

# STEUERLICH ABZIEHBARE SPENDEN INS AUSLAND

## Neuere Rechtsprechung gibt verfahrensrechtliche Steine statt grundfreiheitsrechtliches Brot

von Peter Fischer, Düsseldorf

**Das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht steht seit geraumer Zeit „im europäischen Zugwind“ (W. Rainer Walz). In seinem Stauffer-Urteil hatte der EuGH die Steuerfreiheit gemeinnütziger Organisationen auf Körperschaften erstreckt, die im Ausland ansässig sind. In Reaktion hierauf hat der deutsche Gesetzgeber einen sog. strukturellen Inlandsbezug normiert. Dieser begrenzt materiell-rechtlich die Steuervergünstigungen ausländischer Körperschaften und den Abzug von Spenden in das Ausland. Ob diese Regelung europarechtlich Bestand haben wird, erscheint neuestens zweifelhaft. Derzeit scheitert der grenzüberschreitende Spendenabzug – zumeist – an den verfahrensrechtlichen Anforderungen für den Nachweis der notwendigen Voraussetzungen.**

Organisationen in Deutschland, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke (ideelle „steuerbegünstigte Zwecke“, § 51 Abs. 1 S. 1 AO) verfolgen, waren schon immer und sind weltweit tätig. Deutschland hat eines der weltoffensten Gemeinnützigkeits- und Spendenrechte. Dies findet seine Entsprechung in dem Umfang, mit welchem der deutsche Haushaltsgesetzgeber im öffentlichen Interesse (vgl. § 23 BHO) Mittel für eine Verwendung im Ausland bereitstellt.

### MITTELVERWENDUNG IM AUSLAND

Es ist zulässig, dass inländische Körperschaften ihre Mittel im Ausland verwenden. Dies kann durch sie selbst oder durch eine Hilfsperson i.S.d. § 57 Abs. 1 S. 2 AO geschehen. § 58 Nr. 1 AO lässt es zu, steuerbegünstigte Zwecke nur dadurch zu verfolgen, dass eine sog. Förderkörperschaft Mittel für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke anderer Körperschaften beschafft. Dies können auch ausländische Körperschaften sein, wenn diese die Mittel für der Art nach steuerbegünstigte Zwecke verwenden. Es ist dabei nicht Voraussetzung, dass die ausländische Körperschaft die Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO erfüllt, also selbst gemeinnützig ist. Die teilweise (nicht überwiegende) Weitergabe von Mitteln an Körperschaften, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz haben, kann auf § 58 Nr. 2 AO gestützt werden, wenn es sich um die in § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG aufgeführten Körperschaften (beschränkt steuerpflichtige EU/EWR-Körperschaften i.S.d. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG) handelt (vgl. AEAO zu § 58 Nr. 2, Nr. 2). Die inländischen Finanzbehörden müssen nur die zweckentsprechende Verwendung der Zuwendungen prüfen können. Die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke im Ausland ist deshalb von der steuerbegünstigten Körperschaft durch ordnungsgemäße Aufzeichnungen nach § 63 Abs. 3 AO zu belegen; zu diesen gehören insbesondere die Aufstel-

lung der Einnahmen und Ausgaben, der Tätigkeitsbericht, die Vermögensübersicht mit Nachweisen über die Bildung und Entwicklung der Rücklagen (AEAO Nr. 1 zu § 63; ausführlich Bayerisches Landesamt für Finanzen, Schreiben vom 11.9.2012). Nach Lage und Bedeutung des Falles ist unter Berücksichtigung der Verhältnismäßigkeit zu entscheiden, welche Nachweise gefordert werden. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Körperschaften bei Auslandssachverhalten eine erhöhte Mitwirkungs- und Beweisvorsorgepflicht haben (§ 90 Abs. 2 AO; AEAO Nr. 1 S. 3 zu § 63).

### STAUFFER

Gemeinnützige Körperschaften werden gefördert vor allem durch die Steuerfreiheit ihrer vermögensverwaltenden Einkünfte sowie durch das Recht, steuerlich abziehbare Spenden im Empfang zu nehmen. Einzelsteuergesetze sehen weitere Vergünstigungen vor, so z.B. das ErbStG (s. zum belgischen Recht EuGH, Urt. v. 10.2.2011 – C-25/11, IStR 2011, 192 „Missionswerk Werner Heukelbach“). Nach früherem Recht waren die Steuervergünstigungen davon abhängig, dass die gemeinnützige Organisation ihren Sitz im Inland hatte. Dies hat der Europäische Gerichtshof nicht akzeptiert. In seinem Urteil vom 14.9.2006 (C-386/04, EuGHE 2006, I-8203 = DStR 2006, 1736 „Centro Musicologica Stauffer“) hat der EuGH die Beschränkung der Steuerfreiheit für vermögensverwaltende Einkünfte auf im Inland ansässige Körperschaften (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG a.F.) für unvereinbar mit den europäischen Grundfreiheiten erklärt.

