Finanzgericht Düsseldorf, 9 K 2395/15 E

Datum:	26.01.2017
Gericht:	Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper:	9. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	9 K 2395/15 E
ECLI:	ECLI:DE:FGD:2017:0126.9K2395.15E.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

T a t b e s t a n d 1

Die Kläger sind die Ehefrau des am 13.6.2007 verstorbenen A sowie als weitere Erben dessen beiden Söhne. Sie wenden sich gegen die nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderte Einkommensteuerfestsetzung der Eheleute für 2007 vom 22.5.2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8.7.2015. Streitig ist ein Spendenabzug in Höhe von 130.000 Euro. 2

Der Erblasser überwies seiner Ehefrau am 15.1.2007 schenkweise einen Betrag von 400.000 Euro unter der Auflage, einen Teilbetrag davon i.H.v. 130.000 Euro an den „B e.V.“ (100.000 Euro) und an die gemeinnützige Organisation „C e.V.“ (30.000 Euro) weiterzuleiten. Dem entsprechend zahlte sie, die Klägerin, am 22.2.2007 100.000 Euro an den Verein "B“ und 30.000 Euro an C und erhielt darüber auf sie lautende Spendenquittungen. Bei der Festsetzung der Schenkungsteuer wurden die Zahlungen als die Bemessungsgrundlage mindernd berücksichtigt. 3

Der Beklagte setzte die Einkommensteuer 2007 zunächst mit Bescheid vom 26.5.2009, aus anderen Gründen geändert am 3.7.2009, unter dem Vorbehalt der Nachprüfung fest. Dabei waren Spenden in Höhe von insgesamt 159.594 Euro, davon abzugsfähig 132.634 Euro, berücksichtigt worden. Die Differenz von 26.960 Euro Spenden wurde gem. § 10 b Abs. 1 Sätze 4 und 5 EStG 2007 gesondert festgestellt (verbleibender Zuwendungsvortrag). 4

5

Nach einer Prüfung des Landesrechnungshofes erließ der Beklagte den angefochtenen geänderten Einkommensteuerbescheid 2007. Er versagte nunmehr den Sonderausgabenabzug mit dem Hinweis auf das Fehlen des Merkmals „Freiwilligkeit“ der Zuwendungen. Infolgedessen wurde die Feststellung gem. § 10 b Abs. 1 Sätze 4 und 5 EStG auf Null Euro geändert.

Dagegen wenden sich die Kläger nach erfolglosem Einspruchsverfahren mit ihrer am 5.8.2015 erhobenen Klage. 6

Die Kläger meinen, da im Innenverhältnis der Erblasser der Spender sein sollte und es sich bei den 130.000 Euro bei dessen Ehefrau lediglich um einen durchlaufenden Posten gehandelt habe, seien die Spenden steuerlich anzuerkennen. Der Erblasser habe seine Frau nicht bereichern wollen (Schreiben vom 11.4. und 5.6.2013). Im Übrigen mangele es, wenn man eine Schenkung unter Auflage annehme, nicht an der Freiwilligkeit seitens der Klägerin. Sie sei die Spendenverpflichtung freiwillig eingegangen, da sie nicht gezwungen gewesen sei, sich etwas aufdrängen zu lassen. 7

In jedem Fall sei die Klägerin auch wirtschaftlich belastet. Da sie mit dem Schenker zusammenveranlagt werde und folglich die Sondeejnrausgaben, also auch Spenden, für die Einheit der Ehegatten berechnet würden, komme es nicht darauf an, welcher der Eheleute die Sonderausgabe getragen habe. 8

Die Kläger beantragen, den Einkommensteuerbescheid für 2007 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8. Juli 2007 auf den Steuerbetrag herabzusetzen, der sich unter Berücksichtigung eines zusätzlichen Spendenabzugs der Spenden an „B e.V.“ in Höhe von 100.000 Euro und an „C“ in Höhe von 30.000 Euro, insgesamt somit in Höhe von 130.000 Euro ergibt, 9

hilfsweise, 10

die Revision zuzulassen. 11

Der Beklagte beantragt, 12

die Klage abzuweisen, 13

hilfsweise, 14

die Revision zuzulassen. 15

Der Beklagte argumentiert, unter Bezugnahme auf seine Einspruchsentscheidung, dass es an einer wirtschaftlichen Belastung der Klägerin gefehlt habe, da die Zahlungen ursächlich und unmittelbar mit einem von einem Dritten gewährten Vorteil zusammenhingen. Da die Schenkung nicht notariell beurkundet worden sei, sei das Schenkungsversprechen außerdem unheilbar nichtig. 16

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e 17

Die Klage ist unbegründet. Die Voraussetzungen für einen Spendenabzug sind nicht erfüllt. 18

