

---

**Datum:** 20.01.2016  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 9. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 9 K 3177/14  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2016:0120.9K3177.14.00

---

**Nachinstanz:** Bundesfinanzhof, X R 5/16

---

**Tenor:**

Unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 24.10.2014 wird der Einkommensteuerbescheid 2010 vom 14.6.2013 dahingehend abgeändert, dass für 2010 Zahlungen in Höhe von insgesamt 15.000 € bis zur Höhe von 20% des Gesamtbetrages der Einkünfte als Spenden berücksichtigt werden.

Die Revision wird zugelassen.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

---

**Tatbestand**

Streitig ist die Berücksichtigung von Spenden nach Rumänien.

In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2010 beantragte die Klägerin den Abzug von Zahlungen in Höhe von 15.000 € an die durch Gesetzesdekret errichtete Pfarrgemeinschaft „A“ als Spende. Diese griechisch-katholische Pfarrgemeinde hat ihren Sitz in B, Rumänien; sie ist laut ihrer Satzung eine rumänische juristische Person, die humanitäre, geistliche, religiöse, erzieherische, wohltätige und kulturelle Zwecke verfolgt. Wegen Einzelheiten wird auf die Satzung verwiesen (Bl. 43 – 45 FG-Akte).

- Die Zuwendung der Klägerin diene zur Fertigstellung einer Kirche in F (F). Diese befand sich im Jahr 2010 noch in der Bauphase und konnte erst aufgrund der von der Klägerin geleisteten Zuwendung fertiggestellt werden. Der Namen der Klägerin wurde im Fuß des Altars eingraviert. Darüber hinaus wird die Klägerin bei jeder Messe, die in der Kirche abgehalten wird, mittels Fürbitten namentlich erwähnt. Zudem wurde die Klägerin von der Pfarrgemeinde zu der Weihe der Kirche am ... nach der Fertigstellung eingeladen. Über dieses Ereignis erschien in der örtlichen Presse ein Artikel, der das Engagement der Klägerin als Spenderin aus Deutschland namentlich erwähnt. 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 vom Bischof M von F ... 2013 übergeben. Wegen Einzelheiten wird auf die Anlagen zur Klagebegründung verwiesen. 4
- Im Rahmen der Erörterung wurden diverse Bescheinigungen in nicht amtlicher Übersetzung vorgelegt. Es handelt sich hierbei um eine Bescheinigung des Kommerziellen Betriebs G GmbH in B1, die Spendenzahlungen in 2010 von 14.000 € attestieren, sowie um eine Bescheinigung der Pfarrgemeinde, in welcher eine Spende von 1.000 € für 2010 bestätigt wird. Nachdem ein erster Einkommensteuerbescheid für 2010 hinsichtlich der Spenden vorläufig nach § 165 AO ergangen war, erließ der Beklagte am 14.06.2013 einen nach § 165 Abs. 2 AO geänderten Bescheid für 2010. In diesem Bescheid wurde die Spende nicht zum Abzug zugelassen, weil es an der Voraussetzung des strukturellen Inlandsbezugs fehle. 5
- Den hiergegen eingelegten Einspruch wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 24.10.2014 als unbegründet zurück. 6
- Mit der vorliegenden Klage verfolgt die Klägerin ihr Ziel weiter. Der Beklagte verkenne, dass die geltend gemachten Zuwendungen unter europarechtskonformer Auslegung der gesetzlichen Vorgaben als Spende nach § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG berücksichtigungsfähig seien. 7
- § 10b Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG setze u.a. voraus, dass Zuwendungen an eine Körperschaft, die in der Europäischen Union belegen sei, geleistet werden, die nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 i.V.m. § 5 Abs. 2 Nr. 2 Halbs. 2 des KStG steuerbefreit wäre, wenn sie inländische Einkünfte erzielen würde. Für nicht im Inland ansässige Zuwendungsempfänger nach § 10b Abs. 1 Satz 2 EStG sei weitere Voraussetzung, dass durch diese Staaten Amtshilfe und Unterstützung bei der Beitreibung geleistet werde. Weiter sei im Streitfall nach § 51 Abs. 2 AO erforderlich, dass die Tätigkeit der Körperschaft neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland im Ausland beitragen könne. Während das erstgenannte Kriterium unstreitig erfüllt sei, liege hinsichtlich des strukturellen Inlandsbezugs bisher keine Rechtsprechung oder Verwaltungsäußerung vor. Jedenfalls sei dieses Merkmal europarechtskonform auszulegen. Die Klägerin bezieht sich hierzu auf die Gesetzesbegründung (BT-Drs. 16/11108, 45 f.), auf die verwiesen wird. 8
- Der Gesetzgeber selbst treffe keine Aussage dazu, wann eine Ansehensförderung im Sinne des Gesetzes gegeben sei. Er führe lediglich aus, dass es keiner spürbaren oder messbaren Auswirkung auf das Ansehen der Bundesrepublik Deutschland im Ausland bedürfe. Es werde jedoch ausdrücklich klargestellt, dass bei in Deutschland ansässigen Organisationen das Verfolgen eines gemeinnützigen Zwecks Indizwirkung für die Erfüllung des strukturellen Inlandsbezugs habe. Eine weitere Prüfung und weitere Nachweise seien nicht notwendig. Anders verhalte es sich bei ausländischen Organisationen. Bei diesen entfalle die Indizwirkung ausdrücklich. Diese offensichtliche Ungleichbehandlung benachteilige die (europäischen) ausländischen Organisationen, wenn diese nachweislich einen als 9