### PERSCHE

Zum Spendenabzug hatte das FG Münster in seinem Urteil vom 28.10.2005 (11 K 2505/05 E, EFG 2006, 357) entschieden, dass (Sach-)Spenden an eine im EU-/EWR-Ausland ansässige gemeinnützige Organisation nicht als Sonderausgaben die inländische Steuer mindern. Mit dieser Zielrichtung hat der BFH in seinem Beschluss vom 9.5.2007 (XI R 56/05, BStBl. II 2010, 260) Fragen zur Auswirkung der europäischen Grundfreiheiten auf die Fragen des Inlandsbezugs und der Feststellung (Verifikation) von Auslandssachverhalten, insbesondere zu Beweismaß und -last, sowie zur Notwendigkeit einer Inanspruchnahme von Amtshilfe gestellt. Nach Auffassung des EuGH verstößt eine kategorische Beschränkung des Spendenabzugs auf inländische Körperschaften gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (EuGH, Urt. v. 27.1.2009 – C-318/07, EuGHE 2009, I-359 = DStR 2009, 207 „Persche“). Der Ausschluss der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Spenden an Einrichtungen, die in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Spenders ansässig und dort als steuerbegünstigt aner-

kannt seien, könne nicht mit den Schwierigkeiten des Spendermitgliedstaats bei der Sachverhaltsfeststellung gerechtfertigt werden. Beschränkende Maßnahmen müssten dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit Rechnung tragen. Freilich verlange die Amtshilferichtlinie nicht, dass der Mitgliedstaat des Spenders von deren Mechanismen immer schon dann Gebrauch mache, wenn die Auskünfte des Spenders zu einer Überprüfung nicht ausreichen. Die Finanzbehörden seien ggfs. „durch nichts daran gehindert, bei Nichtvorlage der Nachweise, die sie für die zutreffende Steuerfestsetzung als erforderlich ansehen, den beantragten Steuerabzug zu verweigern“. Der BFH hat die Sache an das FG Münster zurückverwiesen (BFH v. 27.5.2009 – X R 46/05, BFH/NV 2009, 1633), dieses hat nunmehr den Spendenabzug versagt (Urt. v. 8.3.2012 – 2 K 2608/09, EFG 2012, 1539). Die Entscheidung ist rechtskräftig.

#### WEITERE FÄLLE

Der EuGH hat mit Urteil vom 16.6.2011 (C-10/10, IStR 2011, 558 „Kommission / Republik Österreich“) weiter entschieden, dass die Republik Österreich dadurch gegen die EU-rechtlichen Grundfreiheiten verstoßen hat, dass sie die steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an Einrichtungen mit Forschungs- und Lehraufgaben nur im Fall von im Inland ansässigen Einrichtungen zugelassen hat. Zwar sei es legitim, dass ein Mitgliedstaat die Gewährung von Steuervergünstigungen den Einrichtungen vorbehalte, die bestimmte

Gemeinwohlziele verfolgten, doch sei eine Beschränkung der Vergünstigungen auf Einrichtungen, die in seinem Hoheitsgebiet ansässig sind, nicht zulässig.

Das FG Bremen schließlich (Urt. v. 8.6.2011 – 1 K 63/10, ZStV 2012, 140) erkannte eine Spende als abziehbar an, die eine in Deutschland ansässige GmbH im Jahre 2004 für den Bau einer russisch-orthodoxen Kirche in Rom gegeben hatte. Der strukturelle Inlandsbezug sei erst ab dem Jahre 2009 von Bedeutung. Die vorgelegte Satzung entspreche in materieller Hinsicht den Anforderungen des Anwendungserlasses („Muster 1“). Das Festhalten an einer satzungsmäßigen Vermögensbindung führe hier zu einem Verstoß gegen den EU-rechtlichen Effektivitätsgrundsatz. Denn die staatliche Aufsicht in Italien über Vereinigungen gewährleiste eine ordnungsgemäße Verwendung der ideell gebundenen Mittel. Die Revision gegen das Urteil liegt dem BFH unter I R 16/12 vor.

