
Datum: 14.12.2004
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 8. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 8 K 6211/02
ECLI: ECLI:DE:FGK:2004:1214.8K6211.02.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens werden den Klägern auferlegt.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Streitig ist, ob der klagende Ehemann (als Erbe) eine Großspende, soweit sie sich beim Spender (Erblasser) bis zu dessen Tod einkommensteuerlich nicht ausgewirkt hat, als Sonderausgabe bei der eigenen Einkommensteuer abziehen kann.

2

Die verheirateten Kläger werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Sie erzielten im Streitjahr (2000) jeweils Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und aus Kapitalvermögen, der Kläger darüber hinaus Einkünfte aus selbständiger Arbeit als ... und sonstige Einkünfte als Betreuer des am 8.8.2000 verstorbenen I, der die Kläger zu je einhalb als Alleinerben eingesetzt hatte. Der Erblasser hatte 1998 als Sonderausgaben nach § 10 b Abs. 1 Satz 2 EStG eine abzugsfähige Spende an die Stiftung T (zu mildtätigen Zwecken) in Höhe von 182.600 DM (in Einzelbeträgen von 160.000 DM, 20.000 DM und 2.600 DM) geleistet. Das für den Erblasser zuständige Finanzamt L hatte diese Spende, da sie mehr als 50.000 DM betrug (Großspende), gem. § 10 b Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG (in der für 1998 bis 2000 geltenden Fassung) bei dessen Einkommensteuerveranlagungen wie folgt abgezogen:

3

		10 v.H. des Gesamtbetrags der Einkünfte
		DM

4

1998	Jahr der Spende, Abzug nach § 10 b Abs. 1 Satz 2 EStG	3.752
1996	Rücktrag nach § 10 b Abs. 1 Satz 3 EStG	2.130
1997	Rücktrag nach § 10 b Abs. 1 Satz 3 EStG	3.675
1999	Vortrag nach § 10 b Abs. 1 Satz 3 EStG	3.088
2000	Vortrag nach § 10 b Abs. 1 Satz 3 EStG	0

In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr beantragten die Kläger, den vom Erblasser nicht verbrauchten Betrag der Großspende, den sie mit 165.195 DM bezifferten, gem. § 10 b Abs. 1 Satz 3 EStG als vortragsfähig zu berücksichtigen. Der Beklagte lehnte dies im Einkommensteuerbescheid für 2000 vom 6.9.2002 jedoch mit der Begründung ab, eine Übertragung der Großspende auf den Kläger als Rechtsnachfolger sei nicht möglich. Der Gesamtrechtsnachfolger trete materiell-rechtlich und verfahrensrechtlich in die abgabenrechtliche Stellung des Rechtsvorgängers ein. Höchstpersönliche Verhältnisse oder Umstände, die unlösbar mit der Person des Rechtsvorgängers verknüpft seien, seien von der Zurechnung ausgeschlossen. Da der Spendenabzug vom Vorliegen einer persönlichen Eigenschaft des Steuerpflichtigen abhängige, komme insoweit eine Zurechnung an den Rechtsnachfolger nicht in Betracht (Hinweis auf das BFH-Urteil vom 22.9.1993 X R 107/91, BStBl II 1993, 874).

Ihren dagegen fristgerecht eingelegten Einspruch begründeten die Kläger wie folgt:

Soweit sich die vom Erblasser getätigte Spende bis zu seinem Tode nicht ausgewirkt habe, sei der Kläger als Gesamtrechtsnachfolger in dessen Rechtsposition eingerückt. Das vom Beklagten angeführte BFH-Urteil betreffe einen anderen Sachverhalt. Dort sei es um die Frage gegangen, ob eine Spende, die der Erbe in Erfüllung eines Vermächtnisses des Erblassers geleistet habe, nach § 10b EStG abziehbar sei, nicht aber um die hier streitige Frage, ob die vom Erblasser erbrachte Großspende gem. § 10b Abs. 1 Sätze 3 und 4 in Verbindung mit § 10d EStG beim Erben vortragsfähig sei. Es sei allgemein anerkannt, dass der Erbe ererbte Verluste nach § 10d EStG vortragen könne. Dies müsse auch für vom Erblasser nicht ausgenutzte Großspenden gelten.

Der Einspruch blieb erfolglos. In der Einspruchsentscheidung vom 23.10.2002 führte der Beklagte aus, unabhängig davon, dass die Höhe des verbleibenden Großspendenabzugs noch nicht nachgewiesen sei (hierzu sei eine gesonderte Feststellung des Finanzamt L erforderlich), sei ein Abzug der Spendenzahlung beim Erben zu verneinen. Die Leistung einer Spende sei von der persönlichen Entscheidung des Spenders abhängig. Eine Zuwendung im Sinne einer Spende leiste nur, wer keine Gegenleistung erwarte und einen steuerbegünstigten Zweck erfüllen wolle.

Dagegen liege keine Spende vor, wenn der Erbe einen vom Erblasser nicht ausgeschöpften Spendenbetrag abzuziehen begehre. Es fehle dem Erben an der Freiwilligkeit und dem Willen, an die begünstigte Organisation zu leisten. Zwar sei den Klägern zuzugeben, dass das BFH-Urteil X R 107/91, a.a.O., einen anderen Sachverhalt betreffe. Jedoch seien die Ausführungen des BFH zu den persönlichen Voraussetzungen des Spenders für den Spendenabzug (Freiwilligkeit der getätigten Aufwendungen zur Förderung der begünstigten Zwecke) auch hier anzuwenden. Danach sei eine Spende nur für den Spender selbst abzugsfähig. Im Streitfall habe der Kläger diese persönlichen Voraussetzungen indessen nicht erfüllt.

Zur Begründung ihrer dagegen geführten Klage wiederholen die Kläger ihren im Einspruchsverfahren gemachten Vortrag.	10
Das Finanzamt L hat dem Kläger während des Klageverfahrens, nämlich am 15.11.2002, jeweils Bescheide "über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Großspendenvortrags für die Einkommensteuer" auf den 31.12.1998, auf den 31.12.1999 und den 31.12.2000 erteilt und diesen zu den einzelnen Stichtagen auf 173.043 DM, 169.955 DM bzw. (unverändert) 169.955 DM festgestellt. In den Bescheiden, die dem Kläger bekannt gegeben worden sind, ist jeweils handschriftlich vermerkt: "Dieser Bescheid ergeht an Sie als Alleinerbe des Herrn I"	11
Die Kläger beantragen,	12
unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 23.10.2002 und Änderung des Einkommensteuerbescheids 2000 vom 6.9.2002 den gesondert festgestellten verbleibenden Großspendenabzug mit 10 v.H. des Gesamtbetrags der Einkünfte als Sonderausgaben nach § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG zu berücksichtigen,	13
hilfsweise, die Revision zuzulassen,	14
ferner,	15
die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären.	16
Der Beklagte beantragt,	17
die Klage abzuweisen.	18
Er bezieht sich auf die Gründe der Einspruchsentscheidung und trägt ergänzend vor, die Kläger hätten keine Geldmittel aufgewendet, die aufgrund ihres eigenen freiwilligen Entschlusses einem steuerbegünstigten Zweck zugute gekommen seien.	19
Das Finanzamt L hat auf Anfrage des Gerichts mitgeteilt, die Großspende sei bei der Einkommensteuerveranlagung des Erblassers für das Jahr 2000 nicht berücksichtigt worden, obwohl sie sich in Höhe von 1.772 DM hätte auswirken müssen. Außerdem sei im Veranlagungsjahr 1999 die Großspende in Höhe von 3.088 DM verrechnet worden, obwohl der abzugsfähige Spendenhöchstbetrag durch eine in 1999 geleistete Spende verbraucht worden sei. Deshalb sei der Feststellungsbescheid zum 31.12.2000 fehlerhaft. Der Großspendenvortrag belaufe sich zum 31.12.2000 zutreffend auf 171.271 DM.	20
Wegen des Sach- und Streitstands im übrigen wird auf die Klageschrift und die Klageerwiderung sowie das Protokoll der mündlichen Verhandlung verwiesen.	21
Entscheidungsgründe	22
Die Klage ist nicht begründet.	23
Der Beklagte hat es zu Recht abgelehnt, den verbleibenden Großspendenabzug, soweit ihn der Erblasser I bis zum Veranlagungszeitraum 2000, seinem Todesjahr, steuerlich nicht verbraucht hatte, bei der Einkommensteuerveranlagung der Kläger für dasselbe Jahr als Sonderausgaben zu berücksichtigen.	24