gemeinnützig anerkannten Zweck der §§ 52-54 AO erfüllten. Insofern sei kein sachlicher Grund ersichtlich, warum nicht auch bei ihnen bei Vorliegen aller Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen der Inlandsbezug indiziert werden könne. Wenn allerdings nach Auffassung des EuGH Direktspenden ins Ausland nicht schlechter behandelt werden dürften als Spenden an inländische Fördereinrichtungen, die ihre Zwecke im Ausland selbst oder durch das Weiterleiten von Mitteln an eine im Ausland ansässige nicht unbedingt gemeinnützige Körperschaft verwirklichten, sei jeder Inlandsbezug latent europarechtswidrig. Die Tatbestandsmerkmale „Inländerbegünstigung“ und „Ansehensförderung“ richteten sich vornehmlich gegen ausländische Einrichtungen, die ihre gemeindienliche Tätigkeit grenzüberschreitend ausübten. Dies spreche für eine Europarechtswidrigkeit des § 51 Abs. 2 AO. Habe eine ausländische gemeinnützige Organisation jedoch nachgewiesen, dass sie nach deutschem Recht gemeinnützig sei, müsse der Beklagte anerkennen, dass sie auch zum Ansehen Deutschlands beitragen könne, und zwar ohne weitergehende Prüfung. Praktische Konsequenz dieser Interpretation sei, dass dem Tatbestandsmerkmal des strukturellen Inlandsbezugs keine eigenständige Bedeutung zukomme.

Für diese Sichtweise spreche auch, dass niemand sagen könne, ob und wann eine Fördermaßnahme geeignet sei, das Ansehen Deutschlands im Ausland zu verbessern. Das Kriterium der „Ansehensförderung“ sei mit erheblichen Auslegungsunschärfen verbunden und damit für die praktische Rechtsanwendung völlig ungeeignet. Denn was das Ansehen Deutschlands im Ausland konkret mehre, sei aus der Sicht des Auslands zu beurteilen, nicht aus deutscher Binnensicht, und vom jeweiligen Einzelfall abhängig. Die Entscheidung darüber solle jedoch im Rahmen des Veranlagungsverfahrens in Deutschland getroffen werden. Die Norm des § 51 Abs. 2 sei daher nicht (einheitlich) vollzugsfähig. 10

