Urteil vom 22. März 2018, X R 5/16

Steuerliche Berücksichtigung von Zuwendungen an eine in der EU belegene Kirche

ECLI:DE:BFH:2018:U.220318.XR5.16.0

BFH X. Senat

EStG § 10b Abs 1 S 2 Nr 1, EStG § 10b Abs 1 S 6, AO § 51 Abs 2, FGO § 118 Abs 2, FGO § 155 S 1, ZPO § 293, AO § 54, ZPO § 295, EStG § 10b Abs 1 S 2 Nr 3, EStG VZ 2010

vorgehend FG Köln, 19. Januar 2016, Az: 9 K 3177/14

Leitsätze

1. Das Ansehen Deutschlands kann gemäß § 10b Abs. 1 Satz 6 EStG gefördert werden, wenn im Kernbereich der religiösen Tätigkeit einer ausländischen Kirche ein gemeinnütziges Engagement erkennbar wird, das Deutschland mittelbar zuzurechnen ist .

2. Eine Spende, die ein inländischer Steuerpflichtiger unmittelbar einer im EU-/EWR-Ausland belegenen Einrichtung zuwendet, die die Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO erfüllt oder bei der es sich um eine Körperschaft des öffentlichen Rechts handelt, darf nicht anders behandelt werden als eine Spende an eine inländische gemeinnützige Körperschaft, die ihre Mittel einer im Ausland ansässigen Einrichtung zur Erfüllung eines bestimmten gemeinnützigen Zwecks überlässt .

3. Feststellungen zu Bestehen und Inhalt des ausländischen Rechts sind für das Revisionsgericht grundsätzlich bindend . Allerdings entfällt die Bindungswirkung, soweit die erstinstanzlichen Feststellungen auf einem nur kursorischen Überblick über die zu behandelnde Materie beruhen. In diesem Fall liegt ein materieller Mangel der Vorentscheidung vor (Bestätigung der BFH-Rechtsprechung, z.B. Urteil vom 13. Juni 2013 III R 63/11, BFHE 242, 34, BStBl II 2014, 711) .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 20. Januar 2016 9 K 3177/14 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Köln zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) begehrte im Streitjahr 2010 den Sonderausgabenabzug gemäß § 10b des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) für Spenden in Höhe von 15.000 €, die sie in diesem Jahr an die griechisch-katholische Pfarrgemeinde P in C (Rumänien) geleistet hatte. P wurde laut ihrer Satzung aufgrund des Gesetzesdekrets Nr. 126 vom 24. April 1990 errichtet; sie ist eine "rumänische juristische Person mit religiösem Charakter", die humanitäre, geistliche, religiöse, erzieherische, wohltätige und kulturelle Zwecke verfolgt. Die Zuwendungen der Klägerin dienten der Errichtung einer Kirche in C, die sich im Jahr 2010 noch in der Bauphase befand und erst aufgrund der Zahlungen der Klägerin fertiggestellt werden konnte.

2 Der Name der Klägerin wurde in den Fuß des Altars eingraviert. Darüber hinaus wird die Klägerin bei jeder Messe, die in der Kirche abgehalten wird, im Rahmen der Fürbitten namentlich erwähnt. Zudem wurde die Klägerin von P zur Weihe der Kirche nach deren Fertigstellung eingeladen. Über dieses Ereignis erschien in der örtlichen Presse ein Artikel, in dem das Engagement der Klägerin als Spenderin aus der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland)

namentlich erwähnt wurde. Darüber hinaus wurde ihr im Zusammenhang mit dem Weihefest der Kirche eine Urkunde verliehen, die den Dank der Gemeinde für den ermöglichten Wiederaufbau zum Ausdruck bringt. Eine weitere Dankesurkunde wurde der Klägerin im November 2013 vom Bischof von C übergeben.

3 Die Klägerin legte im Verfahren u.a. eine von dem Pfarrer unterzeichnete Spendenbescheinigung der P vom 24. Dezember 2010 in rumänischer Sprache samt nicht amtlicher deutscher Übersetzung vor, in der ihr für den Erhalt von 1.000 € für die Konstruktion der neuen Kirche gedankt wird, sowie eine ebenfalls von dem Pfarrer unterzeichnete Erklärung in französischer Sprache vom 23. September 2011, in der dieser den Erhalt von weiteren Zuwendungen im Jahr 2010 in Höhe von insgesamt 14.000 € bestätigt. Zudem enthält diese Erklärung eine Beschreibung der Bauabschnitte und eine Zusicherung, dass die Mittel nur hierfür verwendet worden seien. Weiterhin legte die Klägerin eine nur von der "S.C. F" (Wirtschaftsprüfer) unterzeichnete Bescheinigung vor, in der ihre Spendenzahlungen im Streitjahr 2010 in Höhe von 14.000 € bestätigt werden.