1. Die Spendenabzugsberechtigung des Erblassers scheidet aus, weil es insoweit an der nach § 10 b Abs. 4 Satz 1 EStG und § 50 Abs. 1 der Einkommensteuerdurchführungsverordnung (EStDV) erforderlichen Zuwendungsbestätigung 19

fehlt. Denn eine Zuwendungsbestätigung ist nur der Klägerin, nicht ihrem verstorbenen Ehemann, dem Erblasser, erteilt worden. Die Bestätigung sieht die Rechtsprechung seit jeher als unverzichtbare sachliche Voraussetzung für den Spendenabzug an (vgl. schon Bundesfinanzhof –BFH- Urteil vom 5.2.1992 I R 63/91, Bundessteuerblatt –BStBl- II 1992, 748 m.w.N.). Dem schließt sich das Gericht an. Die Bestätigung dient vor allem dazu, dem Spender zu bescheinigen, dass die zugewendeten Beträge für den satzungsgemäßen Zweck verwendet werden (ebenso BFH aaO. BStBl II 1992, 748). Auch wenn im Falle der Kläger die gegenüber der Klägerin erteilte Bestätigung hinsichtlich der in Frage stehenden Beträge diese Bestätigung enthält, bleibt die Bestätigung spenderbezogen und ist deshalb nicht auf den „wahren“ Schenker übertragbar.

2. Die Voraussetzungen für den Spendenabzug der Klägerin sind deshalb nicht gegeben, weil es an den Merkmalen der Freiwilligkeit und der wirtschaftlichen Belastung fehlt. 20

Spenden sind ein Unterfall der Zuwendungen zur Förderung bestimmter Zwecke (§ 10 b Abs. 1 Satz 1 EStG). Eine allgemeine Definition des Spendenbegriffes findet sich nur im Zusammenhang mit steuerlichen Fragestellungen. Danach sind Spenden Ausgaben, die von Steuerpflichtigen freiwillig, d.h. ohne rechtliche Verpflichtung bzw. bei freiwillig eingegangener Verpflichtung- und unentgeltlich, d.h. ohne Gegenleistung, zur Förderung der gesetzlich festgelegten Zwecke geleistet werden (vgl. nur BFH-Urteil vom 12.9.1990 I R 65/86, BStBl II 1991, 258, ständige Rechtsprechung). Aus diesenVoraussetzungen ergeben sich Rückschlüsse auf die Motivationslage des Spendenden, ohne dass eine Spendenmotivation Tatbestandsmerkmal einer steuerlich bedeutsamen Spende wäre. 21

a) Der Vortrag der Kläger, bei der Klägerin seien die gespendeten Beträge nach dem Willen der Beteiligten gleichsam als durchlaufender Posten anzusehen, schließt den Spendenabzug bereits deshalb aus, weil dann die Klägerin den Betrag von 130.000 Euro ähnlich einer Treuhänderin für den Erblasser weitergeleitet hätte und somit nicht selbst gespendet hätte. 22

b) Versteht man die Überweisung des Geldes an die Klägerin hingegen als Schenkung unter Auflage, deren formlose Vereinbarung durch den tatsächlichen Vollzug wirksam geworden ist (§ 518 Abs. 2 des Bürgerlichen Gesetzbuches –BGB-), fehlt es an den weiteren Merkmalen einer Spende auf Seiten der Klägerin. 23

aa) Die Klägerin hat die Zahlungen nicht freiwillig geleistet, denn sie war gegenüber dem Erblasser zur Zahlung rechtlich verpflichtet und daher in ihrer Willensbestimmung nicht mehr frei. Dass die Klägerin zuvor aus freien Stücken die Verpflichtung eingegangen war, ist zwar kausal für die nachfolgenden Zahlungen, ändert aber nichts daran, dass die Zahlungen der Klägerin lediglich der Erfüllung einer vertraglichen Verpflichtung dienten. Eine freiwillig eingegangene Verpflichtung (ohne Gegenleistung) ist nur als Verpflichtung gegenüber dem Spendenempfänger unschädlich, nicht aber gegenüber Dritten. Die ohne Zwang als Auflage eingegangene Verpflichtung hat also den spendenschädlichen Zwang zu spenden begründet. 24

Die Klägerin hat daher keine eigene Ausgabenentscheidung getroffen, sondern eine ihr auferlegte Verpflichtung erfüllt (ebenso für den Fall einer Vermächtnisauflage BFH-Urteile vom 22.9.1993 X R 107/91, BStBl II 1993, 874, und vom 23.10.1996 X R 75/94, BStBl II 1997, 239). Die Entscheidung hatte der Schenkende getroffen. 25

Der Senat kann sich den von den Klägern hierzu zitierten Ausführungen des Finanzgerichts Düsseldorf im Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes im Beschluss vom 2.6.2009 16 V 896/09 A, Entscheidungen der Finanzgerichte –EFG- 2009, 1931, geäußerten Zweifeln und der dort getroffenen Abgrenzung zu dem Urteil des BFH vom 22.9.1993 aaO. nicht 26

anschließen. Der Sachverhalt unterschied sich zudem insoweit als die Auflage nach dem Tod des Schenkers fällig wurde. Auch die von Weber-Grellet in Finanzrundschau (FR) 1997, 179, geäußerte Kritik an der Urteilsbegründung des BFH in den vorgenannten Entscheidungen teilt das Gericht nicht. Es genügt nicht, es als „unbefriedigend“ zu empfinden, dass in dieser Situation die Spenden letztlich endgültig ohne steuerliche Auswirkung bleiben, um zu einer anderen Bewertung des Sachverhaltes zu gelangen.