Schließlich sei der vorsichtige Wortlaut des § 51 Abs. 2 AO zu beachten („... beitragen kann.“). Unter Berücksichtigung der Auslegungsschärfen sei darunter zu verstehen, dass die Möglichkeit, zu Ansehen beizutragen, nicht evident ausgeschlossen sein dürfe. Eine Grenze sei erst erreicht, wenn belastbare Anhaltspunkte dafür ersichtlich seien, dass die Zuwendung und die damit geförderte Maßnahme dem Ansehen der Bundesrepublik Deutschland im Ausland schaden. Nur in diesem Fall scheide der Zuwendungsabzug nach §10b EStG richtigerweise aus. Gerade diese negativ begrenzenden Merkmale seien im vorliegenden Fall allerdings nicht gegeben. 11

Die vom Beklagten geforderten rechtlichen Anforderungen, dass eine nachhaltige Verbesserung des Rufs Deutschlands in der Welt zu verlangen sei, seien zu eng bemessen. Die starre Grenzziehung, die der Beklagte an die Verbesserung des Rufs der Bundesrepublik Deutschland in der Welt vor allem durch Maßnahmen der Entwicklungshilfe, wie Waisenhäuser, Flüchtlingslager etc. stelle, würde dazu führen, dass sich gerade bürgerschaftliches Engagement und Hilfsmaßnahmen, die sich aus privaten Initiativen ergeben und im nichtkoordinierten internationalen Rahmen bewegen, unberücksichtigt blieben. In der Konsequenz unterminierte diese Lesart des Gesetzes private Hilfsinitiativen, die über den intensiven persönlichen Kontakt des Spenders zum jeweiligen Projekt auf ein positives Ansehen der Bundesrepublik Deutschland in der Welt hinwirkten. Darüber hinaus verkenne der Beklagte, dass für die Beurteilung der Ansehensförderung der Maßnahme nicht auf die deutsche Binnenansicht abzustellen sei, sondern auf die Sichtweise des Auslands. Danach seien gerade die „kleinen Erfolgsgeschichten“, wie die Spende der Klägerin, die dazu beitrage, ein langersehntes Projekt fertigzustellen, besonders geeignet, sich im Gedächtnis der Menschen vor Ort zu manifestieren und eine positive Assoziation zu Deutschland zu entwickeln. Diese Maßnahmen wiederum könnten den Grundstein für weitere Schritte der Völkerverständigung, z.B. einer Begegnungsstätte, Deutschkursen etc., bilden. Es sei daher 12

nicht zutreffend, dass durch die Spende allein das Ansehen der Person der Klägerin gefördert würde. Sie – die Klägerin – stehe vielmehr symbolisch für ihren Einsatz in der Öffentlichkeit. Mittelbar jedoch wirkten sich ihr sozialkulturelles Engagement, ihre Zuwendungsbereitschaft und Uneigennützigkeit über den persönlichen Kontakt zu den Menschen vor Ort positiv auf das Ansehen Deutschlands in der Welt aus. Die Versagung des Spendenabzugs für diese nicht öffentlichkeitswirksam gestalteten völkerverständigenden Wegbereitungsmaßnahmen durch Zuwendungen an ausländische gemeinnützige Körperschaften würde hingegen zu einem faktischen Ausschluss von grenzüberschreitenden Direktspenden führen. Einen solchen Ausschluss habe der EuGH jedoch als Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit angesehen und abgelehnt.

Die Klägerin beantragt, 13

unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 24.10.2014 den 14  
Einkommensteuerbescheid 2010 vom 14.06.2013 dahingehend zu ändern, dass für 2010  
Zahlungen in Höhe von insgesamt 15.000 € bis zur Höhe von 20% des Gesamtbetrages der  
Einkünfte als Spenden berücksichtigt werden,

im Unterliegensfall die Revision zuzulassen. 15

Der Beklagte beantragt, 16

die Klage abzuweisen, 17

im Unterliegensfall die Revision zuzulassen. 18

Zur Begründung bezieht er sich auf seine Einspruchsentscheidung. Ergänzend trägt er vor, 19  
dass nach AEAO Nr. 7 zu § 51 AO ausländische Körperschaften den Inlandsbezug ebenfalls  
erfüllen könnten, beispielsweise indem sie ihre steuerbegünstigten Zwecke zum Teil auch in  
Deutschland verwirklichten oder – soweit sie nur im Ausland tätig seien – auch im Inland  
lebende natürliche Personen fördern, selbst wenn die Personen sich zu diesem Zweck im  
Ausland aufhielten. Bei der Tatbestandsalternative des möglichen Ansehensbeitrags  
zugunsten Deutschlands entfalle zwar bei ausländischen Körperschaften die Indizwirkung,  
die Erfüllung dieser Tatbestandsalternative durch ausländische Einrichtungen sei aber nicht  
grundsätzlich ausgeschlossen.

Es komme jedoch entgegen der Ansicht der Klägerin nicht auf den Inlandsbezug der Spende 20  
an. Das Gesetz fordere, dass die Tätigkeit des Zuwendungsempfängers zum Ansehen  
Deutschlands beitragen könne. Nach der Gesetzesbegründung müssten „Tätigkeiten des  
Zuwendungsempfängers Bezug zu Deutschland besitzen“, damit ein Verzicht auf inländische  
Steuereinnahmen gerechtfertigt sei.

Bislang sei nicht ersichtlich, dass die Tätigkeit der rumänischen Pfarrgemeinde und nicht die 21  
Spende selbst einen Bezug zu Deutschland hätte. Da der Gesetzgeber das  
Tatbestandsmerkmal „struktureller Inlandsbezug“ explizit in das Gesetz eingebracht habe,  
könne nicht davon ausgegangen werden, dass er ihm gar keine eigenständige Bedeutung  
habe zukommen lassen wollen. Sofern in Deutschland ein Steuervorteil begehrt werde, stehe  
es dem deutschen Gesetzgeber zu, einen entsprechenden Bezug zu fordern. Dies habe er  
mit Einführung des strukturellen Inlandsbezuges – also der Bestimmung, dass nur  
Zuwendungen an im Ausland ansässige Körperschaften, deren Tätigkeiten Bezug zu  
Deutschland besitzen, den Spendenabzug im Inland zuließen – getan.

Hinsichtlich des „strukturellen Inlandsbezugs“ vertritt der Beklagte die Auffassung, dass mit der „Tätigkeit“ einer Körperschaft immer die satzungsmäßige (oder nach sonstiger Verfassung) vorgegebene Tätigkeit gemeint sei, im Fall einer Kirche also beispielsweise die Verbreitung des Glaubens, Verfolgung caritativer Zwecke u.ä. Diese Zwecke müssten Bezug zur Bundesrepublik Deutschland aufweisen. Der strukturelle Inlandsbezug wäre somit z.B. gegeben bei einem im Ausland ansässigen Verein, der zur Aufklärungsarbeit des deutschen Holocaust beitrage oder einem, der deutsche Heimatkunde betreibe. Auch könne eine nachhaltige Verbesserung des Rufs Deutschlands in der Welt z.B. bei humanitären Zwecken oder Entwicklungshilfen (z.B. Waisenhaus, Flüchtlingslager) zu sehen sein, wenn ganz klar sei, dass diese aus deutschen Mitteln finanziert würden.

Der Hinweis auf eine einzelne deutsche Spenderin sei aber 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. 23

Während des Klageverfahrens ist zwischen den Beteiligten unstreitig geworden, dass die formellen Voraussetzungen des Spendenabzugs vorliegen. Insbesondere hat der Beklagte in der mündlichen Verhandlung klargestellt, dass auch er davon ausgehe, dass die Zuwendungsempfängerin wegen ihrer Gründung durch Gesetzesakt eine Körperschaft des öffentlichen Rechts sei und dass im Übrigen die formellen Voraussetzungen durch Vorlage den inländischen Regeln im Wesentlichen entsprechender Bescheinigungen erfüllt seien. 24

### **Entscheidungsgründe** 25

Die Klage ist begründet. 26

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2010 ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten. Der Beklagte hat zu Unrecht die geltend gemachten Spenden nach Rumänien nicht anerkannt. 27

Nach § 10b Abs. 1 EStG können Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge) zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 der Abgabenordnung insgesamt bis zu 20 Prozent des Gesamtbetrags der Einkünfte als Sonderausgaben abgezogen werden. Voraussetzung für den Abzug ist, dass diese Zuwendungen an eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat belegen ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abkommen) Anwendung findet, und die nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG in Verbindung mit § 5 Abs. 2 Nr. 2 zweiter Halbsatz KStG steuerbefreit wäre, wenn sie inländische Einkünfte erzielen würde, geleistet werden. Für nicht im Inland ansässige Zuwendungsempfänger ist weitere Voraussetzung, dass durch diese Staaten Amtshilfe und Unterstützung bei der Beitreibung geleistet werden. Werden die steuerbegünstigten Zwecke des Zuwendungsempfängers nur im Ausland verwirklicht, ist für den Sonderausgabenabzug Voraussetzung, dass natürliche Personen, die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes haben, gefördert werden oder dass die Tätigkeit dieses Zuwendungsempfängers neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland beitragen kann. 28

Zwischen den Beteiligten besteht kein Streit mehr darüber, dass die formellen Voraussetzungen des Spendenabzugs vorliegen. Die Zuwendungsempfängerin ist in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union – in Rumänien – belegen; sie ist nach zutreffender und übereinstimmender Ansicht der Beteiligten eine Körperschaft des öffentlichen Rechts, die 29

nach inländischen Maßstäben als steuerbegünstigt steuerbefreit wäre, weil sie kirchliche Zwecke verfolgt. Ferner hat die Klägerin für beide Streitjahre Bescheinigungen vorgelegt, die in hinreichender Weise die satzungsgemäße Verwendung der Spenden dokumentieren. Eine Spendenbescheinigung nach deutschen Muster kann nicht verlangt werden (BFH v. 21.05.2015 X R 7/13, BFHE 248, 543, BStBl II 2015, 588).

Fraglich ist im Streitfall lediglich, ob die Voraussetzung des § 10b Abs. 1 Satz 6 EStG in der allein denkbaren Variante erfüllt ist. Danach muss die Tätigkeit des Zuwendungsempfängers neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland beitragen können (sog. Inlandsbezug). Weder im Gesetz selbst noch in der Gesetzesbegründung findet sich eine Definition dessen, was zu einer Ansehenssteigerung der Bundesrepublik Deutschland führen kann und wann dies der Fall sein soll.

Dieses Tatbestandsmerkmal, das sich wortgleich in § 51 Abs. 2 AO findet, wird in der Literatur wegen fehlender Normenklarheit (Leisner-Egensperger in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 51 Rz. 48), wegen erheblicher Auslegungsunschärfen als für die praktische Rechtsanwendung völlig ungeeignet (Kirchhof in Kirchhof, EStG, 14. Aufl. 2015, § 10b Rn. 20; Geserich in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 10b Anm. B 82d; ders., DStR 2009, 1173, 1177), wegen vager Formulierung (Gersch in Klein, AO, 12. Aufl. 2014, § 51 Rz. 9), wegen eines fehlenden vollzugsfähigen Inhalts (Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 10b EStG Anm. 56) sowie als inhaltsleer und für die praktische Rechtsanwendung ungeeignet (Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 51 AO Tz. 8) kritisiert.

Ferner wird der Regelung in Gestalt, wie die Gesetzesbegründung (BT-Drs. 16/11108, 45) und die Finanzverwaltung (AEAO § 51 Nr. 7 Abs. 2) sie verstanden haben möchten, vorgeworfen, europarechtswidrig zu sein. Denn danach ist bei in Deutschland ansässigen Organisationen der Inlandsbezug ohne besonderen Nachweis schon dadurch erfüllt, dass sie sich personell, finanziell, planend, schöpferisch oder anderweitig an der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke im Ausland beteiligen (Indizwirkung). Wenn allerdings nach Auffassung des EuGH Direktspenden ins Ausland nicht schlechter behandelt werden dürfen als Spenden an inländische Fördereinrichtungen, die ihre Zwecke im Ausland selbst oder durch das Weiterleiten von Mitteln an eine im Ausland ansässige nicht unbedingt gemeinnützige Körperschaft verwirklichen, ist jeder Inlandsbezug latent europarechtswidrig; hierauf weist die Klägerin zutreffend hin. Die Tatbestandsmerkmale „Inländerbegünstigung“ und „Ansehensförderung“ richten sich vornehmlich gegen ausländische Einrichtungen, die ihre gemeindienliche Tätigkeit grenzüberschreitend ausüben. Dies spricht für eine Europarechtswidrigkeit des § 51 Abs. 2 AO bzw. des wortgleichen § 10b Abs. 1 Satz 6 EStG (Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 51 AO Tz. 8; Jachmann/Unger in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 51 AO Rn. 87; Geserich in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 10b Anm. B 82b; Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 10b EStG Anm. 56; Kirchhof in Kirchhof, EStG, 14. Aufl. 2015, § 10b Rn. 20; Hüttemann, DB 2008, 1061 f.; Hüttemann/Helios, DB 2009, 701, 706; Geserich, DStR 2009, 1173, 1176; Förster, BB 2011, 663, 665; Hüttemann, DB 2012, 250).

Der Senat teilt die in der Literatur geäußerte Kritik sowohl in verfassungsrechtlicher als auch in europarechtlicher Hinsicht.

Weder für die Finanzverwaltung noch für die Finanzgerichte ist auch nur ansatzweise ersichtlich, wie und anhand welcher Maßstäbe das Tatbestandsmerkmal der potenziellen Ansehenssteigerung der Bundesrepublik Deutschland zu prüfen sein soll. Insoweit bestehen

wegen fehlender Bestimmtheit tatsächlich Bedenken an der Rechtsstaatlichkeit der Norm. Denn das aus dem Rechtsstaatsprinzip folgende Bestimmtheitsgebot verpflichtet den Normgeber, seine Vorschriften so zu fassen, dass sie den rechtsstaatlichen Anforderungen der Normenklarheit und der Justiziabilität entsprechen. Gesetze müssen so formuliert sein, dass die davon Betroffenen die Rechtslage erkennen und ihr Verhalten danach einrichten können. Die Gerichte müssen in der Lage sein, die Anwendung der betreffenden Rechtsvorschrift durch die Verwaltung zu kontrollieren. Zwar ergibt sich weder aus dem Rechtsstaatsprinzip noch aus den Grundsätzen der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung und der Gewaltenteilung ein Verbot, unbestimmte Rechtsbegriffe, also Begriffe, die bei der Gesetzesanwendung noch der Konkretisierung bedürfen, zu verwenden. Der Gesetzgeber ist aber gleichwohl verpflichtet, seine Regelungen so bestimmt zu fassen, wie dies nach der Eigenart des zu ordnenden Lebenssachverhalts und mit Rücksicht auf den Normzweck möglich ist. Mithilfe der üblichen Auslegungsmethoden, insbesondere durch Heranziehung anderer Vorschriften desselben Gesetzes, durch Berücksichtigung des Normzusammenhangs oder aufgrund einer gefestigten Rechtsprechung muss sich eine zuverlässige Grundlage für die Auslegung und Anwendung der Vorschrift gewinnen lassen (BVerfG v. 24.04.2013 1 BvR 1215/07, BVerfGE 133, 277 m.w.N.; Bay. VGH v. 25.09.2015 Vf. 9-VII-13, Vf. 4-VII-14, Vf. 10-VII-14, juris).

