BFH v. 21.01.2015 - X R 7/13 BStBl 2015 II S. 588

Spendenabzug bei Zuwendungen an eine im EU-/EWR-Ausland ansässige Stiftung

Leitsatz

1. Die Anforderung eines bereits erstellten und bei der ausländischen Stiftungsbehörde eingereichten Tätigkeits- oder Rechenschaftsberichts durch die Finanzverwaltung bzw. durch das FG ist eine unionsrechtlich zulässige Maßnahme der Steueraufsicht. Sie ist sowohl geeignet als auch erforderlich sowie angemessen, um beurteilen zu können, ob die ausländische Stiftung die Voraussetzungen des § 63 AO erfüllt.

2. Aus unionsrechtlichen Gründen kann nicht verlangt werden, dass die Zuwendungsbestätigung einer ausländischen Stiftung dem amtlich vorgeschriebenen Vordruck gemäß § 50 EStDV entspricht. Zu den notwendigen Bestandteilen der Zuwendungsbestätigung einer ausländischen Stiftung gehört aber, dass die ausländische Stiftung bescheinigt, sie habe die Spende erhalten, verfolge den satzungsgemäßen gemeinnützigen Zweck und setze die Spende ausschließlich satzungsgemäß ein.

Gesetz(e):

AEUV Art. 63; EStG § 10b; EStG § 52 Abs. 24e Satz 5; EStDV § 50 Abs. 1; AO § 55 Abs. 1 Nr. 4; AO § 52; AO § 63; AO § 90 Abs. 2; AO § 117 Abs. 1; KStG § 5 Abs. 1 Nr. 9;

Instanzenzug:

FG Düsseldorf vom 14. Januar 2013 11 K 2439/10 E (EFG 2013, 678) BFH - X R 7/13, Verfahrensverlauf

Tatbestand

1 I. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2007 machten sie eine Zuwendung des Klägers an die Fundaciò, eine Stiftung spanischen Rechts mit Sitz in P auf einer balearischen Insel, in Höhe von 15.000 € als Sonderausgabe gemäß § 10b des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG a.F.) geltend. Nach der Satzung der im Jahr 2003 gegründeten Fundaciò handelt es sich bei der Zuwendungsempfängerin um eine gemeinnützige Stiftung, die die Förderung der Lehre und der Erziehung, der Kunst und der Kultur, die Hilfe für Jugendliche und Senioren in allen Formen, ärztlichen Beistand sowie die selbstlose Hilfe für Personen, die aufgrund ihres physischen oder psychischen Zustandes die Hilfe Dritter benötigen, bezweckt. Sie ist als gemeinnützige Einrichtung im balearischen Stiftungsregister eingetragen. Der Stiftungsvorstand besteht aus A, B und einer in T ansässigen deutschen gemeinnützigen Stiftung, vertreten durch deren Geschäftsführer C. Die von den Klägern zunächst beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt —FA—) eingereichte, in spanischer Sprache verfasste Spendenbescheinigung wies als Zuwendenden die K-GmbH aus. Da das FA die Spende im Hinblick auf die ausländische Zuwendungsempfängerin nicht berücksichtigte, legten die Kläger Einspruch ein und beriefen sich auf die Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) vom 27. Januar 2009 C-318/07 —Persche— (Slg. 2009, I-359).

2 Das FA wies den Einspruch als unbegründet zurück, insbesondere weil eine Bestätigung der Fundaciò fehle, dass sie eine Spende des Klägers erhalten habe. Die vorgelegte Bescheinigung nenne nicht den Kläger, sondern die K-GmbH als Zuwendenden. Der Spendenabzug sei somit —ungeach-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

tet der Frage, ob die Fundaciò nach inländischen Maßstäben als gemeinnützig anzuerkennen sei— nicht möglich.

