Urteil vom 19. Juli 2011, X R 32/10

Kein Spendenabzug aufgrund einer Zuwendungsbestätigung, die zum Zeitpunkt ihrer Ausstellung nicht hätte ausgegeben werden dürfen

BFH X. Senat

EStG § 10b Abs 1, EStDV § 50 Abs 1, EStG § 10b Abs 4 S 1, FGO § 114

vorgehend FG Köln, 13. Juli 2010, Az: 10 K 975/07

Leitsätze

1. NV: Eine Zuwendungsbestätigung, die eine Körperschaft zu einem Zeitpunkt ausstellt, zu dem für den am kürzesten zurückliegenden Veranlagungszeitraum kein Freistellungsbescheid, sondern ein Körperschaftsteuerbescheid ergangen ist, kann --vorbehaltlich der Vertrauensschutzregelung des § 10b Abs. 4 Satz 1 EStG-- nicht Grundlage für einen Sonderausgabenabzug der Zuwendung beim Zuwendenden sein, weil die Körperschaft zu diesem Zeitpunkt bereits dem Grunde nach nicht zur Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen befugt ist .

2. NV: Dies gilt auch dann, wenn der Körperschaft später für den Veranlagungszeitraum der Zuwendung ein Freistellungsbescheid erteilt wird. Die Möglichkeit der Körperschaft, ab diesem Zeitpunkt eine neue Zuwendungsbestätigung für die frühere Zuwendung auszustellen, bleibt unberührt .

Tatbestand

1 I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) begehrt den Abzug einer Spende, die er an einen Sportverein (V) geleistet hat.

2 Unter dem 27. November 2003 erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) gegen V Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2001, die dem Kläger --der als Steuerberater tätig ist-- als Empfangsbevollmächtigten des V bekannt gegeben wurden. In den Körperschaftsteuerbescheiden wurden die Besteuerungsgrundlagen geschätzt, weil V --so die Erläuterungen zu den Bescheiden-- trotz mehrfacher Aufforderung keine Steuererklärungen abgegeben habe und das FA daher nicht habe feststellen können, ob die tatsächliche Geschäftsführung des V mit dessen Satzung übereinstimme. Die Bescheide enthielten den ausdrücklichen Hinweis darauf, dass V nicht berechtigt sei, Zuwendungsbestätigungen auszustellen. Sie wurden bestandskräftig.

3 Am 17. Dezember 2003 wandte der Kläger dem V einen Betrag von 1.000 € zu und erhielt am selben Tage eine entsprechende Zuwendungsbestätigung. Darin heißt es u.a.: "Wir sind wegen Förderung des Sports nach dem letzten uns zugegangenen Freistellungsbescheid des FA ... vom 14. Juli 2003 für die Jahre 1996 bis 1998 nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der Körperschaftsteuer befreit."

4 In ihrer am 5. April 2005 abgegebenen Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2003 machten der Kläger und seine mit ihm zusammen veranlagte Ehefrau u.a. die Zuwendung an V als Sonderausgabe geltend. Das FA erließ am 11. Mai 2005 --insoweit erklärungsgemäß-- einen entsprechenden Einkommensteuerbescheid.

5 Auch für das Streitjahr 2003 wurde V zunächst zur Körperschaftsteuer veranlagt. Am 20. Juli 2005 legte V gegen den entsprechenden Bescheid Einspruch ein, den er mit Schreiben vom 19. Dezember 2005 begründete. Das FA half dem Einspruch am 11. Juli 2006 durch Erteilung eines Körperschaftsteuer-Freistellungsbescheids für 2003 ab. Darin wies es darauf hin, dass V berechtigt sei, Zuwendungsbestätigungen zu erstellen.

6 Aufgrund einer Mitteilung seiner Körperschaftsteuerstelle versagte das FA im angefochtenen geänderten Einkommensteuerbescheid 2003 vom 12. Januar 2007 den Abzug der Spende als Sonderausgabe. Zur Begründung führte es den Wegfall der Gemeinnützigkeit des V an. Im anschließenden Einspruchsverfahren berief sich der Kläger

auf den in der Zuwendungsbestätigung erwähnten Körperschaftsteuer-Freistellungsbescheid für die Jahre 1996 bis 1998, der niemals widerrufen worden sei, sowie auf das "anhängige" Einspruchsverfahren hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2003.