bb) Die Klägerin hat die Spende bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise auch nicht ohne Gegenleistung bewirkt. Eine Gegenleistung seitens der Spendenempfänger ist allerdings nicht erfolgt. Jedoch können die Spendenzahlungen nicht losgelöst von der Schenkung betrachtet werden. Die Zahlungen stellen einen Vermögensabfluss aus dem zivilrechtlich in vollem Umfang in das Eigentum der Klägerin schenkweise übergegangenen Geldbetrag dar, der bewirkt wird, um sich das Behaltendürfen des Restbetrages gemäß der Vereinbarung gegenüber dem Schenkenden zu sichern. Damit beruhen die hier in Rede stehenden Zahlungen auf einem austauschähnlichen Verhältnis. 27

cc) Schließlich kann die Spende auch deshalb nicht der Klägerin zugerechnet werden, weil es an einer wirtschaftlichen Belastung fehlt. Nur bei einer wirtschaftlichen Belastung des Abzugsberechtigten ist ein Abzug als Sonderausgabe, hier der Spende, zur Ermittlung der steuerlichen Leistungsfähigkeit gerechtfertigt (vgl. BFH-Urteil vom 20.2.1991 X R 91/87, BStBl II 1991, 690 zum Merkmal der wirtschaftlichen Belastung). Daran fehlt es hier. Denn der gesamte Betrag von 400.000 Euro ist zwar schenkweise in das Eigentum der Klägerin übergegangen, jedoch von vornherein geschmälert um die anhaftende Weitergabeverpflichtung an die Spendenempfänger. Folglich fehlt es an einer Wertabgabe der Klägerin in Höhe dieser Verbindlichkeit. Die Klägerin wurde vielmehr mit der Schenkung von vorneherein um den Nettobetrag, also um 270.000 Euro, bereichert und damit ihre wirtschaftliche Leistungsfähigkeit in keiner Weise gemindert, sondern gestärkt. 28

3. Das Ergebnis entspricht der gesetzgeberischen Wertung, wie sie bei der Festsetzung der Schenkungsteuer zum Ausdruck gekommen ist (§ 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG). Dort wurde die Bereicherung der Erben um die nachfolgende Entreicherung in Gestalt der „Spenden“ gemindert und damit der wirtschaftlichen Bedeutung des Vorganges zutreffend Rechnung getragen. 29

4. Daran ändert nichts, dass die Eheleute für das Streitjahr zusammenveranlagt werden. Zwar bestimmt § 26 b EStG 2007, dass bei einer Zusammenveranlagung von Ehegatten diese nach der Einkünfteermittlung, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, sodann gemeinsam als Steuerpflichtiger behandelt werden. Diese steuertechnische Besonderheit bei der Einkommensermittlung bedeutet aber nicht, dass die materiellrechtlichen Voraussetzungen des § 10 b EStG für den Spendenabzug zwischen Eheleuten austauschbar wären. Die Voraussetzungen sind vielmehr, der Norm entsprechend, in der Person des Spenderehegatten zu erfüllen. 30

Diesbezüglich kann den in dem Urteil des BFH vom 20.2.1991 X R 91/87, BStBl II 1991, 690, gewählten Formulierungen keine andere Rechtsauffassung entnommen werden. Der BFH hatte unter Verweis auf § 26 b EStG eine Spende des Ehemannes für ein Objekt im Eigentum der Ehefrau nicht zum Spendenabzug zugelassen. Er hatte hier keine endgültige wirtschaftliche Belastung des Spenders gesehen und zur Begründung § 26 b EStG herangezogen. 31

5. Die Ausstellung der Spendenbestätigung hat überdies keinen Vertrauenstatbestand geschaffen, der den Spendenabzug gleichwohl ermöglichen könnte. Denn der 32

Zuwendungsnachweis hat keine rechtsbegründende Wirkung. Vielmehr müssen grundsätzlich sämtliche sachlichen und persönlichen Abzugsvoraussetzungen tatsächlich gegeben sein. Der in § 10 b Abs. 4 Satz 1 EStG zum Ausdruck kommende Vertrauensschutz, wonach der Spendende auf die Richtigkeit der Bestätigung vertrauen darf, bezieht sich hingegen lediglich auf den Fortbestand der persönlichen Voraussetzungen auf der Spendenempfängerseite und auf die Verwendung für begünstigte Zwecke. Der Vertrauensschutz bezieht sich nicht auf die Bewertung der persönlichen Verhältnisse des Spendenden, zumal diese dem Aussteller der Zuwendungsbestätigung in aller Regel nicht bekannt sein dürften.

6. Die Revision wird zugelassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung –FGO-). 33

7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO 34

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE