
Datum: 14.07.2010
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 975/07
ECLI: ECLI:DE:FGK:2010:0714.10K975.07.00

Rechtskraft: X R 32/10

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand 1

Die Beteiligten streiten insbesondere über die Abziehbarkeit einer Spende als Sonderausgaben. 2

Mit Körperschaftsteuerbescheid vom 27. November 2003 wurde dem Verein N e.V. für das Jahr 2001 und ebenso für die Jahre 1999 und 2000 die Freistellung von der Körperschaftsteuer gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG versagt, weil trotz Aufforderung der Nachweis nicht erbracht worden war, dass die tatsächliche Geschäftsführung des Vereins mit der Satzung übereinstimme. Deshalb heißt es in dem Körperschaftsteuerbescheid weiter: "Die Nichtabgabe der Steuererklärung führt zum Wegfall der Steuerbefreiung und somit zum Wegfall der Gemeinnützigkeit im steuerrechtlichen Sinne." 3

Die Körperschaftsteuerbescheide wurde dem Kläger, der als Steuerberater tätig ist, als Empfangsbevollmächtigten für den Verein bekannt gegeben. In den Körperschaftsteuerbescheiden wurde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass der Verein nicht berechtigt sei, Zuwendungsbescheinigungen auszustellen. Gegen diesen Bescheid wurde kein Rechtsbehelf eingelegt, lediglich gegen den die Gemeinnützigkeit ebenfalls versagenden Körperschaftsteuerbescheid für den Veranlagungszeitraum 2003. 4

In der im April 2005 beim Beklagten eingegangenen Einkommensteuererklärung für 2003 machten der Kläger und seine mit ihm zusammen zur Einkommensteuer veranlagte Ehefrau unter anderem den Sonderausgabenabzug für eine Spende i.H.v. 1.000 € an den Verein N e.V. geltend. In der Spendenbestätigung gemäß § 10b EStG vom 17. Dezember 2003 heißt es dazu: "Wir sind wegen Förderung des Sports nach dem letzten uns zugegangenen Freistellungsbescheid des FA H St.-Nr. ... vom 14. Juli 2003 für die Jahre 1996 bis 1998 nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der Körperschaftsteuer befreit." Die insoweit erklärungsgemäße Steuerfestsetzung vom 17. November 2005 wurde bestandskräftig; der Vorbehalt der Nachprüfung wurde aufgehoben.

Im Dezember 2005 ging die Einspruchsbegründung des Klägers im Rechtsbehelfsverfahren gegen den die Gemeinnützigkeit versagenden Körperschaftsteuerbescheid für den Veranlagungszeitraum 2003 beim Beklagten ein (GA Bl. 36). 6

Am 29. Dezember 2006 erhielt der Bearbeiter des für den Kläger zuständigen Veranlagungsbezirks durch einen Aktenvermerk des Veranlagungsbezirks für Körperschaftsteuer Kenntnis davon, dass bei Prüfung der Spendenhaftung für die nach Wegfall der Gemeinnützigkeit, also für die nach dem 27. November 2003 ausgestellten Spendenbescheinigungen festgestellt worden sei, dass der Verein für die Spende des Klägers vom 17. Dezember 2003 nicht in Haftung genommen werden könne. Denn insoweit könne nicht von einer Gutgläubigkeit des Spenders ausgegangen werden, da dem Kläger der Bescheid über die Aufhebung der Gemeinnützigkeit vom 27. November 2003 bekannt gewesen sei. 7

Daraufhin erließ der Beklagte am 12. Januar 2007 den vorliegend streitgegenständlichen, auf der Grundlage von § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geänderten Einkommensteuerbescheid, in welchem die Spende an den N e.V. vom 17. Dezember 2003 nicht mehr zum Sonderausgabenabzug zugelassen wurde. Zur Begründung wurde auf den Wegfall der Gemeinnützigkeit des Vereins hingewiesen. Der Bescheid erging u.a. hinsichtlich der beschränkten Abziehbarkeit von Vorsorgeaufwendungen vorläufig (§ 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO). 8

Mit seinem Einspruch rügte der Kläger unter Hinweis auf die Spendenbestätigung des Vereins vom 17. Dezember 2003 die Versagung des Spendenabzugs. In der Zuwendungsbestätigung werde ausdrücklich auf den Freistellungsbescheid des Beklagten vom 14. Juli 2003 für die Jahre 1996 -1998 Bezug genommen. Außerdem sei seit dem 20. Juli 2005 ein Rechtsbehelfsverfahren des Vereins betreffend den Zeitraum 2003 anhängig, für das seit dem 19. Dezember 2005 auch die Begründung eingereicht worden sei. Hilfsweise werde die Berücksichtigung der erklärten Vorsorgeaufwendungen i.H.v. 30.920 € begehrt statt des im Rahmen der Höchstbetragsberechnung ermittelten Betrages von 5.788 €. 9

Der Einspruch blieb ohne Erfolg. Zur Begründung führte der Beklagte in der Einspruchsentscheidung vom 22. Februar 2007 aus: Die Voraussetzungen für den Spendenabzug gemäß § 49 EStDV seien nicht erfüllt gewesen, weil der Verein aufgrund der Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2001 vom 27. November 2003 keine Körperschaft gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG gewesen sei. Auch der Einspruch gegen den die Steuerbefreiung versagenden Körperschaftsteuerbescheid für 2003 ändere nichts daran, dass der Verein bei Ausstellung der Zuwendungsbestätigung am 17. Dezember 2003 keine Körperschaft gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG gewesen sei. Eine spätere Freistellung des Vereins im Rechtsbehelfsverfahren wegen Körperschaftsteuer 2003 wirke nur für die Zukunft. Der Kläger sei auch nicht gutgläubig gewesen, weil ihm bekannt gewesen sei, dass die Zuwendungsbestätigung vom 17. Dezember 2003 insoweit unrichtig gewesen sei, als sie auf 10

den inzwischen überholten Freistellungsbescheid vom 17. Juli 2003 verwiesen habe. In dem Bescheid vom 27. November 2003 sei ausdrücklich darauf hingewiesen, dass der Verein nicht berechtigt sei, Zuwendungsbestätigungen auszustellen. Hinsichtlich des Hilfsantrags sei der Einspruch unzulässig, weil der angefochtene Bescheid vorläufig hinsichtlich der beschränkten Abzugsfähigkeit von Vorsorgeaufwendungen (§ 10 Abs. 3 EStG) ergangen sei und dem Kläger deshalb insoweit das Rechtsschutzbedürfnis fehle.

Die Kläger nehmen im Wesentlichen auf die Begründung ihres Einspruchs im Vorverfahren Bezug und haben in der mündlichen Verhandlung nach Hinweis des Gerichts auf den BVerfG-Beschluss vom 13. Februar 2008 2 BvL 1/06 (BVerfGE 120, 125, BFH/NV Beilage 2008, 228, DStR 2008, 604) erklärt, den Antrag hinsichtlich der Berücksichtigung sämtlicher Vorsorgeaufwendungen i.H.v. 30.029 € nicht weiter verfolgen zu wollen. 11

Die Kläger beantragen, 12
den Einkommensteuer-Änderungsbescheid für 2003 vom 12. Januar 2007 unter Aufhebung 13
der Einspruchsentscheidung vom 22. Februar 2007 dahin zu ändern, dass der
Spendenabzug für die Spende von 1.000 € an den N gewährt und die Einkommensteuer auf
11.235 € herabgesetzt wird.

Der Beklagte beantragt, 14
die Klage abzuweisen. 15

Auf Nachfrage des Gerichts hat der Beklagte im Anschluss an die mündliche Verhandlung mit Schreiben vom 16. Juli 2010 erklärt, dass das Rechtsbehelfsverfahren des N zwischenzeitlich abgeschlossen und dem Verein mit geänderten Körperschaftsteuerbescheid vom 11. Juli 2006 die Gemeinnützigkeit antragsgemäß zuerkannt worden sei. 16

Entscheidungsgründe 17

Die Klage ist unbegründet. Die streitige Spende kann nicht bei Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte abgezogen werden, weil es an der für den Spendenabzug erforderlichen Zuwendungsbestätigung fehlt. 18

1. Nach § 10b Abs. 1 Nr. 1 EStG sind u.a. Ausgaben zur Förderung bestimmter, als besonders förderungswürdig anerkannter gemeinnütziger Zwecke innerhalb einer gesetzlich festgelegten Obergrenze als Sonderausgaben abziehbar. Weitere Voraussetzung für den Abzug als Sonderausgabe ist dabei gemäß § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe c) EStG, der den BMF zum Erlass einer Rechtsverordnung u.a. über eine Anerkennung gemeinnütziger Zwecke als besonders förderungswürdig ermächtigt, i.V.m. § 50 Abs. 1 EStDV, dass die Zuwendung durch eine Zuwendungsbestätigung nachgewiesen wird, die der Zuwendungsempfänger nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck ausgestellt hat. Das Veranlagungsfinanzamt des Spenders ist hinsichtlich der Frage, ob der Empfänger tatsächlich gemeinnützig und von der Körperschaftsteuer befreit ist, an die körperschaftsteuerliche Beurteilung durch die für den Verein zuständige Stelle gebunden (z.B. BFH-Urteil vom 12. September 1990 I R 65/86, BFHE 162, 407, BStBl II 1991, 258). 19

2. Nach inzwischen trotz kritischer Stimmen in der Literatur bestätigter höchstrichterlicher Rechtsprechung ist die Spendenbestätigung unverzichtbare sachliche Voraussetzung für den Spendenabzug. Der Zweck der Bestätigung, die Verwendung der Zuwendung zu steuerbegünstigten Zwecken nachzuweisen, nimmt dieser nicht den Charakter eines 20

materiell-rechtlichen Tatbestandsmerkmals (BFH-Urteil vom 6. März 2003 XI R 13/02, BFHE 201, 421, BStBl II 2003, 554, BFH/NV 2003, 959).

3. Ein Sportverein ist erst ab der Erteilung eines entsprechenden Bescheides über die Zuerkennung der Gemeinnützigkeit (Freistellung von der Körperschaftsteuer) zur Ausstellung von Spendenbestätigungen berechtigt. Da die Spendenbestätigung materiell-rechtliche Voraussetzung für den Spendenabzug ist, sind Spenden für einen solchen Verein nur abziehbar, wenn der Verein als gemeinnützigen Zwecken dienend anerkannt ist oder zumindest über eine vorläufige Freistellungsbescheinigung verfügt. Wird die Spendenbestätigung vor der Zuerkennung der Gemeinnützigkeit erteilt, liegen die materiellen Voraussetzungen für den Spendenabzug nicht vor (Niedersächsisches FG, Urteil vom 18. März 2004 6 K 777/01, DStRE 2005, 1209, bestätigt durch BFH-Urteil vom 5. April 2006 I R 20/05, BFHE 215, 78, BStBl II 2007, 450). 21

4. Danach rechtfertigte die vom Kläger vorgelegte Zuwendungsbestätigung nicht den Abzug der vorliegend streitigen Spende. Denn die Gemeinnützigkeit des Vereins N e.V. ist mit Körperschaftsteuerbescheid vom 27. November 2003 weggefallen. Der Verein durfte daher die Spendenbestätigung vom 17. Dezember 2003 nicht ausstellen, so dass diese Spendenbestätigung als Grundlage für den Spendenabzug untauglich ist. Auch ein Abzug der geleisteten Zahlung gemäß § 10b Abs. 4 Satz 1 EStG war nicht möglich, da der Kläger, der den Körperschaftsteuerbescheid unstreitig als Empfangsbevollmächtigter für den Verein erhalten hat, nicht gutgläubig war (vgl. BFH-Urteil vom 26. April 2002 XI R 30/01, BFH/NV, 1029). 22

Auch das Rechtsbehelfsverfahren gegen den die Gemeinnützigkeit ebenfalls versagenden Körperschaftsteuerbescheid für den Veranlagungszeitraum 2003 rechtfertigte den Spendenabzug nicht. Denn bis zur Wirksamkeit der Freistellung des Vereins von der Körperschaftsteuer mit Bescheid vom 11. Juli 2006, der Wirkung nur für die Zukunft entfaltete, hatte der für den Kläger zuständige Veranlagungsbezirk bindend vom Wegfall der Gemeinnützigkeit auszugehen (vgl. Niedersächsisches FG, Urteil vom 18. März 2004 6 K 777/01, DStRE 2005, 1209, bestätigt durch BFH-Urteil vom 5. April 2006 I R 20/05, BFHE 215, 78, BStBl II 2007, 450). 23

5. Die verfahrensrechtliche Berechtigung des Beklagten zur Änderung des bestandskräftigen Einkommensteuerbescheides vom 17. November 2005 ergab sich aus § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO. Nach dieser Vorschrift sind Steuerbescheide aufzuheben oder zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer höheren Steuer führen. Der Wegfall der Gemeinnützigkeit ist dem für die Einkommensteuerfestsetzung der Kläger zuständigen Veranlagungsbezirk erst durch die Mitteilung vom 29. Dezember 2006 bekannt geworden. Die Kenntnisse des für die Körperschaftsteuer des Vereins zuständigen Veranlagungsbezirks waren dem für die Kläger zuständigen Bearbeiter nicht zuzurechnen (BFH-Urteil vom 20. Juni 1985 IV R 114/82, BFHE 143, 520, BStBl II, 492). Wäre dem Beklagten der Wegfall der Gemeinnützigkeit bereits bei Durchführung der Einkommensteuerveranlagung 2003 bekannt gewesen, wäre der Spendenabzug gemäß § 10b EStG von Anfang an versagt worden. 24

6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 25

7. Die Revision war zuzulassen, weil aufgrund der Wirksamkeit der Zuerkennung der Gemeinnützigkeit nur für die Zukunft die Gefahr bestehen könnte, dass ein FA die Versorgung eines Vereins mit Spendenmitteln durch einen - möglicherweise offensichtlich - rechtswidrigen Körperschaftsteuerbescheid dauerhaft erschwert. Zwar hat der BFH bereits 26

entschieden, dass die Erteilung einer Spendenbescheinigung wegen ihrer materiell-rechtlichen Wirkung für den Spendenabzug ein rückwirkendes Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO 1977 ist (BFH-Urteil vom 6. März 2003 XI R 13/02, BFHE 201, 421, BStBl II 2003, 554, BFH/NV 2003, 959). Im Streitfall hätte eine wirksame Spendenbescheinigung jedoch erst nach Zuerkennung der Gemeinnützigkeit mit Bescheid vom 11. Juli 2006 erteilt werden können. Eine solche Spendenbescheinigung hätte jedoch möglicherweise wegen des ab dem 29. Oktober 2004 anzuwendenden, durch das EURLUMsG angefügten § 175 Abs. 2 S. 2 AO nicht als rückwirkendes Ereignis berücksichtigt werden können. Denn diese Vorschrift schreibt nunmehr vor, dass die nachträgliche Erteilung oder Vorlage einer Bescheinigung oder Bestätigung nicht als rückwirkendes Ereignis gilt.