7 Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg. Das Urteil des Finanzgerichts (FG) ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 1993 abgedruckt. Das FG führte aus, V habe am 17. Dezember 2003 keine Zuwendungsbestätigung mehr ausstellen dürfen, da zuvor die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2001 ergangen seien. Vertrauensschutz nach § 10b Abs. 4 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) sei wegen der Kenntnis des Klägers von diesem Vorgang nicht zu gewähren. Der Freistellungsbescheid für 2003 vom 11. Juli 2006 entfalte nur für die Zukunft Rechtswirkungen. Bis zum Zeitpunkt seines Erlasses sei die Einkommensteuerstelle des FA an die Beurteilung der Körperschaftsteuerstelle gebunden gewesen, wonach V die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) nicht erfülle.

8 Mit seiner Revision rügt der Kläger, das FG habe sich nicht mit der Frage auseinandergesetzt, ob ein Verein, der bis kurz vor Erhalt der Spende als gemeinnützig behandelt worden war, nicht doch zur Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen berechtigt sei, wenn er sich gegen die Versagung der Steuerbefreiung wehre. Ansonsten könnten Vereine angesichts der langen Dauer von Rechtsbehelfsverfahren in ihrer Existenz bedroht sein. Potenzielle Spender, die Kenntnis davon erlangen würden, dass der Verein aktuell nicht als gemeinnützig behandelt werde, wären nicht bereit, Spenden zu leisten.

9 Ferner ist der Kläger der Auffassung, die zugunsten des V mit Bescheid vom 11. Juli 2006 ausgesprochene rückwirkende Steuerfreistellung für das Streitjahr 2003 begründe jedenfalls im Nachhinein die Abziehbarkeit der Zuwendung.

10 Der Kläger beantragt sinngemäß,

das angefochtene Urteil, den geänderten Einkommensteuerbescheid 2003 vom 12. Januar 2007 sowie die Einspruchsentscheidung vom 22. Februar 2007 aufzuheben.

11 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

12 Es ist der Auffassung, die vom Kläger aufgeworfene Existenzfrage stelle sich nicht. Denn V hätte für die Veranlagungszeiträume 2002 oder 2003 nach Behebung der Mängel der tatsächlichen Geschäftsführung eine vorläufige Körperschaftsteuer-Freistellungsbescheinigung beantragen können, die dann zur Erteilung von Zuwendungsbestätigungen berechtigt hätte. Da der Anspruch auf Erteilung einer solchen vorläufigen Bescheinigung auch im Wege der einstweiligen Anordnung durchgesetzt werden könne, bestehe ein hinreichend effektiver Rechtsschutz auch in solchen Fällen, in denen die Gemeinnützigkeit für abgelaufene Veranlagungszeiträume versagt worden sei.

Entscheidungsgründe

13 II. Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.

14 1. Zwischen den Beteiligten ist nicht streitig, dass --abgesehen von der Frage der Zuwendungsbestätigung-- sämtliche Voraussetzungen, an die § 10b EStG und die entsprechenden Regelungen der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) den Sonderausgabenabzug für geleistete Spenden im Streitjahr knüpfen, erfüllt sind: Der Kläger hat --in Gestalt einer Spende-- eine Ausgabe zur Förderung eines als besonders förderungswürdig anerkannten gemeinnützigen Zwecks (hier: Förderung des Sports gemäß § 48 Abs. 2 i.V.m. Anlage 1 Abschn. B Nr. 1 EStDV) geleistet. Aufgrund des im Körperschaftsteuer-Freistellungsverfahren für 2003 zugunsten des V ergangenen Abhilfebescheids steht nunmehr auch fest, dass --entsprechend der in § 49 Nr. 2 EStDV genannten Voraussetzung-- der Zuwendungsempfänger eine in § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG bezeichnete Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse ist. Zudem ist dem Kläger eine Zuwendungsbestätigung ausgestellt worden, deren äußere Form dem "amtlich vorgeschriebenen Vordruck" (für das Streitjahr § 50 Abs. 1 EStDV i.V.m. dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 18. November 1999, BStBl I 1999, 979) entspricht.

