden eines Mitgliedstaats dürften vom Steuerpflichtigen alle Belege verlangen, die ihnen für die Beurteilung der Frage notwendig erschienen, ob die Voraussetzungen für einen Steuervorteil nach den einschlägigen Rechtsvorschriften erfüllt seien und ob dieser Vorteil demnach gewährt werden könne (Urteil vom 10.2.2011, C-436/08 und C-437/08 –Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen–, Slg. 2011, I-305, Rn. 95 und die dort angeführte Rechtsprechung).

Zwar hat der EuGH gemahnt, die entsprechende Beurteilung dürfe nicht zu formalistisch erfolgen. Er hat aber selbst in Bezug auf steuerliche Vergünstigungen im Zusammenhang mit der Gemeinnützigkeit (Steuerbefreiung der Einrichtung bzw. steuerwirksamer Abzug einer Spende beim Zuwendenden) ausdrücklich darauf hingewiesen, dass ein Mitgliedstaat die tatsächliche Geschäftsführung der ausländischen Einrichtung auf der Grundlage der Vorlage des Jahresabschlusses und eines Tätigkeitsberichts kontrollieren dürfe, bevor er eine Steuerbefreiung gewähre (EuGH-Urteile Stauffer und Persche).

Deshalb hat der BFH im Streitfall in der Anforderung des bereits erstellten und der spanischen Stiftungsbehörde eingereichten Tätigkeits- oder Rechenschaftsberichts eine zulässige Maßnahme der Steueraufsicht angesehen, die sowohl geeignet als auch erforderlich sowie angemessen ist, um beurteilen zu können, ob die Fundació die Voraussetzungen des § 63 AO erfüllt.

2.1.5 Keine Verpflichtung zur Amtshilfe

Weder nach EU-Recht noch nach innerstaatlichem Recht besteht eine Verpflichtung der Finanzbehörden, die zuständige Behörde eines anderen Mitgliedstaates um Auskunft zu ersuchen. Der EuGH hat dies unter Hinweis auf Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie 77/799/EWG vom 19.12.77 (ABLEG Nr. L-336, 15) entschieden. Die Behörden hätten zwar die Möglichkeit, die zuständige Behörde eines anderen Mitgliedstaats um Auskunft zu ersuchen, sie seien hierzu aber nicht verpflichtet. Nach innerstaatlichem Recht (§ 117 Abs. 1 AO) kann eine Finanzbehörde zwischenstaatliche Amtshilfe in Anspruch nehmen; sie ist dazu indes nicht verpflichtet (§ 117 Abs. 1 AO). Eine Ermessensreduzierung auf Null war für den BFH nicht erkennbar.

2.2 Anforderungen an die Zuwendungsbestätigung

§ 50 Abs. 1 EStDV ordnet an, dass Zuwendungen nur abgezogen werden dürfen, wenn sie durch eine Zuwendungsbestätigung nachgewiesen werden. Eine Zuwendungsbestätigung stellt nach höchstrichterlicher Rechtsprechung nicht lediglich ein bloßes Mittel der Glaubhaftmachung einer einkommensteuerrechtlichen Abzugsposition dar, sondern ist eine unverzichtbare mate-

Einschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit ist nicht unverhältnismäßig

Finanzbehörde muss sich nicht bei ausländischer Behörde erkundigen

riell-rechtliche Voraussetzung für den Sonderausgabenabzug von Zuwendungen (Senatsurteil vom 19.7.11 X R 32/10, BFH/NV 12, 179, Rn. 16, m.w.N.). Die zwingende Notwendigkeit der Vorlage einer Zuwendungsbestätigung wird daraus abgeleitet, dass der Steuerpflichtige auf diese Weise eine formalisierte Zusicherung des Zuwendungsempfängers beibringt, wonach dieser die Zuwendung nur für seine satzungsmäßigen und i.S. des § 10b Abs. 1 S. 1 EStG förderungswürdigen Zwecke verwendet (BFH 19.3.76, VI R 72/73, BFHE 118, 224, BStBl II 76, 338).

Der BFH ist der Auffassung, aus unionsrechtlichen Gründen kann zwar nicht verlangt werden, dass die Zuwendungsbestätigung einer ausländischen Stiftung dem amtlich vorgeschriebenen Vordruck gemäß § 50 der ESt-DVO entsprechen muss. Zu den notwendigen Bestandteilen der Bestätigung gehört aber die Erklärung der ausländischen Stiftung, dass sie

- die Spende erhalten hat,
- den satzungsgemäßen gemeinnützigen Zweck verfolgt und
- die Spende ausschließlich satzungsgemäß einsetzt.

Im Streitfall enthielt die von der Fundaciò ausgestellte Spendenbescheinigung nicht den notwendigen Passus, dass die Zuwendungsempfängerin die Spende nur für ihre satzungsmäßigen Zwecke verwende. Von diesem durch die Zuwendungsbestätigung dokumentierten Verwendungsnachweis kann jedoch bei ausländischen Körperschaften nicht abgesehen werden (ebenso neben der Vorinstanz auch FG Bremen in DStRE 12, 1321, Rn. 76, und FG Münster in EFG 12, 1539, Rn. 38). Mit dieser Erklärung übernimmt der Spendenempfänger die Verantwortung für die ordnungsgemäße Erfüllung der Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen und schafft damit die Grundlage dafür, dass ein anderer Staat auf seinen Steueranspruch verzichtet (Förster, DStR 13, 1516). Vor diesem Hintergrund ist es nicht unverhältnismäßig, den Spendenabzug nur zuzulassen, wenn eine ausländische Einrichtung die ausschließlich satzungsgemäße Verwendung der Spende in der Zuwendungsbescheinigung bestätigt.