4 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) ließ die Spenden nicht zum Abzug zu, da der gemäß § 10b Abs. 1 Satz 6 EStG erforderliche strukturelle Inlandsbezug fehle und die vorgelegten Zuwendungsbestätigungen nicht ordnungsgemäß seien.

5 Zur Begründung ihrer Klage wies die Klägerin darauf hin, dass die geltend gemachten Zuwendungen bei unionsrechtskonformer Auslegung der gesetzlichen Vorgaben als Spende nach § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG berücksichtigungsfähig seien. Die Auffassung des FA, § 10b Abs. 1 Satz 6 EStG verlange eine nachhaltige Verbesserung des Rufs Deutschlands in der Welt, sei zu eng und führe dazu, dass gerade bürgerschaftliches Engagement und solche Hilfsmaßnahmen unberücksichtigt blieben, die sich aus privaten Initiativen ergäben und im nichtkoordinierten internationalen Rahmen bewegten. Gerade die "kleinen Erfolgsgeschichten" --wie z.B. die Spende der Klägerin, die dazu beitrage, ein langersehntes Projekt fertigzustellen-- seien besonders geeignet, sich im Gedächtnis der Menschen vor Ort zu manifestieren und eine positive Assoziation zu Deutschland zu entwickeln. Ferner reichte die Klägerin eine von dem Pfarrer der P unterzeichnete Zuwendungsbestätigung vom 1. Juli 2015 nach deutschem Muster ein, in der für das Jahr 2010 der Erhalt von Spenden in Höhe von 15.000 € bestätigt wird.

6 Das FA war demgegenüber der Auffassung, es sei nicht ersichtlich, dass die Tätigkeit der rumänischen P und nicht nur die Spende selbst einen Bezug zu Deutschland habe. Der Hinweis auf eine einzelne deutsche Spenderin sei nicht ausreichend, zumal aller Wahrscheinlichkeit nach bei der Erwähnung während der Gottesdienste zwar der Name der Spenderin, nicht aber ihre Herkunft aus Deutschland genannt werde.

7 In der mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht (FG) erklärten die Beteiligten, es sei zwischen ihnen unstreitig, dass die formellen Voraussetzungen des Spendenabzugs vorlägen, insbesondere, dass es sich bei der Zuwendungsempfängerin um eine Körperschaft des öffentlichen Rechts handele, da sie durch Gesetzesakt gegründet worden sei.

8 Das FG gab der Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 653 veröffentlichten Urteil statt. P sei eine Körperschaft des öffentlichen Rechts, die nach inländischen Maßstäben steuerbefreit wäre, weil sie kirchliche Zwecke verfolge. § 10b Abs. 1 Satz 6 EStG sei in verfassungs- und unionsrechtlich gebotener Weise so auszulegen, dass die Tätigkeit des Zuwendungsempfängers zum Ansehen Deutschlands beitragen könne, wenn der Beitrag zur Ansehenssteigerung nicht evident ausgeschlossen sei. Bei einer ausländischen Organisation, die nachgewiesen habe, dass sie nach deutschem Recht gemeinnützig sei, könne ohne weitere Prüfung auch von einer möglichen Ansehenssteigerung ausgegangen werden.

9 Das FA begründet seine Revision mit der Verletzung materiellen Rechts. Die Feststellungen des FG trügen nicht dessen Annahme, es handele sich bei P um eine juristische Person des öffentlichen Rechts. Auch sei im Streitfall der Begriff der Spende nicht erfüllt, da die Klägerin Gegenleistungen erhalten habe. So sei sie zur Weihe eingeladen und ihr Name in den Fuß des Altars eingraviert worden; ferner werde sie in den Fürbitten erwähnt. Auch könne nicht ausgeschlossen werden, dass die Klägerin weitere Gegenleistungen erhalten habe. Das FG habe zudem verkannt, dass die geltend gemachten Aufwendungen auch bei Anlegung unionsrechtlicher sowie verfassungsrechtlicher Maßstäbe an die Auslegung der gesetzlichen Vorgaben gemäß § 10b Abs. 1 Satz 6 EStG nicht als Spenden abziehbar seien. Die Tätigkeit der P als Zuwendungsempfängerin sei nicht geeignet, das Ansehen Deutschlands zu fördern. Auch seien die formellen und materiellen Anforderungen, die an einen Zuwendungsnachweis zu stellen seien, nicht erfüllt.