Europarechtlich ist es aus Sicht des Senates nahezu offenkundig, dass das vom Gesetzgeber geschaffene Tatbestandsmerkmal der potenziellen Ansehenssteigerung der Bundesrepublik Deutschland sich nur gegen ausländische Körperschaften richtet und daher gegen europarechtliche Grundsätze verstößt, soweit in der EU ansässige Körperschaften betroffen sind. Dies ergibt sich schon aus der Gesetzesbegründung, wonach für inländische Körperschaften, die ihre gemeinnützigen Zwecke im Ausland verfolgen, eine Indizwirkung für den Inlandsbezug sprechen soll, die für EU-ansässige Körperschaften – die ansonsten die inländischen Kriterien der Gemeinnützigkeit erfüllen – gerade nicht gilt (vgl. BT-Drs. 16/11108, 45 f.).

35

Letztlich können diese Bedenken aber dahinstehen. Denn der Senat legt die streitige Norm in verfassungs- und europarechtlich gebotener Weise aus.

36

Ausgehend vom Wortlaut der Vorschrift ist erforderlich, dass die Tätigkeit des Zuwendungsempfängers neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland beitragen kann. Maßgeblich ist demnach auf die Tätigkeit des ausländischen Zuwendungsempfängers abzustellen. Dabei ist unter Heranziehung der Gesetzesbegründung (BT-Drs. 16/11108, 46) indessen zu bedenken, dass diese Tätigkeit nicht „in nicht nur unbedeutendem Umfang“ der Ansehensförderung dienen muss. Außerdem ist der mögliche Ansehensbeitrag nicht als eigenständiger Nebenzweck zu sehen. Ferner ist in der Gesetzesbegründung ausdrücklich ausgeführt, dass bei Verfolgung förderungswürdiger Zwecke nach §§ 52 bis 54 AO davon auszugehen ist, dass eine solche Tätigkeit dem Ansehen Deutschlands nicht entgegensteht (BT-Drs. 16/11108, 45). Dem entspricht, dass im Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2009 der Bundesregierung (BT-Drs. 16/10189, 80) als Beispiel genannt wird, dass das Engagement deutscher Forschungseinrichtungen im Ausland regelmäßig das Ansehen Deutschlands fördere.

37

Abgesehen davon, dass eine hierarchische Unterscheidung nach der Art der steuerbegünstigten Zwecke im Gesetz nicht angelegt ist, ist für den Senat auch nicht der Unterschied zwischen der Tätigkeit einer deutschen Forschungseinrichtung im Ausland und der Tätigkeit der von der Klägerin unterstützten Kirche ersichtlich. Beide fördern gleichermaßen einen nach inländischen Kriterien steuerbegünstigten Zweck, während die

38

Forschungseinrichtung zur Ansehenssteigerung Deutschlands beitragen soll und die Tätigkeit einer kirchlichen Einrichtung nach Ansicht des Beklagten nicht. Aus der Satzung der Pfarrgemeinschaft ist ersichtlich, dass ihre Tätigkeit sich keineswegs auf rein religiöse Zwecke beschränkt – was im Übrigen ureigenstes Aufgabengebiet einer Kirche ist –, sondern dass darüber hinaus in vielfältigem Maße auch rein humanitäre Zwecke wie Kampf gegen Hunger, Armut, Krankheiten, Hilfe bei Naturkatastrophen, Schutz von Kinderrechten, Unterstützung von Bildungsmaßnahmen verfolgt werden (Art. 6, 7 der Satzung, Bl. 43 f. FG-Akte). Wenn dies mit Geldern aus Deutschland geschieht, kann dies nach Überzeugung des Senats zumindest in gleicher Weise zur Ansehensförderung Deutschlands beitragen wie die Tätigkeit der in der Gesetzesbegründung genannten Forschungseinrichtung.

