

ProMemoria-Info-Brief (Oktober 2014)

- Kommentierte Finanzrechtsprechung -

BFH-Urteil vom 17. September 2013 (I R 16/12 – BStBl. II 2014 S. 440)

„Abzug einer Auslandsspende innerhalb der Europäischen Union“

Leitsatz:

Spenden an eine Empfänger Körperschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat der EU (hier Verein mit Sitz in Italien), können steuerlich abgezogen werden, wenn die begünstigte Einrichtung die Voraussetzungen der nationalen Rechtsvorschriften für die Gewährung von Steuervergünstigungen erfüllt. Der Spendenabzug setzt also u. a. voraus, dass die Anforderungen an die satzungsmäßige Vermögensbindung (§ 61 AO) gewahrt werden (Anschluss an Senatsurteil vom 20. Dezember 2006, I R 94/02, BFHE 216, 269, BStBl. II 2010, 331; BFH-Urteil vom 27. Mai 2009, X R 46/05, BFH/NV 2009, 1633).

Gesetzliche Grundlagen:

AO: § 61, § 55 Abs. 1 Nr. 4; **KStG 2002:** § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. c, § 34 Abs. 8a Satz 5, § 5 Abs. 1 Nr. 9, § 5 Abs. 2 Nr. 2 Halbsatz 2; **EG:** Artikel 58; **AEUV:** Artikel 63

► Volltext der Entscheidung:

http://www.kommunsense.de/index.php3?site=promemoria_dl&id=1948

A. Problemstellung

Der BFH hatte darüber zu befinden, ob auch für Spenden eines Steuerinländers an Einrichtungen mit Sitz in einem Mitgliedstaat der EU das Erfordernis der satzungsmäßigen Vermögensbindung unionsrechtlich gilt.

B. Inhalt und Gegenstand der Entscheidung

Die Klägerin, eine GmbH, leistete im Streitjahr 2004 eine Spende in Höhe von 10.000 Euro an eine im Register für juristische Personen der Stadt Rom eingetragene Vereinigung (im Folgenden: Verein). Der Verein ist Mitglied der russisch-orthodoxen Kirche. Sein Zweck besteht in der Errichtung eines Kirchengebäudes in Rom sowie in der Unterrichtung und Lehre der russisch-orthodoxen Religion und der Förderung der russischen Kultur; ferner verfolgt er gegenüber den Gläubigen der russisch-orthodoxen Religion soziale Ziele. Nach der Satzung hat die Mitgliederversammlung bei Auflösung des Vereins einen Beschluss über die Bestimmung des eventuell verbleibenden Vermögens zu treffen. Diese Verteilung „erfolgt zugunsten einer anderen nichtwirtschaftlichen Organisation, wobei solchen der Vorrang einzuräumen ist, die mit dem Patriarchat Moskau in Verbindung stehen oder zu der russisch-orthodoxen Religion gehören, vorbehaltlich anderweitiger gesetzlich bedingter Verwendungsvorschriften“.

Alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer der Klägerin war G. Er ist weder Mitglied der russisch-orthodoxen Kirche noch bestanden zwischen ihm und dem Verein persönliche Beziehungen. Der Verein bestätigte, dass die Zuwendung bei der Errichtung einer russisch-orthodoxen Kathedrale in Rom verwendet wurde.

Das Finanzamt lehnte den Spendenabzug gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG 2002 ab. Der dagegen erhobenen Klage hat das Finanzgericht stattgegeben (FG Bremen, Urteil vom 08.06.2011, 1 K 63/10 (6) - DStRE 2012, 1321 = ZStV 2012, 140; hierzu Winheller/Mogck, ZStV 2012, 140). Die vom BFH zugelassene Revision des Finanzamts führte zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Abweisung der Klage. Der BFH führte zur Begründung aus:

I. Die Anforderungen an die satzungsmäßige Vermögensbindung nach § 61 AO (i.V.m. den §§ 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 lit. c und 5 Abs. 1 Nr. 9 und Abs. 2 Nr. 2 KStG 2002 n.F.) seien nicht erfüllt.