10 Das FA beantragt,
das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

11 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

12 Da die P aufgrund eines Gesetzesdekrets und somit aufgrund eines öffentlich-rechtlichen Hoheitsaktes geschaffen worden sei, handele es sich bei ihr um eine juristische Person des öffentlichen Rechts. Auch teile sie, die Klägerin, die vom FG vorgenommene Auslegung des strukturellen Inlandsbezugs in § 10b Abs. 1 Satz 6 Alternative 2 EStG. Wenn das FA das Vorliegen geeigneter Spendenbescheinigungen bestreite, sei darauf hinzuweisen, dass es selbst während der mündlichen Verhandlung vor dem FG erklärt habe, die formellen Voraussetzungen seien durch die Vorlage von den inländischen Vorschriften im Wesentlichen entsprechenden Bescheinigungen erfüllt.

13 Das Bundesministerium der Finanzen ist dem Verfahren gemäß § 122 Abs. 2 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) beigetreten. Es hat keinen Antrag gestellt, unterstützt in der Sache aber das Vorbringen des FA.

Entscheidungsgründe

II.

14 Die Revision des FA ist begründet. Das Urteil wird aufgehoben und die Sache an das FG zurückverwiesen (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 FGO).

15 Der Senat kann mangels ausreichender Feststellungen des FG nicht beurteilen, ob die Klägerin ihre im Streitjahr 2010 an die rumänische Kirchengemeinde P geleisteten Zahlungen nach § 10b Abs. 1 EStG bis zur Höhe von 20 % des Gesamtbetrags ihrer Einkünfte als Spenden abziehen kann. Das FG wird aufzuklären haben, ob es sich bei P um eine juristische Person des öffentlichen Rechts gemäß § 10b Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG handelt (unter 1.). Nach den bisherigen Feststellungen des FG scheitert der Spendenabzug der Klägerin --entgegen der Auffassung des FA-- weder an der Unentgeltlichkeit der Zuwendung noch an der fehlenden Vorlage ausreichender Zuwendungsbescheinigungen (unter 2.). Zudem wären nach Ansicht des Senats im Streitfall die Voraussetzungen des § 10b Abs. 1 Satz 6 EStG erfüllt (unter 3.).

16 1. Gemäß § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG können Spenden zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke i.S. der §§ 52 bis 54 der Abgabenordnung (AO) als Sonderausgaben abgezogen werden. Weitere Voraussetzung für den Abzug gemäß § 10b Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG ist, dass diese Zuwendungen an eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder an eine öffentliche Dienststelle geleistet werden, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union (EU) oder in einem Staat belegen ist, auf dem das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abkommen) Anwendung findet. Ein Sonderausgabenabzug ist ebenfalls bei Spenden an eine in der EU/dem Geltungsbereich des EWR-Abkommens belegene Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse möglich, die nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) i.V.m. § 5 Abs. 2 Nr. 2 zweiter Halbsatz KStG steuerbefreit wäre, wenn sie inländische Einkünfte erzielen würde (§ 10b Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG).

17 a) Die Beteiligten sind sich darüber einig, das P unterschiedliche gemeinnützige Zwecke erfüllt.

18 aa) Der Satzung der P lässt sich entnehmen, dass sie vor allem die Religion gemäß § 52 Abs. 2 Nr. 2 AO fördert. Als weitere satzungsmäßig genannte Zwecke könnten die Förderung der Jugend- und Altenhilfe gemäß § 52 Abs. 2 Nr. 4 AO sowie die Förderung der Kultur gemäß § 52 Abs. 2 Nr. 5 AO angesehen werden. Auch scheint sie der Satzung entsprechend mildtätige Zwecke gemäß § 53 AO zu erfüllen.

19 bb) Im Gegensatz zur Auffassung des FG sind bei der rumänischen Pfarrgemeinde jedoch nicht die Voraussetzungen des § 54 AO gegeben. Kirchliche Zwecke i.S. des § 54 AO werden von einer Körperschaft nur dann erfüllt, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, eine Religionsgemeinschaft, die Körperschaft des öffentlichen Rechts ist, selbstlos zu fördern. § 54 AO erfasst daher lediglich (Förder-)Körperschaften, die kirchliche Zwecke verfolgen, indem sie (dritte) Körperschaften, bei denen es sich um öffentlich-rechtlich organisierte Religionsgemeinschaften handeln muss, fördern (vgl. z.B. Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 54 AO Rz 1; Musil in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 54 AO Rz 7). Vorliegend ist hingegen die Förderung der rumänischen P selbst streitgegenständlich.

20 b) Der Senat kann anhand der Feststellungen des FG nicht beurteilen, ob --wovon die Beteiligten in der mündlichen Verhandlung vor dem FG noch übereinstimmend ausgegangen sind-- P eine juristische Person des öffentlichen Rechts i.S. des § 10b Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG ist.