3 Zur Begründung ihrer Klage machten die Kläger geltend, die begünstigte ausländische Einrichtung müsse zwar die Voraussetzungen der nationalen Rechtsvorschriften erfüllen; der Nachweis könne aber sowohl durch die von Seiten des FA angeforderten Unterlagen als auch durch ein Amtshilfeersuchen geführt werden. Es sei unverhältnismäßig, sie mit erheblichem Kostenaufwand zu belasten. Der Steuerpflichtige werde aufgrund des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 16. Mai 2011 (BStBl I 2011, 559), das zu hohe Nachweisanforderungen enthalte, mit dem Nachweis der Gemeinnützigkeit des ausländischen Spendenempfängers überfordert. Die Identität der für die deutsche Stiftung und die Fundaciò handelnden Personen zeuge zudem davon, dass in beiden Stiftungen dieselben gemeinnützigen Ziele verfolgt würden.

4 Die Kläger legten zudem eine auf den Kläger lautende Original-Spendenbescheinigung vor. In diesem „Spendenbescheinigungsformular für Juristische Personen" bescheinigte der Sekretär der Fundaciò am 23. Oktober 2007, er habe am 11. Juli 2007 von dem Kläger den Betrag von 15.000 € per Überweisung erhalten. Er bescheinige dies für Zwecke gemäß § 24 des Gesetzes 49/2002 zur Abgabenregelung für gemeinnützige Einrichtungen und zur Förderung des Mäzenatentums. In der Bescheinigung findet sich außerdem ein Hinweis darauf, dass der Spendenbetrag von der Einkommensteuerschuld abgezogen werden könne, die sich um Abzüge und Vergünstigungen nach Kapiteln I, III und IV des Titel VI des Körperschaftsteuergesetzes 43/1995 verringere. Weitere Erklärungen oder Informationen enthält die Bescheinigung nicht.

5 Weiterhin reichten die Kläger folgende Nachweise ein: den Beleg über die Eintragung der Stiftung ins Stiftungsregister der Balearen mit deutscher Übersetzung, den Anerkennungsbescheid der Balearen-Regierung ohne deutsche Übersetzung, die Satzung der Stiftung, die Satzung der Fundaciò mit deutscher Übersetzung, eine Stellungnahme der die Fundaciò betreuenden Rechtsanwältin, die spanische Körperschaftsteuererklärung, die Bilanz mit teilweiser deutscher Übersetzung sowie die Gewinn- und Verlustrechnung der Fundaciò, jeweils für 2007. Zudem beantragten die Kläger, den Sekretär der Fundaciò und Geschäftsführer der deutschen Stiftung, C, zur Frage zu hören, ob die Mittelverwendung und Rücklagenbildung im Jahr 2007 hinsichtlich der Stiftung den Gemeinnützigkeitsvorschriften entsprochen habe.

6 Das Finanzgericht (FG) hat die Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 678 veröffentlichten Urteil abgewiesen. Es fehle an den Voraussetzungen des § 10b Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG, da zum einen die Satzung der Fundaciò keine hinreichende Vermögensbindung i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 4 der Abgabenordnung (AO) vorschreibe. Zum anderen hätten die Kläger nicht nachgewiesen, dass die Fundaciò nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen Zwecken diene. Darüber hinaus genüge die von den Klägern eingereichte Zuwendungsbestätigung nicht den gesetzlichen Anforderungen.

7 Ihre Revision begründen die Kläger damit, sie hätten die Vorgaben des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts im Streitfall —im Gegensatz zur Auffassung des FG und des FA— erfüllt. In der Satzung der Fundaciò komme das Erfordernis der steuerbegünstigten Verwendung des Vermögens hinreichend zum Ausdruck, da in § 35 Nr. 2 der Satzung ausdrücklich geregelt sei, der Erlös aus der Liquidierung des Guthabens werde an Stiftungen oder an andere vom Stiftungsrat im Voraus und in Übereinstimmung mit den gesetzlichen Bestimmungen ausgesuchte Institutionen mit ähnlichen Zwecken weitergegeben. Unter Berücksichtigung der Satzungsregelungen in § 1, wonach die Fundaciò gemeinnützig tätig sei, sowie des § 7, der die gemeinnützigen Zwecke festlege, sei im Wege der Auslegung festzustellen, dass die Mittel sehr wohl nur für steuerbegünstigte Zwecke i.S. der §§ 52 bis 54 AO verwendet werden dürften, so dass nicht gegen § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO verstoßen werde. Dies gelte erst recht, weil die in Deutschland als gemeinnützig anerkannte Stiftung zum Stiftungsvorstand der Fundaciò gehöre.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