#### STRUKTURELLER INLANDSBEZUG

Der EuGH hatte in seinem „Stauffer“-Urteil dem deutschen Gesetzgeber freigestellt, einen sog. strukturellen Inlandsbezug der Gemeinwohlförderung zu normieren. Dies ist mit Wirkung vom 1.1.2009 geschehen durch Einfügung des § 51 Abs. 2 AO: Werden die steuerbegünstigten Zwecke im Ausland verwirklicht, setzt die Steuervergünstigung voraus, dass natürliche Personen, die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes

Anzeige

## Investieren mit Weitblick – ethisch und nachhaltig verlässlich Fonds für Stiftungen Invesco

Wer Gutes tut, braucht eine gute Vermögensverwaltung. Der **Fonds für Stiftungen Invesco** bietet über die Investition in verschiedene Anlageklassen Zugang zu einer professionellen Vermögensverwaltung, die auf die besonderen Bedürfnisse von Stiftungen zugeschnitten ist. Attraktive Renditechancen werden **aktiv und risikokontrolliert** durch die Anlage in Aktien- und Rentenpapieren genutzt.

Der **Fonds für Stiftungen Invesco** berücksichtigt neben ökonomischen insbesondere auch strikte ethische, soziale und ökologische Anlagekriterien.

Erfahren Sie mehr unter: [www.stiftungsfonds.de](http://www.stiftungsfonds.de)

Ihre Partner

- **BANK IM BISTUM ESSEN eG**
- **PRO SECUR Vermögensberatung und -verwaltung GmbH**

Wir sind Partner im Bundesverband Deutscher Stiftungen.



Diese Anzeige dient lediglich der Information und stellt keinen Anlageempfehlung dar. Die Anlageentscheidung ist ausschließlich auf Grundlage des aktuellen Verkaufsprospektes anzunehmen. Aufgrund der Investition in Aktien- und Rentenmärkte unterliegt der Fonds dem Kursrisiko. Wertentwicklung kann sich nachteilig auf die Wertentwicklung des Fonds auswirken. Der Wert der Anteile sowie die Erträge hieraus können als auch fallen. Die Anlageentscheidung ist ausschließlich auf Grundlage des aktuellen Verkaufsprospektes anzunehmen. Hinweise auf Rankings, Ratings oder Preise bieten keine Garantie für künftige Performances. Die Anlageentscheidung muss auf den jeweils gültigen Verkaufsunterlagen basieren. Diese (Fonds- und Anteilsklassenbezogene) wesentliche Anlegerinformationen sind in deutscher Sprache als Druckstücke kostenlos erhältlich bei Invesco Asset Management Deutschland GmbH, an der Walle 10, 40525 Essen, Main-Postfach 10000, in Deutschland von Invesco Asset Management Deutschland GmbH, beauftragt von der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin), zu entnehmen. Die hierin enthaltenen Ansichten und Aussagen sind ausschließlich der Invesco Asset Management Deutschland GmbH zuzurechnen.

haben, gefördert werden oder dass die Tätigkeit der Körperschaft neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland im Ausland beitragen kann (AEAO Nr. 7 zu § 51 Abs. 2). Diese Regelung war keine gesetzgeberische Glanzleistung und auch die Auslegung durch die Finanzverwaltung erscheint wenig plausibel. So können kirchliche Zwecke weiterhin nur zugunsten inländischer Religionsgemeinschaften, die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind, verfolgt werden; andererseits kann die Förderung der Religion nach § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO wie bisher auch im Ausland erfolgen. Ausländische Körperschaften können den Inlandsbezug ebenfalls erfüllen (vgl. AEAO Nr. 7 Abs. 3 zu § 51 Abs. 2). Das ausländische Gemeinnützigkeitsrecht wird nicht importiert.

Der Empfänger einer Zuwendung muss gem. § 10b Abs. 1 S. 2 EStG bzw. § 9 Abs. 1 S. 2 KStG entweder eine in einem EU-Mitgliedstaat oder EWR-Staat belegene juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine öffentliche Dienststelle sein oder eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, die in einem Mitgliedstaat der EU oder EWR-Staat belegen ist und die nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG i.V.m. § 5 Abs. 2 Nr. 2 Hs. 2 KStG steuerbefreit wäre, wenn sie inländische Einkünfte erzielen würde. Mithin muss der ausländische Zuwendungsempfänger nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar steuerbegünstigten Zwecken dienen (§§ 51 bis 68 AO).

#### AUFKLÄRUNG DES SACHVERHALTS

Der Gleichheitssatz und die Finanzverfassung des Grundgesetzes sowie die AO verpflichten den Steuerstaat, die Verwendung der ideell gebundenen Mittel wirksam zu überprüfen.

