

Urteil vom 12. Dezember 2017, X R 46/16

Spendenabzug bei Vorlage einer Zuwendungsbestätigung mit nicht korrektem Ausstellungsdatum

ECLI:DE:BFH:2017:U.121217.XR46.16.0

BFH X. Senat

AO § 173 Abs 1 Nr 1, EStG § 10b Abs 4 S 1, EStDV § 50 Abs 1, EStG § 10b Abs 4 S 1, EStG VZ 2008 , EStG VZ 2009

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 19. Januar 2016, Az: 14 K 14236/12

Leitsätze

NV: Eine Zuwendungsbestätigung, die lediglich ein nicht korrektes Ausstellungsdatum enthält, kann gleichwohl Grundlage für einen Sonderausgabenabzug der Zuwendung beim Zuwendenden sein, sofern die Körperschaft zum tatsächlichen Zeitpunkt der Erstellung dem Grunde nach zur Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen befugt ist .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 20. Januar 2016 14 K 14236/12 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) begehrte für die Streitjahre 2008 und 2009 jeweils den Abzug einer Spende als Sonderausgabe.
- 2 Am 22. Dezember 2008 unterbreitete der Kläger der XY GmbH (im Folgenden GmbH) ein Angebot zum Abschluss eines Stiftungsvertrages. Danach beabsichtigte der Kläger, eine unselbständige Stiftung, die seinen Namen tragen sollte (im Folgenden Stiftung), mit einem Stiftungsvermögen in Höhe von 75.000 € zu errichten. Am 23. Dezember 2008 überwies er einen Betrag von 75.012 € in den Vermögensstock der Stiftung. Der Stiftungsvertrag wurde mit der Annahmeerklärung der GmbH am 29. Dezember 2008 abgeschlossen. Die GmbH fungierte als Stiftungsträgerin. Nach den vertraglichen Bestimmungen war die GmbH verpflichtet, den Stiftungsbetrag nach Maßgabe der Stiftungssatzung getrennt von ihrem übrigen Vermögen zu verwalten, und berechtigt, das Stiftungsvermögen anzulegen. Zweck der Stiftung war gemäß der Stiftungssatzung vorrangig die Förderung der Erziehung, Volks- und Berufsbildung einschließlich Studentenhilfe, nachrangig alle anderen nach der Abgabenordnung (AO) zulässigen steuerbegünstigten Zwecke.
- 3 Die Stiftung gewährte dem Kläger umgehend nach ihrer Gründung ein Darlehen in Höhe von 65.430 € zu einem Zinssatz von 5 % jährlich. Der Kläger trat der Stiftung für das Darlehen Sicherheiten in Höhe von 67.500 € ab.
- 4 Am 16. Januar 2009 erteilte das Finanzamt A eine vorläufige Bescheinigung über die Gemeinnützigkeit der Stiftung für den Zeitraum vom 22. Dezember 2008 bis längstens 21. Juni 2010.
- 5 Der Kläger beantragte beim Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) für das Jahr 2008 den Sonderausgabenabzug für die Zahlung in den Vermögensstock der Stiftung in Höhe von 73.850 €. Als Nachweis legte der Kläger eine Zuwendungsbestätigung der Stiftung über den Betrag von 75.000 € vor. In der

Zuwendungsbestätigung, die auf den 24. Dezember 2008 datiert ist, wird darauf hingewiesen, dass die Stiftung durch vorläufige Bescheinigung des Finanzamts A vom 16. Januar 2009 als steuerbegünstigten Zwecken dienend anerkannt wurde. Die vorläufige Bescheinigung des Finanzamts A vom 16. Januar 2009 über die Anerkennung der Gemeinnützigkeit der Stiftung legte der Kläger ebenfalls dem FA vor. Das FA berücksichtigte die Zuwendung in den Stiftungsstock mit Einkommensteuerbescheid für 2008 vom 29. Mai 2009 in Höhe von 73.850 € als Sonderausgabe.