8 Das ausschließliche Abstellen auf den Inhalt der Satzung einer ausländischen Einrichtung verstoße zudem gegen den unionsrechtlichen Effektivitätsgrundsatz, wie er in dem EuGH-Urteil Persche in Slg. 2009, I-359 zum Ausdruck komme. Das Erfordernis der satzungsmäßigen Vermögensbindung würde ansonsten dazu führen, dass die nach einem ausländischen Recht, welches ein solches Erfordernis nicht kennt, errichtete Einrichtung bereits von vornherein aus dem Anwendungsbereich des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts herausfalle (so auch FG Bremen, Urteil vom 8. Juni 2011 1 K 63/10 (6), Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst —DStRE— 2012, 1321).

9 Die an die Satzung einer ausländischen Stiftung zu stellenden Voraussetzungen seien als erfüllt anzusehen, wenn das Recht des Sitzstaates eine staatliche Vereinsaufsicht kenne, deren Aufgabe es u.a. sei, die ordnungsgemäße Verwendung der Mittel zu überprüfen. Im Streitfall sei die Fundaciò in Spanien als gemeinnützig anerkannt worden. Sie werde in Spanien im Stiftungsregister sowie beim Finanzamt geführt und unterliege einer Stiftungsaufsicht. Hinzu komme, dass sie letztlich —auch wenn sie als selbstständige Stiftung in Spanien gegründet wurde— der in Deutschland ansässigen gemeinnützigen Stiftung angegliedert sei. Dies belege schon die Tatsache, dass eine wesentliche Projektarbeit der deutschen Stiftung in Spanien am Sitz der Fundaciò erfolge.

10 Da die gesetzliche Neuregelung des Spendenabzugs erst mit dem Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 8. April 2010 (BGBl I 2010, 386) eingeführt worden sei, habe für die Fundaciò zudem nicht die Möglichkeit bestanden, ihre Satzung rückwirkend ab dem Streitjahr 2007 zu ändern. Vor diesem Hintergrund müsse für bereits bestehende Satzungen ein Bestandsschutz gelten.

11 Die Kläger sind der Auffassung, die eingereichten Unterlagen reichten zum Nachweis aus, dass die Fundaciò nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung die Mittel ausschließlich und unmittelbar für gemeinnützige Zwecke eingesetzt habe. Sie hätten ihre erweiterten Mitwirkungspflichten gemäß § 90 Abs. 2 AO erfüllt, indem sie die entsprechenden Unterlagen dem FG vorgelegt hätten. Weitere Unterlagen hätten sie von der Fundaciò nicht erhalten.

12 Die Bilanz sowie die Gewinn- und Verlustrechnung für das Jahr 2007 zeigten dezidiert die Einnahmen und Ausgaben sowie die der Fundaciò gehörenden Vermögensgegenstände auf. Sie verdeutlichten ebenfalls, welche Rücklagen gebildet worden seien. Die Forderung, die Einnahmen und Ausgaben weiter aufzuschlüsseln, übersteige die unionsrechtlich zulässigen Nachweisanforderungen. Aus den eingereichten Unterlagen sei ersichtlich, dass die Fundaciò ihren satzungsmäßigen Zweck auch tatsächlich ausübe. Dies belege schon die Internetpräsenz, die erstinstanzlich zu den Akten gereicht worden sei. Hier finde sich auch ein entsprechender Link zur Tätigkeit in P. Die detaillierten, auf den maßgeblichen Internetseiten befindlichen Informationen belegten, dass die Fundaciò die erzielten Mittel hierfür verwende. Andernfalls würde die Fundaciò nicht als gemeinnützige Stiftung im spanischen Stiftungsregister geführt. Gegenteilige Erkenntnisse, die die gemeinnützige Tätigkeit in Abrede stellen könnten, hätten weder das FA noch das FG vorgebracht.

13 Die vom FG geforderten Nachweise seien von einem Steuerpflichtigen praktisch nicht zu leisten. Sie führten im Ergebnis dazu, dass der Spender die Daten zusammenzustellen habe, die ansonsten das FA von der gemeinnützigen Einrichtung anlässlich einer Außenprüfung nach nationalem Recht anfordere. Hierin liege eine Überspannung der Nachweisanforderungen, die zu einem Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit führe (vgl. dazu Geserich, Neue Wirtschaftsbriefe 2011, 2188).