3. Fortsetzung der strengen Sichtweise

Bereits zuvor hatte sich der BFH mit der Anerkennung von Auslandsspenden befassen müssen. Das FG Bremen (8.6.11, 1 K 63/10 (6), DStRE 12, 1321) legte in einem Spendenfall mit Auslandsbezug einen großzügigen Maßstab an die Nachweisanforderungen der §§ 51 bis 68 AO bei einer Körperschaft der russisch-orthodoxen Kirche mit Sitz und Geschäftsleitung in Italien an. Unter anderem führte es aus, dass das Festhalten an einer strengen formalen Satzungskonformität unter Berücksichtigung der Stauffer- und Persche-Entscheidungen des EuGH zu einem Verstoß gegen den EG-rechtlichen Effektivitätsgrundsatz führen könnte. Insbesondere seien die Voraussetzungen des § 61 AO für eine satzungsmäßige Vermögensbindung dann als erfüllt anzusehen, wenn das Recht des Sitzstaats eine staatliche Vereinigungsaufsicht kennt, deren Aufgabe es u.a. ist, die ordnungsgemäße Verwendung der Vereinigungsmittel für die von der Vereinigung verfolgten Zwecke zu überprüfen. Dies sei nach den Vorschriften des Italienischen Zivilgesetzbuchs der Fall. Zudem stehe der deutschen Finanzverwaltung auch in Form der Amtshilferichtlinie eine zumutbare Überprüfungsmöglichkeit im Wege eines Amts-

Diese Anforderungen stellt der BFH

Passus der zweckgebundenen Verwendung fehlte in der Bescheinigung

FG Bremen lehnte Festhalten an strenger Satzungskonformität ab

hilfersuchens an die staatliche Vereinigungsaufsichtsbehörde des Sitzstaats zur Verfügung, in deren Rahmen sie die Einhaltung der deutschen materiellen Gemeinnützigkeitsanforderungen überprüfen lassen könne. Entsprechend sei eine an die italienische Körperschaft geleistete Spende als Aufwand nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG abziehbar.

Der BFH bestätigte im Rahmen der Revision die Rechtsprechung des FG Bremen nicht (BFH 17.9.13, I R 16/12, BFHE 243, 319, BStBl II 14, 440). Die Anforderungen an die satzungsmäßige Vermögensbindung nach § 61 AO liegen – so der BFH – nicht vor. Durch den Grundsatz der Vermögensbindung soll sichergestellt werden, dass das Vermögen, das die Körperschaft unter den Vorgaben des Gemeinnützigkeitsrechts gebildet hat, auch auf Dauer für steuerbegünstigte Zwecke verwendet wird. Darüber hinaus muss die Vermögensbindung nach § 61 Abs. 1 AO in der Satzung so genau bestimmt sein, dass die Steuerbegünstigung des Zwecks, für den das Vermögen bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks verwendet werden soll, aufgrund der Satzung geprüft werden kann.

Im Streitfall war der Buchnachweis über die Vermögensbindung nicht geführt. Zum einen enthält die Satzung keine Regelungen zur Vermögensverwendung bei Wegfall des Zwecks des Vereins. Zum anderen kann den für den Fall der Auflösung des Vereins getroffenen Satzungsregelungen nicht entnommen werden, dass das Vermögen nur für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden darf. Da die Satzung das konkrete Tätigkeitsfeld der Empfängerorganisationen (Destinatäre) nicht benennt, kann sie auch die Vermögensverwendung zugunsten der steuerbegünstigten Zwecke i.S. der §§ 52 bis 54 AO nicht sicherstellen. Entgegen der Ansicht des FG verstößt die Regelung des § 9 Abs. 1 Nr. 2 S. 2c KStG – soweit aus ihr abzuleiten ist, dass auch für die von § 62 AO a.F. nicht ausgenommenen Spendenempfänger mit Sitz in einem Mitgliedstaat der EU die satzungsmäßige Vermögensbindung nach § 61 AO (i.V. mit § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO) zu beachten ist – nicht gegen die EU-rechtlich garantierte Kapitalverkehrsfreiheit. Daher kann es vorliegend auch nicht in Betracht kommen, die allgemein für inländische Spendenempfänger geltenden Anforderungen an die satzungsmäßige Vermögensbindung im Rahmen einer unionsrechtskonformen Auslegung mit Rücksicht darauf abzumildern, dass der Verein in Rom ansässig ist.

4. Ausblick

Es ist festzustellen, dass die Geltendmachung von Spenden ins Ausland mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden ist, im Ergebnis häufig zu einem Ausschluss der Spendenanerkennung führen dürfte. Dieses Ergebnis kann kaum befriedigen. Insofern wird auch auf Hüttemann verwiesen. Er hält es für wünschenswert, wenn der BFH – wie seinerzeit in der Rechtssache Stauffer – durch eine Vorlage an den EuGH zumindest einen neuen Anstoß zur Fortentwicklung des europäischen Spendenrechts geben würde (Hüttemann Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl., S. 76, Rn. 1.138). Mit der vorliegenden Entscheidung hat der BFH von dieser Möglichkeit – leider – keinen Gebrauch gemacht. Soweit erkennbar liegen dem BFH zurzeit auch keine weiteren Entscheidungen zur Spendenanerkennung mit Auslandsbezug vor.

**BFH lehnt liberalere
Auffassung des
FG Bremen ab**

**BFH hat leider auf
Vorlage beim EuGH
verzichtet**