21 aa) Ob P als juristische Person des öffentlichen Rechts anzusehen ist, beurteilt sich nach dem rumänischen Recht, da für die Einordnung eines ausländischen Rechtsgebildes das jeweilige Staats- und Verwaltungsrecht maßgebend ist (s. Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach, § 10b EStG Rz 50; Eckardt in Kanzler/ Kraft/Bäuml, EStG, 2. Aufl., § 10b Rz 38).

22 bb) Es ist Aufgabe des FG als Tatsacheninstanz, das maßgebende ausländische Recht gemäß § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 293 der Zivilprozessordnung (ZPO) von Amts wegen zu ermitteln (ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs --BFH--, vgl. z.B. Urteil vom 19. Januar 2017 IV R 50/14, BFHE 257, 35, BStBl II 2017, 456, Rz 60, m.w.N.). Es gehört damit nicht zu den Pflichten eines Klägers, die Regelungen über das ausländische Recht (im Einzelnen) darzulegen (vgl. BFH-Urteile vom 13. Juni 2013 III R 63/11, BFHE 242, 34, BStBl II 2014, 711, Rz 26, und III R 10/11, BFHE 241, 562, BStBl II 2014, 706, Rz 28).

23 Wie das FG das ausländische Recht ermittelt, steht in seinem pflichtgemäßen Ermessen (BFH-Urteile vom 19. Dezember 2007 I R 46/07, BFH/NV 2008, 930; in BFHE 242, 34, BStBl II 2014, 711, Rz 27, und in BFHE 241, 562, BStBl II 2014, 706, Rz 29). Dabei lassen sich die Anforderungen an Umfang und Intensität der Ermittlungspflicht des Tatrichters nur in sehr eingeschränktem Maße generell-abstrakt bestimmen. An die Ermittlungspflicht werden umso höhere Anforderungen zu stellen sein, je komplexer oder je fremder das anzuwendende Recht im Vergleich zum eigenen ist. Gleiches wird man annehmen müssen, wenn die Beteiligten die ausländische Rechtspraxis detailliert und kontrovers vortragen (vgl. dazu auch Urteil des Bundesgerichtshofs vom 30. April 1992 IX ZR 233/90, BGHZ 118, 151, unter B.I.2.b; zu den Ermittlungspflichten bei übereinstimmendem Beteiligtenvortrag s. Urteil des Bundesarbeitsgerichts vom 10. April 1975 2 AZR 128/74, BAGE 27, 99, unter IV.2.). Der Umstand, dass das ausländische Recht ggf. sehr komplex ist, kann das FG von dieser Ermittlungspflicht nicht entbinden. Eine Revision kann nicht darauf gestützt werden, dass die Vorentscheidung auf der fehlerhaften Anwendung ausländischen Rechts beruhe, da ausländisches Recht nicht zum "Bundesrecht" i.S. des § 118 Abs. 1 FGO gehört. Vielmehr sind die Feststellungen über das Bestehen und den Inhalt ausländischen Rechts für das Revisionsgericht grundsätzlich bindend (§ 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 560 ZPO). Sie sind revisionsrechtlich wie Tatsachenfeststellungen zu behandeln (z.B. BFH-Urteile vom 14. Mai 2002 VIII R 67/01, BFH/NV 2002, 1294, unter II.2., und in BFHE 257, 35, BStBl II 2017, 456, Rz 61). Gleichwohl werden die ausländischen Rechtssätze nicht selbst zu Tatsachen; eine Entscheidung nach den Grundsätzen der Feststellungslast ist in diesem Bereich daher nicht möglich (BFH-Urteile in BFHE 242, 34, BStBl II 2014, 711, Rz 27, und in BFHE 241, 562, BStBl II 2014, 706, Rz 29).

24 Die revisionsrechtliche Bindungswirkung entfällt allerdings, soweit die erstinstanzlichen Feststellungen auf einem nur kursorischen Überblick über die zu behandelnde Materie beruhen. In diesem Fall liegt ein materieller Mangel der Vorentscheidung vor (z.B. BFH-Urteile in BFHE 242, 34, BStBl II 2014, 711, Rz 34; vom 16. April 2015 III R 6/14, BFH/NV 2015, 1237, Rz 13; in BFHE 257, 35, BStBl II 2017, 456, Rz 61, jeweils m.w.N.). Im Übrigen ist aufgrund einer entsprechenden Verfahrensrüge zu prüfen, ob das FG die Ermittlungen frei von Verfahrensmängeln durchgeführt hat, insbesondere das ihm eingeräumte Ermessen pflichtgemäß ausgeübt und die Erkenntnisquellen genutzt hat (s. BFH-Urteile in BFHE 242, 34, BStBl II 2014, 711, Rz 34, und in BFHE 257, 35, BStBl II 2017, 456, Rz 61, jeweils m.w.N.).