Im Hinblick auf die o.g. Kritik an dem Tatbestandsmerkmal der Möglichkeit der Steigerung des Ansehens Deutschlands versteht der Senat die Vorschrift daher so wie Seer (in Tipke/Kruse, a.a.O.), wonach aus dem vorsichtigen und in der Form nicht justiziablen Wortlaut abzuleiten ist, dass die Möglichkeit, dass die Tätigkeit der ausländischen Körperschaft zur Ansehenssteigerung Deutschlands beitragen kann, nicht evident ausgeschlossen ist. Ob irgendwelche Maßnahmen oder Handlungen zu einer Ansehenssteigerung Deutschlands führen können, ist nicht zu sagen, erst recht nicht von der deutschen Finanzverwaltung oder von deutschen Gerichten. Es geht demnach immer nur um Einschätzungen und Ahnungen. Deshalb muss der unscharfe Wortlaut des Gesetzes in praktikabler Form so wie gehandhabt verstanden werden. Dass die Tätigkeit der Zuwendungsempfängerin es nicht ausschließt, zur Ansehenssteigerung Deutschlands beizutragen, ist bei ihr als kirchlicher Einrichtung unter Beachtung ihrer Satzung offenkundig. 39

Dies wird untermauert durch die europarechtliche Seite der Norm, die nach dem Verständnis des Gesetzgebers (vgl. BT-Drs. 16/11108, 45 f.) in unzulässiger Weise Inlandskörperschaften durch die o.g. Indizwirkung bevorzugt. Denn hinsichtlich der Gemeinwohlziele der EU, wie sie im AEUV genannt sind, sind Inlandsvorbehalte kaum noch denkbar (Geserich in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 10b Rdnr. 82b). Dies gilt z.B. für Bildungsziele (Art. 165 f. AEUV), Kultur (Art. 167 AEUV), Gesundheitswesen (Art. 168 AEUV), Forschung (Art. 179 ff. AEUV), Umwelt (Art. 191 ff. AEUV), Katastrophenschutz (Art. 196 AEUV) und Zusammenarbeit in der Entwicklungshilfe sowie humanitäre Hilfe (Art. 208 ff. AEUV). Im Übrigen stimmen diese Ziele in großen Bereichen mit der Aufzählung in § 52 Abs. 2 AO und auch mit den Zielen in der Satzung der Zuwendungsempfängerin überein. Dies spricht umso mehr dafür, den strukturellen Inlandsbezug in § 51 Abs. 2 AO bzw. § 10b Abs. 1 Satz 6 EStG so zu verstehen, dass EU-Körperschaften nicht benachteiligt werden. Der Senat folgt insoweit Förster (BB 2011, 663, 665 ff.; ähnlich Jachmann/Unger in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 51 AO Rz. 88), die in europarechtlich tauglicher Weise das Verständnis der Regelung dergestalt auslegt, dass bei einer ausländischen Organisation, die nachgewiesen hat, dass sie nach deutschem Recht gemeinnützig ist, ohne weitere Prüfung auch von einer möglichen Ansehenssteigerung auszugehen ist. Dies führt zwar dazu, dass der Gesetzeswortlaut insoweit ausgehöhlt wird, aber dies ist wegen des völlig unklaren Gesetzesinhalts zur Vermeidung einer Europarechtswidrigkeit zwingende Rechtsfolge. 40

Die Klägerin hat an eine rumänische Körperschaft gespendet, die nach inländischen Maßstäben als gemeinnützig anzuerkennen wäre. Daher steht ihr der Spendenabzug in der beantragten Höhe zu. 41

Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). 42

Die Kosten des Verfahrens werden dem Beklagten auferlegt (§ 135 Abs. 1 FGO). 43