- 6** Mit Bescheid vom 3. März 2010 stellte das Finanzamt A fest, dass die Stiftung von der Körperschaft- und Gewerbesteuer befreit sei, da sie ausschließlich und unmittelbar steuerbegünstigten und gemeinnützigen Zwecken diene.
- 7** Der restliche Spendenbetrag in Höhe von 1.150 € wurde vom FA mit Einkommensteuerbescheid für 2009 vom 1. Juli 2010 ebenfalls als Sonderausgabe anerkannt. Der Einkommensteuererklärung 2009 war der Freistellungsbescheid des Finanzamts A vom 3. März 2010 beigefügt worden.
- 8** Am 25. April 2012 teilte die Steuerfahndungsstelle des Finanzamts B (SteuFa) dem FA mit, nach ihren Erkenntnissen handle es sich bei der Stiftung um ein Anlagemodell am grauen Kapitalmarkt in Form eines Schneeballsystems. Verantwortliche der GmbH seien wegen Betrugs rechtskräftig zu mehrjährigen Haftstrafen verurteilt worden. Sie hätten Interessenten wahrheitswidrig vorgespiegelt, sie könnten Kapital sicher anlegen, dabei hohe Gewinne erwirtschaften und zugleich Steuern in großem Umfang sparen. Zu diesem Zweck sollten die Anleger nach Informationen der SteuFa unselbständige Stiftungen gründen, die durch die GmbH treuhänderisch verwaltet werden sollten. Das Modell habe zudem vorgesehen, dass die GmbH im Namen der Stiftung dem Stifter ein Darlehen in Höhe von 90 % der Stiftungssumme gewährt, wobei diese Geldsumme ohne Risiko angelegt werden sollte. Den Interessenten seien außergewöhnlich hohe Renditen versprochen worden. Den Stiftungsgründern sei aus den Werbebrochüren bekannt gewesen, dass die Gründung einer Stiftung Bestandteil eines Kapitalanlagekonzepts war. Die Verantwortlichen der GmbH hätten in der Absicht gehandelt, die eingenommenen Gelder für sich, für Provisionszahlungen, für hochriskante Spekulationsgeschäfte und zur Auszahlung der anderen Anlegern versprochenen Renditen zu verwenden.
- 9** Das FA änderte am 11. Mai 2012 --gestützt auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO-- die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 und versagte den Sonderausgabenabzug für die Zuwendungen in den Stiftungsstock. Das Finanzamt A hat mit Bescheid vom 18. Juni 2012 den zugunsten der Stiftung ergangenen Freistellungsbescheid aufgehoben.
- 10** Gegen die geänderten Bescheide vom 11. Mai 2012 legte der Kläger Einspruch ein und erobt am 16. August 2012 Klage. Nachdem das FA bis zum 12. Februar 2015 nicht über die Einsprüche entschieden hatte, teilte das Finanzgericht (FG) mit, dass die Klage --jedenfalls zwischenzeitlich-- nach § 46 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zulässig sei.
- 11** Das FG gab der Klage statt. Nach Auffassung des FG hätten die angefochtenen Bescheide vom 11. Mai 2012 mangels einschlägiger Korrekturvorschriften nicht geändert werden dürfen. Eine Änderung nach § 173 Abs. 1 AO scheide aus, wenn die Unkenntnis der später bekannt gewordenen Tatsachen für die ursprüngliche Veranlagung nicht ursächlich (rechtserheblich) gewesen wäre. Dies sei vorliegend der Fall, da schon bei der ursprünglichen Veranlagung der Sonderausgabenabzug aufgrund der nicht ordnungsgemäßen Zuwendungsbescheinigung nicht hätte gewährt werden dürfen.
- 12** Eine Zuwendungsbestätigung, die von einer Körperschaft ausgestellt werde, die im maßgeblichen Zeitpunkt der Ausstellung bereits dem Grunde nach zu einer solchen Handlung nicht befugt sei, könne nicht Grundlage für die Erlangung des Sonderausgabenabzugs sein. Das sei aber vorliegend der Fall. Am 24. Dezember 2008 sei die vorläufige Bescheinigung über die Anerkennung der Stiftung als gemeinnützig noch gar nicht ergangen, diese sei erst am 16. Januar 2009 ausgestellt worden. Die Zuwendungsbestätigung sei daher materiell unrichtig. Sie sei überdies rückdatiert worden, denn sie nehme Bezug auf die vorläufige Bescheinigung des Finanzamts A, die aber am (angeblichen) Ausstellungsdatum der Zuwendungsbescheinigung noch gar nicht existiert habe.
- 13** Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung der § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d, § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO.
- 14** Die eingereichte Zuwendungsbestätigung habe dem amtlichen Muster entsprochen. Das FA habe ohne weitere Detailprüfung darauf vertrauen dürfen, dass diese Zuwendungsbestätigung von einem dazu berechtigten Zuwendungsempfänger zutreffend ausgestellt worden sei. Zudem könne allein daraus, dass die Zuwendungsbestätigung vor Erteilung der vorläufigen Freistellungsbescheinigung ausgestellt worden sei, nicht zwingend auf einen Missbrauchsfall geschlossen werden.

- 15 Rechtserheblich sei eine Tatsache nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) nur dann nicht, wenn sie, wäre sie zum Zeitpunkt der Steuerfestsetzung bekannt gewesen, zu keiner anderen Entscheidung geführt hätte. Eine Änderung nach § 173 AO komme jedoch dann in Betracht, wenn das FA bei ursprünglicher Kenntnis der rechtserheblichen Tatsache anders entschieden hätte. Das FA sei erst aufgrund der Mitteilung der SteuFA im Jahr 2012 über die Auszahlung des Darlehens und der nachfolgenden Aberkennung der Gemeinnützigkeit verpflichtet gewesen, den Spendenabzug zu versagen. Diese Tatsachen seien nachträglich bekannt geworden und darüber hinaus auch rechtserheblich, da das FA bei deren Kenntnis zum Zeitpunkt der ursprünglichen Festsetzung den Spendenabzug versagt hätte. Daher hätten die Voraussetzungen für eine Änderung der Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO vorgelegen.
- 16 Das FA beantragt,
das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 17 Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 18 Der Sonderausgabenabzug könne nicht wegen der möglicherweise formal fehlerhaften Zuwendungsbescheinigung versagt werden, da diese dem FA bekannt gewesen sei. Der Kläger könne sich zudem auf Vertrauenschutz nach § 10b Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (EStG) berufen.
- 19 Auch die sonstigen Umstände der Stiftungsgründung seien keine neuen erheblichen Tatsachen, die eine Änderung des Steuerbescheids rechtfertigten. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO scheide als Grundlage für eine Änderung aus, da die Unkenntnis der später bekannt gewordenen Tatsache (Darlehen) für die ursprüngliche Veranlagung nicht ursächlich (rechtserheblich) gewesen sei.
- 20 Zivilrechtlich habe der Kläger unter Auflage einen Geldbetrag an den Treuhänder (GmbH) geschenkt (§ 516 des Bürgerlichen Gesetzbuchs). Eine Gegenleistung habe er nicht erhalten. Daher sei der Sonderausgabenabzug vorzunehmen. Die Ausreichung des Darlehens sei ein von der Schenkung losgelöstes Rechtsgeschäft und als solches nicht geeignet, den Sonderausgabenabzug zu versagen. Die Aberkennung der Gemeinnützigkeit der Stiftung sei rechtswidrig, denn in der reinen Darlehengewährung liege keine gemeinnützigkeitsschädliche Handlung im Rahmen der tatsächlichen Geschäftsführung.

Entscheidungsgründe

II.

- 21 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).
- 22 Das FG hat mit einer fehlerhaften Begründung das Vorliegen rechtserheblicher Tatsachen i.S. des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO verneint (dazu unter 1.). Weil der Senat aufgrund fehlender tatsächlicher Feststellungen nicht beurteilen kann, ob sich das Urteil aus anderen Gründen als richtig erweist (§ 126 Abs. 4 FGO), wird die Sache an die Vorinstanz zurückverwiesen (dazu unter 2.).
- 23 1. Das FG hat eine Änderung des Steuerbescheids gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO aufgrund einer unrichtigen Argumentation versagt. Der Auffassung des FG, die anlässlich der Ermittlungen der SteuFA möglicherweise nachträglich bekannt gewordenen Tatsachen seien nicht rechtserheblich i.S. des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO, weil das FA schon bei der ursprünglichen Veranlagung den Spendenabzug wegen einer nicht ordnungsgemäßen Zuwendungsbestätigung nicht gewähren dürfen, ist nicht zu folgen.
- 24 Das FG hat seine Ansicht darauf gestützt, dass die Zuwendungsbestätigung rückdatiert und zudem von einer Stiftung ausgestellt worden sei, die im maßgeblichen Zeitpunkt der Ausstellung hierzu nicht befugt gewesen sei. Beide Begründungen erweisen sich als nicht tragfähig.
- 25 a) Die Zuwendungsbestätigung, die von der Stiftung angeblich am 24. Dezember 2008 ausgestellt wurde, verweist auf die vorläufige Freistellungsbescheinigung des Finanzamts A vom 16. Januar 2009, die am 24. Dezember 2008 indes noch gar nicht vorgelegt haben kann. Die Zuwendungsbestätigung wurde folglich offensichtlich rückdatiert.
- 26 b) Ein nicht korrektes Ausstellungsdatum schließt jedoch für sich genommen das Vorliegen einer den rechtlichen

Anforderungen genügenden Zuwendungsbestätigung als unverzichtbare materiell-rechtliche Voraussetzung für den Sonderausgabenabzug der Zuwendung nicht notwendigerweise aus, sofern der Zuwendungsempfänger im Zeitpunkt der tatsächlichen Ausstellung der Zuwendungsbestätigung hierzu befugt war und seine Aussagen inhaltlich richtig sind.

- 27 aa) Gemäß § 50 Abs. 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung in den Streitjahren geltenden Fassung (EStDV) dürfen Zuwendungen i.S. der §§ 10b und 34g EStG grundsätzlich nur abgezogen werden, wenn sie durch eine Zuwendungsbestätigung nachgewiesen werden, die der Empfänger nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck ausgestellt hat. Eine Zuwendungsbestätigung stellt daher 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.).
- 28 bb) Inhaltlich muss die Zuwendungsbestätigung Angaben enthalten, die für den Abzug wesentlich sind, insbesondere also die Höhe des zugewendeten Betrags, den beabsichtigten Verwendungszweck und den steuerbegünstigten Status der spendenempfangenden Körperschaft (vgl. hinsichtlich unrichtiger Zuwendungsbestätigungen i.S. des § 10b Abs. 4 EStG BFH-Urteile vom 12. August 1999 XI R 65/98, BFHE 190, 144, BStBl II 2000, 65, unter II.1.a, und vom 24. April 2002 XI R 123/96, BFHE 199, 162, BStBl II 2003, 128, unter II.3.a). Diesen Anforderungen genügt die vom Kläger beim FA vorgelegte Zuwendungsbestätigung.
- 29 cc) Für den Spendenabzug ist ferner der Zeitpunkt der Zuwendung rechtserheblich. Ausgaben sind für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind (§ 11 Abs. 2 EStG). Nach § 10b Abs. 1a Satz 1 EStG können Spenden in den Vermögensstock einer Stiftung auf Antrag des Steuerpflichtigen im Veranlagungszeitraum der Zuwendung und in den folgenden neun Veranlagungszeiträumen bis zu einem bestimmten Gesamtbetrag abgezogen werden. Insoweit bestehen vorliegend keine Zweifel, dass der Kläger die Zuwendung wie in der Zuwendungsbestätigung angegeben am 23. Dezember 2008 bewirkt hat. Es kann vorliegend deshalb dahinstehen, ob die Angabe des genauen Zeitpunkts der Zuwendung in der Spendenbestätigung unverzichtbare sachliche Voraussetzung für den Spendenabzug ist oder ob der Steuerpflichtige sämtliche anderen Beweismittel zum Nachweis der Tatsache und des Zeitpunkts der Zuwendung bemühen kann (so Urteil des FG München vom 14. August 2006 15 K 1701/04, Entscheidungen der Finanzgerichte 2007, 1873; a.A. Geserich, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 10b Rz B 356).
- 30 dd) Die Angabe des korrekten Datums der Ausstellung in der Zuwendungsbestätigung ist hingegen keine unabdingbare Voraussetzung für den Spendenabzug. Das Ausstellungsdatum der Zuwendungsbestätigung ist für den Spendenabzug jedoch unter folgendem Gesichtspunkt rechtserheblich: Der Zuwendungsempfänger muss in dem Zeitpunkt, in dem er die Zuwendungsbestätigung ausstellt, hierzu berechtigt sein. 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 nicht Grundlage für die Erlangung des Sonderausgabenabzugs sein (vgl. Senatsurteil in BFH/NV 2012, 179, Rz 17).
- 31 c) Vorliegend steht fest, dass die Zuwendungsbestätigung der Stiftung über den Betrag von 75.000 € zwischen dem 16. Januar 2009 (an dem die vorläufige Freistellungsbescheinigung erteilt wurde) und dem Tag der Vorlage der Zuwendungsbestätigung beim FA, welcher dem Erlass des Einkommensteuerbescheids 2008 vom 29. Mai 2009 voranging, erstellt worden sein muss. Die Stiftung war aufgrund der vorläufigen Freistellungsbescheinigung während des Zeitraums zwischen dem 16. Januar 2009 und dem 29. Mai 2009, in dem die Zuwendungsbestätigung erstellt worden sein muss, formal zur Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen befugt. Auch zum Zeitpunkt des Erlasses des Einkommensteuerbescheids 2009 am 1. Juli 2010, zu dem dem FA dieselbe Zuwendungsbestätigung vorlag, war die Stiftung weiterhin zur Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen befugt, da das Finanzamt A am 3. März 2010 einen Freistellungsbescheid erteilt hatte. Das Finanzamt A hat diesen erst mit Bescheid vom 18. Juni 2012 aufgehoben.
- 32 Entgegen der Auffassung des FG war das FA damit angesichts der Bescheide des Finanzamts A und der vorgelegten Zuwendungsbestätigung berechtigt, den Sonderausgabenabzug für die Spende im Rahmen der ursprünglichen Veranlagungen zu gewähren. Da das FG folglich im Rahmen der Prüfung des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO von einer nicht korrekten Prämisse ausgegangen ist, kann der erkennende Senat offenlassen, ob --wie das FG meint-- rechtserhebliche Tatsachen i.S. des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO allein deshalb ausgeschlossen sind, weil dem FA bei der ursprünglichen Festsetzung ein Rechtsfehler unterlaufen ist oder ob --wie das FA vorgetragen hat-- eine Änderung

nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO möglich ist, wenn die nachträglich bekannt gewordenen Tatsachen ungeachtet des unterlaufenen Rechtsfehlers bedeutsam sind.

- 33** 2. Der erkennende Senat kann indes selbst nicht abschließend beurteilen, ob sich die Entscheidung des FG letztlich aus anderen Gründen als richtig erweist oder ob im Streitfall die Voraussetzungen für eine Änderung der Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO gegeben sind. Das FG hat keine Feststellungen zu den Voraussetzungen der Korrekturvorschrift des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO sowie zu den materiell-rechtlichen Fragen getroffen, die für die Entscheidung des Streitfalls erheblich sind. Deshalb ist die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an die Vorinstanz zurückzuverweisen.
- 34** Im zweiten Rechtsgang wird das FG in tatsächlicher Hinsicht aufklären müssen, ob im Hinblick auf das Vorbringen der Steufa hinsichtlich der Stiftung und des von den Verantwortlichen der GmbH verfolgten KapitalanlagemodeLLs rechtserhebliche Tatsachen i.S. von § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO nachträglich bekannt geworden sind.
- 35** a) Das FG hat zunächst keine Feststellungen dazu getroffen, ob die Zahlungen des Klägers aufgrund des ihm von der Stiftung gewährten Darlehens überhaupt als unentgeltlich zu qualifizieren sind (vgl. dazu das Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 19. November 2013 9 K 9151/13, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2014, 840, Rz 35 f.). Hierbei ist zu beachten, dass es zum Wesen einer Stiftung gehört, ertragbringende Kapitalanlagen -- auch in Gestalt der Gewährung verzinslicher Darlehen -- zu tätigen. Allein der Umstand, dass ein solches Darlehen dem Zuwendenden gewährt wird, muss die Unentgeltlichkeit der Zuwendung nicht zwangsläufig ausschließen, zumal es sich bei der Zuwendung und dem Darlehensvertrag um zwei getrennte, nicht in unmittelbarem Zusammenhang stehende Rechtsgeschäfte handeln könnte. Dies dürfte allerdings voraussetzen, dass die Hingabe des Darlehens der Stiftungssatzung entspricht.
- 36** b) Ebenfalls könnten Feststellungen des FG dazu notwendig werden, ob die Stiftung die in ihrer Satzung bestimmten Zwecke nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar verfolgt hat (vgl. §§ 59 ff. AO).
- 37** c) Sollte die Zuwendungsbestätigung unrichtige Angaben zum Vorliegen einer (unentgeltlichen) Zuwendung, zu ihrer Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke oder zur Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke durch die Stiftung enthalten, wird das FG zudem feststellen müssen, ob sich der Kläger hinsichtlich dieser Umstände ggf. auf Vertrauenschutz nach § 10b Abs. 4 Satz 1 EStG berufen könnte. Dies würde dazu führen, dass die Steuerfestsetzung nicht nach §§ 173, 175 AO geändert werden kann (Kirchhof in Kirchhof, EStG, 16. Aufl., § 10b Rz 70).
- 38** 3. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de