Überschreitet eine Einzelzuwendung von mindestens 50.000 DM zur Förderung (u.a.) <i>mildtätiger</i> Zwecke die nach § 10b Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG 1 als Sonderausgaben abzugsfähigen Höchstsätze (10 vom Hundert des Gesamtbetrags der Einkünfte oder 2 vom Tausend der Summe der gesamten Umsätze oder der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter), ist diese sog. Großspende gem. § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG (in der für das Spendenjahr 1998 anzuwendenden Fassung) im Veranlagungszeitraum der Zuwendung, in den zwei vorangegangenen und in den fünf folgenden Veranlagungszeiträumen als Sonderausgaben abzuziehen.	
Die vom Erblasser im Jahre 1998 an die Stiftung T geleistete Großspende von 182.600 DM hatte sich bei ihm, ausweislich der Steuerbescheide, im Jahre 1998 in Höhe von 3.752 DM und (gem. § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG im Wege des Rück- bzw. Vortrags) in den beiden Vorjahren in Höhe von 2.130 und 3.675 DM, im Jahre 1999 in Höhe von 3.088 DM und im Jahre 2000 steuerlich mit Null DM ausgewirkt.	26
Demzufolge hätte er, wäre er nicht im Jahre 2000 verstorben, den verbleibenden Spendenbetrag bei seinen Einkommensteuerveranlagungen für 2001 bis 2003 noch als Sonderausgaben abziehen können.	27
Diese Abzugsmöglichkeit ist den Klägern indessen verschlossen. Ihrer Auffassung, der Erbe könne einen vom Erblasser nicht ausgeschöpften Großspendenabzug bei der eigenen Veranlagung in gleicher Weise nach § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG geltend machen wie der Erblasser, folgt der erkennende Senat nicht.	28
Zwar gilt gem. § 10b Abs. 1 Satz 4 EStG, worauf sich die Kläger berufen, § 10d EStG für den Rück- bzw. Vortrag eines verbleibenden Großspendenvortrags entsprechend. Hieraus kann indessen nicht, wie sie meinen, abgeleitet werden, dass vom Erblasser nicht verbrauchte Großspendenbeträge vom Erben im Rahmen seiner eigenen Einkommensteuerveranlagung/en für Veranlagungszeiträume nach dem Erbfall abgezogen werden können. Dafür gibt weder § 10d EStG noch § 10b EStG etwas her. In keiner der beiden Vorschriften hat der Gesetzgeber auch nur andeutungsweise zum Ausdruck gebracht, dass Verlustabzüge (§10d EStG) oder nicht ausgeschöpfte Großspendenabzüge (§ 10b Abs. 1 Satz 3 EStG) sozusagen auf den Erben übergehen.	29
Während sich der BFH bereits wiederholt mit der Frage auseinandergesetzt hat, ob ein verbleibender Verlustabzug nach § 10d EStG auf den Erben übergeht, war die Frage, ob ein vom Erblasser nicht ausgenutzter Großspendenabzug vom Erben in Anspruch genommen werden kann, bislang weder Gegenstand einer höchstrichterlichen noch, soweit ersichtlich, einer finanzgerichtlichen Entscheidung.	30
Der Senat verneint diese Frage. Der Übergang nicht ausgeschöpfter Großspendenbeträge auf den Erben scheitert bereits an dessen mangelnder Personenidentität mit dem Erblasser. Insoweit kommen, entgegen der Auffassung der Kläger, in jedem Fall die vom BFH im Urteil X R 107/91 (a.a.O.) aufgestellten, vom erkennenden Senat für zutreffend erachteten personenbezogenen Kriterien für den Spendenabzug zum Tragen. Der BFH leitet aus dem in § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG enthaltenen Tatbestandsmerkmal "zur Förderung" ab, dass als abziehbare Spenden nur solche Ausgaben in Betracht kommen, die der Steuerpflichtige selbst unentgeltlich, freiwillig und "um der Sache willen" (in Spendenmotivation) gegeben hat.	31
An diesen Voraussetzungen fehlt es den Klägern. Nicht sie, sondern allein der Erblasser I, hatte die Voraussetzungen im Jahre 1998 in seiner Person erfüllt. Der Einwand der Kläger, dem BFH-Urteil X R 107/91 liege ein anderer Sachverhalt zugrunde als dem Streitfall, trifft	32