25 cc) Unter Berücksichtigung dieser höchstrichterlich entwickelten Grundsätze kann das Urteil des FG keinen Bestand haben.

26 (1) Die Bindung des erkennenden Senats an die Feststellungen des FG entfällt allerdings nicht bereits dadurch, dass das FA im Revisionsverfahren geltend macht, das FG habe die ausländische Rechtslage nicht ausreichend festgestellt. Da der im finanzgerichtlichen Verfahren geltende Untersuchungsgrundsatz eine Verfahrensvorschrift ist, auf deren Einhaltung ein Beteiligter verzichten kann (§ 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 295 ZPO), hat die unterlassene rechtzeitige Rüge den endgültigen Rügeverlust zur Folge (s. BFH-Urteil vom 10. April 2013 I R 45/11, BFHE 241, 332, BStBl II 2013, 771, Rz 24, m.w.N.). Dies gilt im Streitfall umso mehr, als das FA in der mündlichen Verhandlung vor dem FG erklärt hat, es sei unstreitig, dass es sich bei P um eine Körperschaft des öffentlichen Rechts handele.

27 (2) Die Bindungswirkung entfällt aus einem anderen Grund. Die Feststellungen des FG sind nicht ausreichend, um die Frage, ob es sich bei P um eine juristische Person des öffentlichen Rechts handelt, verlässlich auf der Grundlage des rumänischen Rechts beurteilen zu können. Das FG hat lediglich darauf hingewiesen, P sei eine durch (lt. Satzung: "aufgrund") Gesetzesdekret errichtete Pfarrgemeinschaft. Erkenntnisse zumindest über den Inhalt des Gesetzesdekrets und/oder in Bezug auf das den Status einer juristischen Person des öffentlichen Rechts vermittelnde rumänische Recht fehlen.

28 Wegen des Fehlens der erforderlichen Feststellungen kann die Schlussfolgerung des FG, P sei eine juristische

Person des öffentlichen Rechts, einer revisionsrechtlichen Prüfung nicht standhalten. Zwar ist die finanzrichterliche Überzeugungsbildung revisionsrechtlich nur eingeschränkt --insbesondere auf Verstöße gegen Denkgesetze und allgemeine Erfahrungssätze-- überprüfbar. Das FG hat jedoch im Einzelnen darzulegen, wie und dass es seine Überzeugung in rechtlich zulässiger und einwandfreier Weise gewonnen hat. Die subjektive Gewissheit des Tatrichters vom Vorliegen eines entscheidungserheblichen Sachverhalts ist nur dann ausreichend und für das Revisionsgericht bindend, wenn sie auf einer logischen, verstandesmäßig einsichtigen Würdigung beruht, deren nachvollziehbare Folgerungen den Denkgesetzen entsprechen und von den festgestellten Tatsachen getragen werden (so auch BFH-Urteil in BFH/NV 2015, 1237, Rz 16, zu fehlenden finanzgerichtlichen Feststellungen zum polnischen Recht). Insbesondere an der letztgenannten Voraussetzung fehlt es im Streitfall. Es ist nicht nachvollziehbar, auf welcher Grundlage das FG zu der Auffassung gelangt ist, die P sei eine Körperschaft des öffentlichen Rechts, denn es hat zum Inhalt des zugrundeliegenden rumänischen Rechts nichts festgestellt.

29 (3) An diesem materiellen Rechtsfehler des FG ändert sich auch nichts dadurch, dass die Beteiligten in der mündlichen Verhandlung vor dem FG ihre übereinstimmende Auffassung bekundeten, P sei eine juristische Person des öffentlichen Rechts. Deren --ohne substantiierten Hinweis auf den konkreten Inhalt des rumänischen Rechts geäußerte-- Rechtsansichten können ausreichende finanzgerichtliche Feststellungen zum entscheidungserheblichen ausländischen Recht nicht ersetzen.

30 dd) Die Sache geht deshalb zur Nachholung der notwendigen Feststellungen an das FG zurück. Sollte sich dabei herausstellen, dass P keine juristische Person des öffentlichen, sondern des Privatrechts ist, hat das FG unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des BFH weiter zu prüfen, ob die Voraussetzungen des § 10b Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG erfüllt sind (vgl. dazu BFH-Urteile vom 17. September 2013 I R 16/12, BFHE 243, 319, BStBl II 2014, 440; vom 21. Januar 2015 X R 7/13, BFHE 248, 543, BStBl II 2015, 588, und vom 25. Oktober 2016 I R 54/14, BFHE 256, 66, BStBl II 2017, 1216).