14 Dies gelte umso mehr, als sich die Kläger nicht auf die Vertrauensschutzregelung des § 10b Abs. 4 EStG berufen könnten, da eine Spendenhaftung nur sinnvoll sein dürfte, wenn eine inländische Haftungsmasse existiere, auf die die Finanzbehörden nachträglich zugreifen könnten (vgl. Hüttemann/Helios, Der Betrieb —DB— 2009, 701). Weil es hieran fehle, verstoße das deutsche Spendenrecht auch weiterhin gegen unionsrechtliche Vorgaben.

15 Unabhängig davon, hätte das FG den benannten Zeugen C zu der Frage der Mittelverwendung und der Rücklagenbildung bei der Fundaciò hören müssen. Sie, die Kläger, hätten ansonsten über keine

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Nachweise verfügt, um den Spendenabzug zu erhalten. Von der Geschäftsführung der Fundaciò hätte hingegen weitere Aufklärung erlangt werden können. Es sei zwar im Grundsatz zutreffend, dass aufgrund der Grundsätze des EuGH-Urteils Persche in Slg. 2009, I-359 von den Finanzbehörden nicht verlangt werden könne, die notwendigen Unterlagen im Wege der Amtshilfe einzuholen. Im Streitfall hätten sie sich aber bemüht, alle erforderlichen Unterlagen, teils mit Übersetzung, beizubringen sowie durch C Beweis für die Mittelverwendung angetreten. In einer solchen Situation wäre es angezeigt gewesen, durch die spanische Steuerbehörde die Frage klären zu lassen, ob die Gelder der Stiftung auch gemeinnützigkeitsrechtlich verwandt worden seien. Da Spanien sowohl Amtshilfe als auch Unterstützung bei der Beitreibung leiste, hätte eine Anfrage als sachnähere Informationsquelle in Betracht gezogen werden müssen.

16 Der Spendenabzug sei auch nicht deshalb zu versagen, weil die Zuwendungsbestätigung nicht den Anforderungen des § 50 Abs. 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStDV) genüge. Sie müsse weder dem amtlichen Vordruck entsprechen noch den Hinweis enthalten, dass die Zuwendungsempfängerin die Spende nur für ihre satzungsmäßigen Zwecke verwende. Es handele sich um eine Zuwendung aus dem Jahr 2007, bei der zumindest eine Vertrauensschutzregelung dahingehend bestehen müsse, dass eine Zuwendungsbestätigung unter Berücksichtigung der Satzung der Stiftung ausreiche, aus der erkennbar sei, dass die Stiftung gemeinnützige Zwecke verfolge. Zudem handele es sich um die Spendenbescheinigung einer spanischen Stiftung, der ein derartiges Erfordernis nicht bekannt sei.

17 Die Kläger beantragen,

das angefochtene Urteil aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 in Gestalt des Änderungsbescheides vom 22. April 2009 und der Einspruchsentscheidung vom 16. Juni 2010 dahingehend zu ändern, dass die Zuwendung an die Fundaciò in Höhe von 15.000 € als Sonderausgabe berücksichtigt wird.

18 Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Gründe

19 II. Die Revision ist unbegründet.

20 Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Kläger die für den Spendenabzug nach § 10b Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 8. April 2010 (BGBl I 2010, 386, —EStG—) i.V.m. § 50 Abs. 1 EStDV erforderlichen Voraussetzungen nicht erfüllt haben. Die Kläger haben weder nachgewiesen, dass die Fundaciò die Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung gemäß § 63 AO erfüllt (unter 1.), noch haben sie eine ausreichende Zuwendungsbestätigung vorgelegt (unter 2.).

21 1. Gemäß § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG können Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge) zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke i.S. der §§ 52 bis 54 AO insgesamt bis zu 20 Prozent des Gesamtbetrags der Einkünfte oder 4 Promille der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter als Sonderausgaben abgezogen werden. Voraussetzung nach § 10b Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG ist, dass diese 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 Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abkommen) Anwendung findet, und die nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 i.V.m. § 5 Abs. 2 Nr. 2 Halbsatz 2 des Körperschaftsteuergesetzes (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 Geschäfts-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

führung 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 Satz 3 EStG). Diese Gesetzesfassung ist in allen Fällen anzuwenden, in denen die Einkommensteuer —wie im Streitfall— noch nicht bestandskräftig festgesetzt worden ist (§ 52 Abs. 24e Satz 5 EStG).

22 a) Dass für die Überprüfung der steuerlichen Abziehbarkeit der Spende der Kläger an die Fundaciò das deutsche Steuerrecht maßgeblich ist, verstößt nicht gegen die Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 56 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft in der Fassung des Vertrags von Nizza zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union, der Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften, sowie einiger damit zusammenhängender Rechtsakte (—EG—, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften —ABlEG— 2002, Nr. C-325, 1), nunmehr Art. 63 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union in der Fassung des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (—AEUV—, Amtsblatt der Europäischen Union 2008, Nr. C-115, 47). Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH sowie des Bundesfinanzhofs (BFH) wird Art. 56 EG (jetzt Art. 63 AEUV) 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 (s. z.B. EuGH-Urteile vom 14. September 2006 C-386/04 —Centro di Musicologia Walter Stauffer—, Slg. 2006, I-8203, Rz 39 und 48; Persche in Slg. 2009, I-359, Rz 54 f.; vom 16. Juni 2011 C-10/10 —Kommission/Österreich—, Slg. 2011, I-5389, Rz 32; BFH-Urteile vom 20. Dezember 2006 I R 94/02, BFHE 216, 269, BStBl II 2010, 331, unter III.3.a, und vom 27. Mai 2009 X R 46/05, BFH/NV 2009, 1633, unter II.3. und 4.). Den Mitgliedstaaten steht 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 (vgl. EuGH-Urteil Centro di Musicologia Walter Stauffer in Slg. 2006, I-8203, Rz 39).

23 b) 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 ihre tatsächliche Geschäftsführung den Erfordernissen des Absatzes 1 entspricht, ist gemäß § 63 Abs. 3 AO durch ordnungsmäßige Aufzeichnungen über ihre Einnahmen und Ausgaben zu führen.

24 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.

25 Auch dies ist 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 Steuervergünstigungen 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 in Slg. 2009, I-359, Rz 57— 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.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

26 c) Die Kläger sind ihrer Nachweispflicht nicht nachgekommen. Zu Recht haben sowohl das FG als auch das FA erkannt, dass von ihnen keine Unterlagen vorgelegt worden sind, die eine Überprüfung der tatsächlichen Geschäftsführung der Fundaciò ermöglicht hätten.

27 aa) 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 (so BFH-Urteil vom 23. Juli 2003 I R 29/02, BFHE 203, 251, BStBl II 2003, 930, unter II.5.; a.A. Anwendungserlass zur Abgabenordnung zu § 63 Nr. 1 Satz 1, BStBl I 2014, 291). 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 (BFH-Urteil in BFHE 203, 251, BStBl II 2003, 930, unter II.5.).

28 Wurden jedoch —wie im Streitfall vorgetragen— 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.

29 bb) Weder der von den Klägern vorgelegten spanischen Körperschaftsteuererklärung noch der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung der Fundaciò für 2007 lassen sich Anhaltspunkte für die genaue Tätigkeit der Fundaciò entnehmen. Das in der eingereichten Bilanz für das Jahr 2007 enthaltene Anlagevermögen von lediglich 25.000 € deutet vielmehr eher darauf hin, dass sich die Finca, die für die gemeinnützige Tätigkeit der Fundaciò nach den Angaben der Kläger besonders wichtig zu sein scheint, nicht im Eigentum der Fundaciò befunden haben dürfte. Ob und inwieweit in den in der Gewinn- und Verlustrechung aufgeführten sonstigen Betriebskosten in Höhe von ca. 18.000 € möglicherweise Aufwendungen für die Finca enthalten sind, ist nicht erkennbar.

30 Die tatsächliche Geschäftsführung der Fundaciò kann auch nicht durch den Internetauftritt der Stiftung sowie das dem FG überlassene „S-BLATT" 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 Fundaciò den Vorgaben des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts entspricht.

31 Dass die Fundaciò nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen Zwecken dient, wird schließlich ebenso wenig durch die Bestätigung der Rechtsanwältin nachgewiesen, wonach die Fundaciò der spanischen Stiftungsaufsicht unterliege und der Vorstand mindestens einmal jährlich Rechenschaft ablegen und Jahresabschlüsse mitsamt detaillierten Berichten vorlegen müsse. Hierfür wäre vielmehr notwendig gewesen, die bei der spanischen Stiftungsaufsicht einzureichenden Rechenschaftsberichte vorzulegen. Dies ist trotz Aufforderung durch das FG nicht geschehen.

32 Die von den Klägern beantragte Vernehmung des Geschäftsführers der Fundaciò kann die Vorlage dieser Unterlagen nicht ersetzen.

33 d) Die Anforderung des FG, weitere —aussagekräftige— Unterlagen, insbesondere die bei der spanischen Stiftungsbehörde einzureichenden Rechenschaftsberichte vorzulegen, verstößt nicht gegen das Unionsrecht. Durch die den Klägern auferlegte Nachweispflicht wird zwar die Kapitalverkehrsfreiheit gemäß des Art. 56 EG (jetzt Art. 63 AEUV) eingeschränkt, die Einschränkung ist aber

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

durch die Gewährleistung der Steueraufsicht und Steuerkontrolle gerechtfertigt und als solche nicht unverhältnismäßig.

34 aa) Der EuGH hat 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 (vgl. z.B. Urteil vom 10. Februar 2011 C-436/08 und C-437/08 —Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen—, Slg. 2011, I-305, Rz 95 und die dort angeführte Rechtsprechung).

35 Der EuGH hat jedoch ebenso gemahnt, die entsprechende Beurteilung dürfe nicht zu formalistisch erfolgen (Urteil vom 30. Juni 2011 C-262/09 —Meilicke II—, Slg. 2011, I-5669, Rz 46). 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 Centro di Musicologia Walter Stauffer in Slg. 2006, I-8203, Rz 48, und Persche in Slg. 2009, I-359, Rz 55).

36 bb) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze sieht der erkennende Senat im Streitfall in der Anforderung des bereits erstellten und der spanischen Stiftungsbehörde eingereichten Tätigkeits- oder Rechenschaftsberichts eine zulässige Maßnahme der Steueraufsicht, die sowohl geeignet als auch erforderlich sowie angemessen ist, um beurteilen zu können, ob die Fundaciò die Voraussetzungen des § 63 AO erfüllt. Es bedarf im Streitfall daher keiner Entscheidung, ob die von der Finanzverwaltung im BMF-Schreiben in BStBl I 2011, 559 geforderten Nachweise über die unionsrechtlichen Vorgaben hinausgehen.

37 e) Soweit die Kläger meinen, im Streitfall wäre es angezeigt gewesen, im Wege der Amtshilfe durch die spanische Steuerbehörde die gemeinnützige Verwendung der Stiftungsgelder klären zu lassen, fehlt es an einer entsprechenden rechtlichen Verpflichtung des FA.

38 Der EuGH hat unter Hinweis auf Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie 77/799/EWG vom 19. Dezember 1977 (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 (EuGH-Urteil Persche in Slg. 2009, I-359, Rz 64 f.; vgl. hierzu auch Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach, § 10b EStG Rz 53).

39 Auch nach innerstaatlichem Recht (vgl. § 117 Abs. 1 AO) kann eine Finanzbehörde zwischenstaatliche Amtshilfe in Anspruch nehmen; sie ist dazu indes nicht verpflichtet. Es sind im Streitfall keine Anhaltspunkte erkennbar, warum das Ermessen des FA (vgl. dazu Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 117 AO, Rz 12) auf null reduziert sein könnte, so dass das FA sich die notwendigen Informationen per Amtshilfe über die spanischen Behörden hätte beschaffen müssen. Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass die Fundaciò die von ihr bei der spanischen Stiftungsbehörde einzureichenden Jahres- und Rechenschaftsberichte den Klägern nicht zur Verfügung gestellt hat und es so weder dem FA noch dem FG ermöglicht wurde, diese zur Überprüfung ihrer tatsächlichen Geschäftstätigkeit heranzuziehen.