zwar zu, führt aber erst recht zu dem Ergebnis, ihnen den Großspendenabzug zu versagen.

Wenn nämlich der Erbe, der aus *eigenen* (wenngleich ererbten) Mitteln und in *eigener* Person 33 in Erfüllung eines Spendenvermächtnisses Ausgaben an eine gemeinnützige Organisation leistet, insoweit keinen Sonderausgabenabzug nach § 10b EStG in Anspruch nehmen kann (weil der Erbe die Zahlung nicht *zur Förderung* steuerbegünstigter Zwecke erbracht hat), so ist ein solcher Abzug bei den Klägern, die selbst keinerlei Ausgaben getätigt haben und in Bezug auf die von dem Erblasser in 1998 geleistete Großspende schon gar keine Spendenmotivation hatten, keinesfalls gerechtfertigt. Wie der BFH im Urteil X R 107/91 überzeugend ausgeführt hat, sind höchstpersönliche Verhältnisse oder Umstände, die unlösbar mit der Person des Rechtsvorgängers verknüpft sind (z.B. bestimmte für einen Besteuerungs- oder Begünstigungstatbestand erhebliche Eigenschaften), von der Zurechnung beim Rechtsnachfolger ausgeschlossen. Im Streitfall war die "Spendenmotivation" (markiert durch das § 10b EStG beherrschende Tatbestandsmerkmal "zur Förderung"), nämlich die freiwillige Bereitschaft, Aufwendungen für einen mildtätigen Zweck zu tätigen, ohne hierfür einen Gegenwert erhalten zu haben oder zu erwarten, ein höchstpersönlicher Umstand, der nur beim Erblasser, nicht aber bei den Klägern vorgelegen hat. Anders als im Falle der Erfüllung eines Spendenvermächtnisses durch den Erben haben die Kläger nicht einmal Aufwendungen im Sinne von § 10b Abs. 1 EStG getätigt.

Auch eine entsprechende Anwendung von § 10d EStG, wie sie § 10b Abs. 1 Satz 4 EStG 34 vorsieht, vermag die "Vererblichkeit" des verbleibenden Großspendenabzugs nicht zu begründen. Aus dem Wortlaut von § 10d EStG ergibt sich in Hinsicht auf die Vererblichkeit des Verlustabzugs nichts. Insoweit kann sich der Hinweis der Kläger auf § 10d EStG nur auf die zur Vererblichkeit des Verlustabzugs ergangene Rechtsprechung beziehen.

Der Bundesfinanzhof hat allerdings in jahrzehntelanger ständiger Rechtsprechung die 35 "Vererblichkeit" des Verlustabzugs nach § 10d EStG bejaht (vgl. erstmals BFH-Urteil vom 15.3.1962 IV 177/60, HFR 1963, 8 und jüngst BFH-Urteil vom 16.5.2001 I R 76/99, BStBl II 2002, 487). Die Finanzverwaltung ist dem bislang gefolgt, jedoch in Anlehnung an das Urteil des XI. Senats des BFH vom 5.5.1999, XI R 1/97 (BStBl II 1999, 653) unter dem Vorbehalt, dass der Erbe durch den Verlust "wirtschaftlich belastet" ist (H 115 EStR 2004, Stichwort: Verlustabzug im Erbfall).