31 2. Im Gegensatz zur Auffassung des FA scheitert der Spendenabzug der Klägerin nach den bisherigen Feststellungen des FG, die den Senat binden, weder an der Unentgeltlichkeit der Zuwendung noch an der fehlenden Vorlage ausreichender Zuwendungsbescheinigungen.

32 a) Die im Revisionsverfahren vom FA geäußerten Zweifel an der Unentgeltlichkeit der Zuwendung der Klägerin vermag der erkennende Senat nicht zu teilen.

33 aa) Eine Spende muss ohne die Erwartung eines besonderen Vorteils gegeben werden; die Spendenmotivation muss im Vordergrund stehen. Die Unentgeltlichkeit ist für die Spende und damit für den Spendenabzug konstitutives Merkmal. Die steuerliche Entlastung der Spende ist nur gerechtfertigt, wenn sie weder privat- noch gruppennützig, sondern ausschließlich fremdnützig, d.h. zur Förderung des Gemeinwohls verwendet wird. Ein Spendenabzug ist daher nicht nur ausgeschlossen, wenn die Ausgaben zur Erlangung einer Gegenleistung des Empfängers erbracht werden, sondern schon dann, wenn die Zuwendungen an den Empfänger unmittelbar und ursächlich mit einem von diesem oder einem Dritten gewährten Vorteil zusammenhängen, ohne dass der Vorteil unmittelbar wirtschaftlicher Natur sein muss (Senatsurteil vom 9. Dezember 2014 X R 4/11, BFH/NV 2015, 853, Rz 40, m.w.N.).

34 bb) Die Beurteilung der Frage, ob die Klägerin die Zahlung unentgeltlich i.S. von fremdnützig geleistet hat, gehört zum Bereich der Tatsachenwürdigung, die dem FG obliegt und damit der revisionsgerichtlichen Kontrolle grundsätzlich entzogen ist. Nur wenn sie verfahrensrechtlich nicht einwandfrei zustande gekommen ist, sie durch Denkfehler oder die Verletzung von Erfahrungssätzen beeinflusst wurde, liegt ein die Revision begründender sachlich-rechtlicher Mangel des Urteils vor (Senatsurteil in BFH/NV 2015, 853, Rz 42, m.w.N.).

35 cc) Bei Anwendung dieser Grundsätze ist die Würdigung des FG, die von der Klägerin an P geleisteten Zahlungen seien Spenden i.S. des § 10b Abs. 1 EStG, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Die im FG-Urteil aufgezählten "Vorteile" (Gravur des Namens in den Altar, Nennung in den Fürbitten und Einladung zu dem Weihefest) sind auch nach Auffassung des Senats lediglich Ausfluss der gemeinnützigen Mittelvergabe (vgl. dazu Schmidt/ Heinicke, EStG 37. Aufl., § 10b Rz 15). Soweit das FA im Revisionsverfahren vorgetragen hat, die Klägerin habe weitere materielle Vorteile erhalten, stellt dies ein neues tatsächliches Vorbringen dar, das im Revisionsverfahren unbeachtlich ist.

36 b) Auch die formellen Voraussetzungen für einen Spendenabzug sind gegeben. Das FG hat in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise erkannt, dass die von der Klägerin vorgelegten Unterlagen in hinreichender Weise die satzungsgemäße Verwendung der Spenden dokumentieren und als Zuwendungsbestätigung ausreichen.

37 aa) Der Senat hat bereits in seinem Urteil in BFHE 248, 543, BStBl II 2015, 588, Rz 47 ff. entschieden, aus

unionsrechtlichen Gründen könne nicht verlangt werden, dass die Zuwendungsbestätigung einer ausländischen Stiftung dem amtlich vorgeschriebenen Vordruck gemäß § 50 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) entspreche (vgl. auch § 50 Abs. 1 Satz 2 EStDV). Zu den notwendigen Bestandteilen der Zuwendungsbestätigung einer ausländischen Körperschaft gehöre aber --so der Senat--, dass diese bescheinige, sie habe die Spende erhalten, verfolge den satzungsgemäßen gemeinnützigen Zweck und setze die Spende ausschließlich satzungsgemäß ein.

38 bb) Diese Senatsrechtsprechung hat das FG seinem Urteil zugrunde gelegt und im Streitfall zu Recht ausreichende Zuwendungsbestätigungen als gegeben angesehen.

39 3. Da P in Rumänien ansässig und auch nur dort tätig ist, verwirklicht sie ihre vornehmlich religiösen Zwecke nicht im Inland. Infolgedessen kann der Spendenabzug gemäß § 10b Abs. 1 Satz 6 EStG nur dann steuerlich anerkannt werden, wenn entweder natürliche inländische Personen gefördert werden (erste Alternative) oder die Tätigkeit des Zuwendungsempfängers neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen Deutschlands beitragen kann (zweite Alternative). Nach Ansicht des erkennenden Senats wären die Voraussetzungen des § 10b Abs. 1 Satz 6 EStG im Streitfall erfüllt.

40 a) Der Wortlaut der im Streitfall allein in Betracht kommenden zweiten Alternative fordert einen Inlandsbezug der gemeinnützigen Tätigkeit der ausländischen Spendenempfängerin, also der P. Die Entstehungsgeschichte des § 10b Abs. 1 Satz 6 EStG gibt erste Hinweise, wie der Inlandsbezug in dieser Vorschrift zu verstehen ist.

41 Die grundsätzliche Ausweitung des Anwendungsbereichs des § 10b Abs. 1 EStG auch auf nicht im Inland ansässige Zuwendungsempfänger durch das Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (StEUVUmsG) vom 8. April 2010 (BGBl I 2010, 386) war die Reaktion des deutschen Gesetzgebers auf das Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) Persche vom 27. Januar 2009 C-318/07 (EU:C:2009:33, Slg. 2009 I-359). In diesem hatte der EuGH entschieden, dass die Kapitalverkehrsfreiheit einer Regelung entgegensteht, nach der nur Spenden an inländische als gemeinnützig anerkannte Einrichtungen steuerlich abziehbar sein können, ohne dass dem Spender die Möglichkeit eröffnet wird nachzuweisen, dass die Spende an eine EU-ausländische Einrichtung die Voraussetzungen der inländischen Vergünstigung erfüllt (Persche, EU:C:2009:33, Slg. 2009 I 359, Rz 49 ff.).

42 Der nunmehr normierte Inlandsbezug für Zuwendungen auch an juristische Personen des öffentlichen Rechts, die im Ausland ihre steuerbegünstigten Zwecke erfüllen, ist entsprechend dem durch das Jahressteuergesetz 2009 --JStG 2009-- vom 19. Dezember 2008 (BGBl I 2008, 2794) geschaffenen § 51 Abs. 2 AO ausgestaltet worden (vgl. Begründung des Regierungsentwurfs des StEUVUmsG, BTDrucks 17/506, S. 25). Hierdurch werde --so die Gesetzesbegründung-- der Sonderausgabenabzug von Spenden, die an Zahlungsempfänger in das EU-/EWR-Ausland geleistet würden, insgesamt von denselben Voraussetzungen abhängig gemacht, unabhängig von der Rechtsform des jeweiligen Zahlungsempfängers.

43 Zusätzliche Anhaltspunkte für das Verständnis des Inlandsbezugs können der Begründung der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zum JStG 2009 entnommen werden (BTDrucks 16/11108, S. 46). Danach sollte die Einführung des Inlandsbezugs in § 51 Abs. 2 AO als weitere Voraussetzung der Anerkennung der Gemeinnützigkeit verdeutlichen, dass die vom Deutschen Bundestag erwünschte Steuervergünstigung für gemeinnütziges Handeln und der damit verbundene Verzicht auf Steuereinnahmen nur insoweit zu rechtfertigen seien, als die geförderten gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Tätigkeiten --auch wenn sie von ausländischen Organisationen erbracht würden-- einen Bezug zu Deutschland besäßen. Anders als noch im Gesetzentwurf der Bundesregierung (s. BTDrucks 16/10189, S. 80) vorgesehen, sollte durch die Formulierung, die Tätigkeit der Körperschaft müsse neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen Deutschlands beitragen können, besser verdeutlicht werden, dass es keiner spürbaren oder messbaren Auswirkung auf das Ansehen Deutschlands bedürfe. Sie müsse auch nicht --wie ursprünglich gefordert-- "in nicht nur unbedeutendem Umfang" der Ansehensförderung oder darüber hinaus sogar einer Steigerung des Ansehens dienen. Außerdem sei der mögliche Ansehensbeitrag nicht als eigenständiger Nebenzweck zu sehen. Bei in Deutschland ansässigen Organisationen werde ein möglicher Beitrag zum Ansehen Deutschlands --ohne besonderen Nachweis-- bereits dadurch erfüllt, dass sie sich personell, finanziell, planend, schöpferisch oder anderweitig an der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke im Ausland beteiligten (Indizwirkung). Der Feststellung der positiven Kenntnis aller im Ausland Begünstigten oder aller Mitwirkenden von der Beteiligung deutscher Organisationen bedürfe es nicht.

44 b) Unter Berücksichtigung dieser Vorgaben können nach Ansicht des erkennenden Senats die vom FG getroffenen

bindenden Feststellungen (Gravur des Namens der Klägerin im Fuße des Altars, ihre Nennung in den Fürbitten, Einladung zur Weihe, namentliche Erwähnung in der Presse) im Streitfall ausreichen, um die Voraussetzung, dass die gemeinnützige Tätigkeit der rumänischen Kirchengemeinde P auch zum Ansehen Deutschlands beitragen kann, als erfüllt anzusehen.

45 aa) Die mögliche Ansehenssteigerung Deutschlands kann sich daraus ergeben, dass die Klägerin in den Gottesdiensten der P regelmäßig in die Fürbitten einbezogen wird und durch die Gravur ihres Namens in den Fuß des Altars ihre Zuwendungen dokumentiert werden. Hierdurch wird im Kernbereich der religiösen Tätigkeit der ausländischen Kirche für die Gemeindemitglieder und die Gottesdienstbesucher ein gemeinnütziges Engagement erkennbar, das Deutschland mittelbar zuzurechnen ist und damit auch zum Ansehen Deutschlands beitragen kann.

46 Dabei wäre es unerheblich, wenn die Klägerin lediglich namentlich ohne Hinweis auf ihre Herkunft erwähnt würde, denn vielen Gottesdienstbesuchern dürfte aufgrund der Ereignisse in Zusammenhang mit der Weihe der Kirche (Einladung der Klägerin, Berichterstattung in der Presse) bekannt sein, dass die Spenderin in Deutschland lebt und sie in den Gottesdiensten wegen ihrer --die Fertigstellung des Gotteshauses ermöglichenden-- Zuwendungen genannt wird. Unschädlich wäre es zudem, wenn nicht alle Gemeindemitglieder hiervon Kenntnis hätten (vgl. auch Begründung des Finanzausschusses zum JStG 2009, BTDrucks 16/11108, S. 46).

47 bb) Nach Ansicht des erkennenden Senats kann P hierdurch zumindest in gleicher Weise zur Ansehensförderung Deutschlands beitragen wie das im Regierungsentwurf zum JStG 2009 beispielhaft genannte Engagement einer inländischen Forschungseinrichtung im Ausland (BTDrucks 16/10189, S. 80). Das Ansehen Deutschlands im Ausland soll danach schon durch die personelle, finanzielle oder anderweitige Beteiligung deutscher Forschungseinrichtungen an internationalen Aktivitäten regelmäßig gefördert werden. Da demzufolge bereits eine finanzielle Beteiligung einer inländischen Forschungseinrichtung an internationalen Aktivitäten ausreicht, um den Inlandsbezug zu erfüllen, ist es naheliegend, dass dies auch für die finanzielle Unterstützung einer ausländischen gemeinnützigen Einrichtung durch eine inländische Privatperson gilt.

48 Zwar kann bei einer inländischen gemeinnützigen Einrichtung die Ansehensförderung dadurch bewirkt werden, dass sie im Ausland unmittelbar tätig ist und damit das gemeinnützige Engagement mit dem Bezug zu Deutschland auch nach außen hin offenkundig wird. Hierauf kann es aber nicht ankommen, denn auch ein inländischer Zuwendungsempfänger muss seine gemeinnützigen Tätigkeiten nicht unbedingt selbst im Ausland verwirklichen. Er hat nämlich weiterhin die Möglichkeit, als sog. Mittelbeschaffungskörperschaft gemäß § 58 Nr. 1 AO ausländische Körperschaften bei deren Verfolgung gemeinnütziger Zwecke zu unterstützen (s. dazu auch BTDrucks 16/11108, S. 46). Für eine Ungleichbehandlung einer (abzugsfähigen) Spende an eine inländische gemeinnützige Körperschaft, die die Mittel einer im Ausland ansässigen Körperschaft zur Erfüllung eines bestimmten gemeinnützigen Zwecks überlässt, mit einer (nicht abzugsfähigen) Spende, die dieser ausländischen Einrichtung, die die Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO und § 10b EStG erfüllt, direkt von einem Spender zugewendet wird, erkennt der Senat keinen rechtfertigenden Grund.

49 c) Da im Streitfall die Voraussetzungen des strukturellen Inlandsbezugs gemäß § 10b Abs. 1 Satz 6 EStG erfüllt wären, können die von dem FG und der Klägerin geltend gemachten verfassungs- und unionsrechtlichen Bedenken in Bezug auf § 10b Abs. 1 Satz 6 EStG dahinstehen.

50 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de