15 2. Ein Abzug der Zuwendung des Klägers als Sonderausgabe scheitert indes daran, dass V am 17. Dezember 2003 dem Grunde nach keine Zuwendungsbestätigung hätte ausstellen dürfen. Denn zuvor --am 27. November 2003--

waren gegen V Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2001 ergangen, in denen die Steuerbefreiung versagt worden war. Der Zuwendungsempfänger muss aber im Zeitpunkt der Ausstellung einer Zuwendungsbestätigung hierzu berechtigt sein.

16 a) Die Vorschrift des § 50 Abs. 1 EStDV ordnet an, dass Zuwendungen nur abgezogen werden dürfen, wenn sie durch eine Zuwendungsbestätigung nachgewiesen werden. Eine Zuwendungsbestätigung stellt daher nicht lediglich ein bloßes Mittel der Glaubhaftmachung einer einkommensteuerrechtlichen Abzugsposition dar, sondern eine unverzichtbare materiell-rechtliche Voraussetzung für den Sonderausgabenabzug von Zuwendungen (so schon zur Rechtslage vor Schaffung des § 50 EStDV Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19. März 1976 VI R 72/73, BFHE 118, 224, BStBl II 1976, 338; vom 25. August 1987 IX R 24/85, BFHE 151, 39, BStBl II 1987, 850, unter 2.a, und vom 17. Februar 1993 X R 119/90, BFH/NV 1994, 154, unter 3.a).

17 Eine Zuwendungsbestätigung, die von einer Körperschaft ausgestellt wird, die im --insoweit maßgeblichen-- Zeitpunkt der Ausstellung bereits dem Grunde nach zu einer solchen Handlung nicht befugt ist, kann daher nicht Grundlage für die Erlangung des Sonderausgabenabzugs sein.

18 In der Entscheidung in BFHE 118, 224, BStBl II 1976, 338 hat der BFH die zwingende Notwendigkeit der Vorlage einer Zuwendungsbestätigung --noch vor Schaffung der gesetzlichen Regelung in § 50 Abs. 1 EStDV-- daraus abgeleitet, dass der Steuerpflichtige auf diese Weise eine formalisierte Zusicherung des Zuwendungsempfängers beibringe, wonach dieser die Zuwendung nur für seine satzungsmäßigen und i.S. des § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG förderungswürdigen Zwecke verwende. Von einer Förderungswürdigkeit nach § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG kann aber keine Rede sein, wenn der Zuwendungsempfänger nach dem im Zeitpunkt der Ausstellung der Zuwendungsbestätigung aktuellen Stand seines Körperschaftsteuer-Veranlagungsverfahrens die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG nicht erfüllt.

19 In seinem Urteil in BFH/NV 1994, 154 (unter 3.a) hat der erkennende Senat darüber hinaus ausgeführt, mit der Zuwendungsbestätigung solle u.a. nachgewiesen werden, dass der Empfänger zu dem in § 48 Abs. 3 EStDV (in der im dortigen Streitjahr 1986 geltenden Fassung; entspricht § 49 EStDV in der im vorliegenden Streitjahr 2003 geltenden Fassung) genannten Personenkreis gehört. Eine Zuwendungsbestätigung, die zu einem Zeitpunkt ausgestellt wird, zu dem der Zuwendungsempfänger die Voraussetzungen der genannten Vorschrift nach dem damaligen Stand des Veranlagungsverfahrens gerade nicht erfüllt, kann diesen Nachweis aber nicht erbringen. Aus diesem Grunde kommt es auch nicht darauf an, dass die Angaben in einer Zuwendungsbestätigung --ungeachtet ihrer Bedeutung als materiell-rechtliche Voraussetzung für den Sonderausgabenabzug-- keine Bindungswirkung für das Besteuerungsverfahren entfalten (vgl. hierzu Senatsurteil vom 23. Mai 1989 X R 17/85, BFHE 157, 516, BStBl II 1989, 879, unter II.1.b).

20 b) Eine solche Zuwendungsbestätigung, zu deren Ausstellung seinerzeit keine Befugnis bestand, wird auch nicht --gewissermaßen rückwirkend-- dadurch ordnungsgemäß, dass sich im weiteren Körperschaftsteuer-Verfahren --ggf. durch Nachholung der bisher versäumten Erfüllung der steuerlichen Pflichten des Zuwendungsempfängers-- herausstellt, dass dieser im Jahr der Zuwendung doch die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG erfüllte.