Vor dem Hintergrund einer ganz überwiegenden Kritik des Schrifttums gegen die bislang 36 herrschende Meinung zur Vererblichkeit des Verlustabzugs hat der XI. Senat des BFH freilich mit Beschluss vom 28.7.2004 XI R 54/99, juris, erneut die Frage aufgeworfen und an den Großen Senat des BFH herangetragen, ob die bisherige Rechtsprechung zur "Vererblichkeit" des Verlustabzugs nach § 10d EStG einer Überprüfung standhält. Er hat in diesem Beschluss die Gründe dargelegt, die aus seiner Sicht *gegen* eine Vererblichkeit sprechen und hat sich auch eingehend (und im Ergebnis ablehnend) mit den Gründen des in derselben Sache zuvor ergangenen Divergenz-Beschlusses des I. Senats des BFH vom 22.10.2003 I ER – S – 1/03 (XI R 54/99), BStBl II 2004, 414, auseinandergesetzt.

Der XI. Senat des BFH stützt sich dabei im wesentlichen auf folgende gewichtige 37 Überlegungen: Schon der Wortlaut des § 10d EStG sehe eine Vererblichkeit des Verlustabzugs nicht vor. Sie ergebe sich auch nicht aus dem Zweck der Vorschrift, die darauf abziele, die Besteuerung periodenübergreifend an der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen auszurichten und einer mehrjährigen Abschnittsbesteuerung anzunähern. Da "Steuerpflichtiger" nämlich das einzelne Individuum sei, dessen Steuerpflicht den Zeitraum von seiner Geburt an bis zum Tode umfasse, könne sich eine periodenübergreifende Besteuerung *des Steuerpflichtigen* allenfalls auf diesen Zeitraum

beziehen. § 10d EStG sei deshalb personenbezogen auszulegen und durchbreche lediglich *für den Steuerpflichtigen als Individuum* das Prinzip der Abschnittsbesteuerung.

Auch aus der zivilrechtlichen Stellung des Erben als Gesamtrechtsnachfolger des Erblassers (§ 1922 BGB) lasse sich eine "Vererblichkeit" des Verlustabzugs nicht herleiten. Der beim Erblasser entstandene Verlust sei weder ein Recht noch eine Verbindlichkeit, die vererbt werden könne. Wenn der Verlustvortrag im übrigen nicht einmal unter Lebenden, auch nicht im Wege einer vorweggenommenen Erbfolge, übertragbar sei, sei ein Übergang von Todes wegen erst recht zu verneinen. 38

Der erkennende Senat hält die im Vorlagebeschuß des XI. BFH-Senats XI R 54/99 (a.a.O.) gegen eine Vererblichkeit des Verlustabzugs nach 10d EStG angeführten Gründe in hohem Maße für überzeugend. Sie sprechen auch gegen die "Vererblichkeit" eines Großspendenabzug, weil die von § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG ausnahmsweise periodenübergreifend statuierte Abzugsfähigkeit nicht verbrauchter Spendenbeträge nur dem "Steuerpflichtigen", also dem Spender, zugute kommen soll. 39

Für die Entscheidung im Streitfall kann freilich dahinstehen, ob sich der Große Senat des BFH der Auffassung des XI. BFH-Senats zur Nicht-Vererblichkeit des Verlustabzugs nach § 10d EStG anschließen wird. Denn die Klage war bereits aus den zuvor dargelegten Gründen abzuweisen. 40

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 41

Der Senat lässt die Revision gegen das Urteil wegen grundsätzlicher Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) zu. Die Rechtsfrage, ob ein verbleibender Großspendenabzug vom Erben in Anspruch genommen werden kann, ist höchstrichterlich noch nicht geklärt. Da die Frage der Vererblichkeit des Verlustabzugs dem Großen Senat des BFH zur abschließenden Prüfung vorliegt und das Ergebnis letztlich nicht einschätzbar ist, könnten sich aus der Entscheidung des Großen Senats Gesichtspunkte ergeben, die auch für die Vererblichkeit des Großspendenabzugs von Bedeutung sind. 42