40 f) Der Steuerpflichtige hat nach deutschem Verfahrensrecht die Beweislast für steuermindernde Tatsachen. Damit war es Aufgabe der Kläger, die Erfüllung der Voraussetzungen für einen Sonderausgabenabzug nachzuweisen. Ihr Vorbringen, weder das FA noch das FG hätten Erkenntnisse vorgebracht, die die gemeinnützige Tätigkeit der Fundaciò in Abrede stellen könnten, geht daher fehl.

41 2. Die von den Klägern eingereichte Zuwendungsbestätigung genügt zudem nicht den gesetzlichen Anforderungen.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

42 a) § 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 materiell-rechtliche Voraussetzung für den Sonderausgabenabzug von Zuwendungen (vgl. Senatsurteil vom 19. Juli 2011 X R 32/10, BFH/NV 2012, 179, Rz 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 Satz 1 EStG förderungswürdigen Zwecke verwendet (s. BFH-Urteil vom 19. März 1976 VI R 72/73, BFHE 118, 224, BStBl II 1976, 338).

43 b) Die Kläger haben eine Spendenbescheinigung vorgelegt, die —vermutlich— den Vorgaben des spanischen Rechts entspricht. Zwar sind die Bescheinigungen, die eine Einrichtung ausstellt, die in ihrem Sitzmitgliedstaat die Voraussetzungen der Rechtsvorschriften dieses Mitgliedstaats für die Gewährung von Steuervergünstigungen erfüllt, nach der Rechtsprechung des EuGH insbesondere dann nicht unerheblich, wenn die Gewährung von Steuervergünstigungen für gemeinnützige Tätigkeiten von identischen Voraussetzungen abhängig gemacht wird (so EuGH-Urteil Persche in Slg. 2009, I-359, Rz 58).

44 Hiervon kann im Streitfall aber nicht ausgegangen werden, da sich die Anforderungen, die an eine Zuwendungsbestätigung zu stellen sind, im spanischen und deutschen Steuerrecht unterscheiden.

45 In der von den Klägern vorgelegten Spendenbescheinigung hat C den Erhalt eines Betrages in Höhe von 15.000 € vom Kläger bescheinigt sowie erklärt, diese Bescheinigung sei für Zwecke gemäß § 24 des Gesetzes 49/2002 zur Abgabenregelung für gemeinnützige Einrichtungen und zur Förderung des Mäzenatentums erteilt worden. Zudem ist ein Hinweis auf die Abziehbarkeit des Spendenbetrags nach spanischem Ertragsteuerrecht enthalten. Nach deutschem Steuerrecht dürfen Zuwendungen gemäß § 10b EStG i.V.m. § 50 Abs. 1 EStDV in der im Streitjahr gültigen Fassung demgegenüber nur abgezogen werden, wenn sie durch eine Zuwendungsbestätigung nachgewiesen werden, die der Spendenempfänger nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck (s. BMF-Schreiben vom 13. Dezember 2007 IV C 4 - S 2223/07/0018, BStBl I 2008, 4) erstellt hat.

46 c) Da es das autonome Recht der Mitgliedstaaten ist, unter Beachtung des Unionsrechts zu entscheiden, unter welchen Voraussetzungen sie gemeinnütziges Handeln fördern wollen (s. oben unter II.1.a), obliegt ihnen grundsätzlich auch die Ausgestaltung der Anforderungen, die an die Nachweise zu stellen sind (vgl. EuGH-Urteil Meilicke II in Slg. 2011, I-5669, Rz 45).

47 Wird eine Bescheinigung nicht in der Form vorgelegt, die durch die Rechtsvorschriften des Besteuerungsmitgliedstaats vorgesehen ist, erlaubt sie es aber den Steuerbehörden dennoch, klar und genau zu überprüfen, ob die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme eines Steuervorteils vorliegen, muss diese Bescheinigung von den Behörden als mit der Vorlage der entsprechenden Bescheinigung gleichwertig angesehen werden (so EuGH-Urteil Meilicke II in Slg. 2011, I-5669, Rz 46 zur Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung). Aus unionsrechtlichen Gründen kann daher nicht verlangt werden, dass die Bestätigung einer ausländischen Stiftung dem amtlich vorgeschriebenen Vordruck i.S. des § 50 EStDV entspricht.