Dass die deutschen gemeinnützigkeitsrechtlichen Tatbestandsmerkmale erfüllt sind, hat der Zuwendende gegenüber dem für ihn zuständigen Finanzamt durch geeignete Belege nachzuweisen. Nach dem BMF-Schreiben vom 16.5.2011 (BStBl. I 2011, 559) ist dieser Nachweis „durch Vorlage geeigneter Belege, dies wären insbesondere Satzung, Tätigkeitsbericht, Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben, Kassenbericht, Vermögensübersicht mit Nachweisen über die Bildung und Entwicklung der Rücklagen, Aufzeichnung über die Vereinnahmung von Zuwendungen und deren zweckgerechte Verwendung, Vorstandsprotokolle, zu erbringen (§ 90 Abs. 2 AO). Bescheinigungen über Zuwendungen von nicht im Inland steuerpflichtigen Organisationen reichen als alleiniger Nachweis nicht aus.“ Dass diese verfahrensrechtliche Hürde in der Praxis kaum genommen werden kann, zeigt das Verfahren „Persche“.

In dem bereits erwähnten Urteil vom 8.3.2012 kommt das FG Münster zu dem Ergebnis, dass die Organisation in Portugal gemeinnützige Zwecke fördere. Der strukturelle Inlandsbezug gelte noch nicht für das Streitjahr 2003. Es fehle an dem satzungsmäßigen (§§ 61 f. AO), in dieser Hinsicht „buchmäßigen“ Nachweis der Selbstlosigkeit in Gestalt der Vermögensbindung i.S.v. § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO vor allem für

den Fall der Auflösung der Körperschaft oder des Wegfalls ihres bisherigen Zwecks. Die formelle Satzungsmäßigkeit sei auch bei ausländischen Körperschaften erforderlich. Es bestehe kein Anlass, die ausländische Körperschaft grundsätzlich besser zu stellen als die inländische. Ein „Bestandsschutz“ für ausländische Satzungen komme im Rahmen dieser „Gleichwertigkeitsprüfung“ (Rainer Hüttemann) nicht in Betracht. Es reiche zwar aus, wenn die ausländische Satzung materiell vergleichbare Festlegungen enthalte. Indes habe der Kläger die Vermögensbindung auch nicht in anderer Weise durch „stichhaltige Belege“ nachgewiesen. Ferner enthielten die vorgelegten Spendenbescheinigungen nicht den in § 10b EStG i.V.m. § 50 EStDV vorgeschriebenen Nachweis darüber, dass der Empfänger die Gegenstände zur Förderung der gemeinnützigen Zwecke verwendet habe. Auch ließen diese Bescheinigungen nicht erkennen, dass die ausländische Einrichtung eine Wertermittlung der Sachspenden vorgenommen habe. Schließlich sei eine endgültige wirtschaftliche Belastung des Spenders nicht nachgewiesen worden.

#### KURZ & KNAPP

Ob der strukturelle Inlandsbezug europarechtlich Bestand haben wird, ist nach dem Urteil des EuGH zu den Forschungsspenden in Österreich fraglich. Jedenfalls sind die verfahrensrechtlichen Hürden und die Anforderungen an die Gleichwertigkeitsprüfung sehr hoch, wobei das Sprachenproblem im Verhältnis zu Portugal – vielleicht – noch zu bewältigen ist. Der EuGH erkennt der Sache nach das Recht der Steuerstaaten an, im Wege der Amtsermittlung auch grenzüberschreitende steuerliche Sachverhalte zu verifizieren, nicht zuletzt um sich gegen Missbrauch zu schützen, der, wie die OECD in ihrem „Report on Abuse of Charities for Money-Laundering and Tax Evasion“ festgestellt hat, durchaus erheblich ist. Wer sein Geld im Ausland gemeinnützig verwendet wissen will, kann dies jedenfalls über eine weltweit vernetzte inländische Förderkörperschaft tun. ■

#### ZUM THEMA

**Fischer, Peter:** Abzug einer Auslandsspende – Entscheidung des FG im zweiten Rechtszug („Fall Persche“), jurisPR-SteuerR 29/2012, S. 1-5

**Förster, Jutta:** Grenzüberschreitende Gemeinnützigkeit – Spenden schwer gemacht?, BB 2011, S. 663-669

**Geserich, Stephan:** Auslandsspenden leicht gemacht? NWB 2011, S. 2188-2190

**Hüttemann, Rainer:** Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2. Aufl. 2012, § 2 V

**Sydow, Sabine:** Nachweispflichten in grenzüberschreitenden Sachverhalten, NWB 2012, S. 2842-2848

in Stiftung&Sponsoring

**Stolte, Stefan:** Sonderausgabenabzug bei grenzüberschreitenden Spenden? „Persche“-Urteil des EuGH könnte bald Klarheit bringen, S&S 5/2008, S. 40-41

Rechtsanwalt Prof. Dr. Peter Fischer war Vorsitzender Richter am BFH und ist Honorarprofessor an der Universität Bielefeld sowie Mitglied des „Bündnisses für Gemeinnützigkeit“, pafischer@aol.com, www.jura.uni-bielefeld.de/lehrstuehle/fischer