21 Zwar darf in einem solchen Fall nachträglich eine Zuwendungsbestätigung für das Jahr der Zuwendung ausgestellt werden. Anlässlich dieser Ausstellung der Zuwendungsbestätigung hat der Zuwendungsempfänger --nunmehr im Lichte der ihm zukommenden Steuerbegünstigung-- indes erstmals verantwortlich auch alle übrigen Voraussetzungen des § 10b EStG zu prüfen, wozu zu einem früheren Zeitpunkt aufgrund des nach damaliger Bescheidlage fehlenden Gemeinnützigkeitsstatus des Zuwendungsempfängers noch kein Anlass bestand.

22 c) Dieser Beurteilung stehen die Einwendungen des Klägers nicht entgegen.

23 So wird durch diese Gesetzesauslegung der Rechtsschutz nicht unzumutbar verkürzt. Zwar gilt die nachträgliche Erteilung einer Bestätigung nicht als rückwirkendes Ereignis (§ 175 Abs. 2 Satz 2 der Abgabenordnung). Jedoch hat der Zuwendende die Möglichkeit, gegen den Einkommensteuerbescheid, in dem der Abzug der Zuwendung versagt worden ist, Einspruch einzulegen, und im Laufe dieses Einspruchsverfahrens oder eines ggf. anschließenden Klageverfahrens eine ordnungsgemäße Zuwendungsbestätigung eines hierzu befugten Ausstellers nachzureichen. Die Möglichkeit hierzu besteht bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung vor dem FG (vgl. auch hierzu Senatsurteil in BFH/NV 1994, 154, unter 3.b cc). Dies wäre dem Kläger im vorliegenden Verfahren ohne weiteres möglich gewesen, da der von V begehrte Körperschaftsteuer-Freistellungsbescheid noch vor Abschluss des Einspruchsverfahrens erteilt worden ist.

24 Zu keinem anderen Ergebnis führt auch die Erwägung des Klägers, potenzielle Spender, die Kenntnis von der aktuell fehlenden Gemeinnützigkeit des Vereins erlangen könnten, wären nicht bereit, Spenden zu leisten. Denn es ist eine durchaus nachvollziehbare und sinnvolle Handlungsweise potenzieller Spender, auch die Frage des Bestehens oder aber Fehlens der Gemeinnützigkeit der sich ihnen anbietenden Zuwendungsempfänger in ihre Entscheidungsfindung einzubeziehen. Beruht das Fehlen des Gemeinnützigkeitsstatus im Zeitpunkt der Erteilung der Zuwendungsbestätigung --wie offenbar im Streitfall-- darauf, dass der Zuwendungsempfänger seinen steuerlichen Pflichten nicht nachkommt, wird man es keinem potenziellen Spender verdenken können, wenn er seine begrenzten finanziellen Mittel statt dessen einem solchen Empfänger zuwendet, dessen Finanz- und Verwaltungsgebaren einen höheren Grad an Rechtstreue und Transparenz aufweist. Beruht ein formales Fehlen des Körperschaftsteuer-Freistellungsbescheids hingegen darauf, dass das FA --so die vom FG aufgeworfene Problematik-- "offensichtlich rechtswidrige Körperschaftsteuerbescheide" erlässt, kann eine zur Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen berechtigende vorläufige Freistellungsbescheinigung innerhalb kurzer Zeit --bei Darlegung besonderer Eilbedürftigkeit und offensichtlicher Rechtswidrigkeit der Verwaltungsentscheidung auch innerhalb kürzester Zeit-- im Wege der einstweiligen Anordnung erwirkt werden (vgl. BFH-Beschluss vom 23. September 1998 I B 82/98, BFHE 186, 433, BStBl II 2000, 320).

25 3. Ergänzend weist der Senat darauf hin, dass die Regelung des § 10b Abs. 4 Satz 1 EStG auch das Vertrauen auf die Befugnis des Zuwendungsempfängers zur Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen schützt. Zwischen den Beteiligten ist allerdings zu Recht nicht streitig, dass der Kläger die Voraussetzungen dieser Vertrauensschutzregelung nicht erfüllt, weil ihm als Empfänger der Körperschaftsteuerbescheide bekannt war, dass die Zuwendungsbestätigung seinerzeit nicht hätte ausgestellt werden dürfen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de