48 Zu den notwendigen Bestandteilen der Zuwendungsbestätigung einer ausländischen gemeinnützigen Einrichtung gehört indes, dass der ausländische Spendenempfänger bescheinigt, er habe die Spende erhalten, er verfolge den satzungsgemäßen gemeinnützigen Zweck und er setze die Spende ausschließlich satzungsgemäß ein (so auch FG Bremen in DStRE 2012, 1321, Rz 76; FG Münster vom 8. März 2012 2 K 2608/09 E, EFG 2012, 1539, Rz 36 ff.; Hüttemann/Helios, DB 2009, 701; Förs-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

ter, Deutsches Steuerrecht —DStR— 2013, 1516; Kirchhain, Internationale Wirtschaftsbriefe 2014, 421).

49 Im Streitfall hat das FA —von den Klägern unwidersprochen— darauf aufmerksam gemacht, die von der Fundaciò ausgestellte Spendenbescheinigung enthalte 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 2012, 1321, Rz 76, und FG Münster in EFG 2012, 1539, Rz 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 (s. Förster, DStR 2013, 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.

50 d) Anders als die Kläger meinen, besteht für die Spende an die Fundaciò kein Vertrauensschutz, weil auch im Jahr 2007 in der Zuwendungsbescheinigung die begünstigte Verwendung des zugewendeten Betrags bestätigt werden musste.

51 3. Da bereits aus den unter 1. und 2. dargestellten Gründen der Spendenabzug nicht zu gewähren ist, kann es der erkennende Senat im Streitfall dahingestellt sein lassen, ob in der Satzung der Fundaciò der Grundsatz der Vermögensbindung nach § 61 AO i.V.m. § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO ausreichend verankert wurde (zu den Anforderungen an die Satzung einer ausländischen Einrichtung in Bezug auf den Grundsatz der Vermögensbindung s. BFH-Urteil vom 17. September 2013 I R 16/12, BFHE 243, 319, BStBl II 2014, 440, Rz 12 ff.).

52 4. Nach Auffassung des erkennenden Senats ist die dargelegte Unionsrechtslage eindeutig. Sie entspricht sowohl den zitierten EuGH-Urteilen als auch der Rechtsprechung des BFH. Einer Vorlage an den EuGH gemäß Art. 267 Abs. 3 AEUV bedurfte es deshalb nicht (vgl. EuGH-Urteil vom 6. Oktober 1982 283/81, C.I.L.F.I.T., Slg. 1982, 3415).

53 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Gerichtsentscheidungen:
BFH 15.11.2017 - I R 39/15
BFH 25.10.2016 - I R 54/14
FG Hamburg 22.8.2016 - 3 K 36/16
FG Berlin-Brandenburg 3.9.2015 - 1 K 1004/14
FG Düsseldorf 14.1.2013 - 11 K 2439/10 E

Fundstelle(n):
AO-StB 2015 S. 191 Nr. 7
BB 2015 S. 1237 Nr. 21
BFH/NV 2015 S. 903 Nr. 6
BFH/PR 2015 S. 232 Nr. 7
BStBl II 2015 S. 588 Nr. 11
DB 2015 S. 12 Nr. 19
DB 2015 S. 1259 Nr. 22
DB 2015 S. 6 Nr. 19
DStR 2015 S. 989 Nr. 19
DStR 2016 S. 2678 Nr. 46
DStRE 2015 S. 696 Nr. 11

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

EStB 2015 S. 235 Nr. 7
ErbBstg 2015 S. 142 Nr. 7
ErbStB 2015 S. 155 Nr. 6
FR 2015 S. 713 Nr. 15
KÖSDI 2015 S. 19347 Nr. 6
NWB-Eilnachricht Nr. 20/2015 S. 1442
RIW 2016 S. 393 Nr. 6
StB 2015 S. 177 Nr. 6
StB 2016 S. 97 Nr. 4
StBW 2015 S. 562 Nr. 15
StBW 2015 S. 574 Nr. 15
StuB-Bilanzreport Nr. 11/2015 S. 438
Ubg 2015 S. 374 Nr. 6
ZIP 2015 S. 42 Nr. 21
[ZAAAE-89757]

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.