Der in § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO normierte Grundsatz der Vermögensbindung müsse in der Satzung so genau bestimmt sein, dass die Steuerbegünstigung des Zwecks, für den das Vermögen bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks verwendet werden solle, aufgrund der Satzung geprüft werden könne (§ 61 Abs. 1 AO, sog. satzungsmäßige bzw. „buchmäßige“ Vermögensbindung; hierzu BFH-Urteil vom 12.01.2011, I R 91/09 - BFH/NV 2011, 1111, m.w.N.; BFH-Urteil vom 23.07.2009, V R 20/08 – BStBl. II 2010, 719; D. Fischer, jurisPR-SteuerR 44/2009 Anm. 6). Vorliegend sei den für den Fall der Auflösung des Vereins getroffenen Satzungsregelungen nicht zu entnehmen, dass das Vermögen nur für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden dürfe.

II. Entgegen der Ansicht des Finanzgerichts verstoße dies nicht gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (nunmehr: Artikel 63 AEUV). Die allgemein für inländische Spendempfeänger geltenden Anforderungen an die satzungsmäßige Vermögensbindung sei nicht im Rahmen einer unionsrechtskonformen Auslegung (dazu BFH-Urteil vom 09.05.2012, I R 73/10 – BStBl. II 2013, 566) mit Rücksicht darauf abzumildern, dass der Verein in Rom ansässig sei.

Genüßten die Satzungsregelungen nicht den unabdingbaren Vorgaben des § 61 AO, so könne hieran auch eine staatliche Aufsicht über die Wahrung eben dieser - aus Sicht des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts unzureichenden - Bestimmungen nichts ändern. Der Spendermitgliedstaat sei auch nicht unter dem rechtlichen Aspekt des Effektivitätsprinzips (z.B. BFH-Urteil vom 09.05.2012, I R 73/10 – BStBl. II 2013, 566, zur Anwendung des § 174 AO; EuGH-Urteil vom 07.01.2004, C-201/02 „Wells“ - EuGHE I 2004, 723, Rn. 67) verpflichtet, das EU-ausländische Gemeinnützigkeitsrecht zu übernehmen. Die Verpflichtung richte sich nur im Sinne eines Diskriminierungsschutzes auf eine Gleichbehandlung von Zuwendungen an Einrichtungen innerhalb der EU. Es sei nicht ersichtlich, dass und weshalb das Effektivitätsprinzip als Verbot der Vollzugsdiskriminierung berührt sein könnte.

III. Das Urteil des Finanzgerichts sei aufzuheben und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Der Spendenabzug bestimme sich nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 KStG 2002 i. d. F. des Gesetzes vom 08.04.2010 (BGBl I 2010, 386 = BStBl. I 2010, 334 - KStG 2002 n. F.) in Verbindung mit dem durch das JStG 2009 vom 19.12.2008 (BGBl I 2008, 2794 = BStBl. I 2009, 74) neugefassten § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG 2002 n. F. Beide Vorschriften seien nach § 34 Abs. 8a Satz 5 und Abs. 5a KStG 2002 n.F. auch im Streitjahr (2004) anwendbar.

C. Kontext der Entscheidung

I. Der EuGH (Urteil vom 27.01.2009, C-318/07 „Persche“ - EuGHE 2009, 359, hierzu H. Hahn, jurisPR-SteuerR 16/2009 Anm. 2; J. Förster, BB 2011, 663) hat entschieden, dass die Beschränkung des Spendenabzugs auf Zuwendungen an im Mitgliedstaat des Spenders ansässige Einrichtungen gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstoßen kann. Allerdings umfasst der Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit nicht die Übernahme des im Mitgliedstaat der Empfängereinrichtung gegebenen Gemeinnützigkeitsstatus. Dieser ist vielmehr nur darauf gerichtet, die Ungleichbehandlung zwischen inländischen und EU-ausländischen Einrichtungen zu beseitigen. Demgemäß verstößt es auch nicht gegen die Grundfreiheit des Artikel 56 EG (jetzt: Artikel 63 AEUV), wenn der Spendenabzug auch im Fall der Zuwendungen an im EU-Ausland ansässige Einrichtungen den im Mitgliedstaat des Spenders geltenden nationalen Anforderungen unterworfen wird. Maßstab der Gemeinnützigkeit auch der ausländischen Einrichtung ist demzufolge allein das innerstaatliche - deutsche - Recht. Dies gilt auch für das Recht des Spendenabzugs (vgl. BFH-Urteil vom 27. Mai 2009, X R 46/05 - BFH/NV 2009, 1633; hierzu P. Fischer, jurisPR-SteuerR 41/2009 Anm. 4; Hahn, jurisPR-SteuerR 16/2009 Anm. 2; BMF-Schreiben vom 16.05.2011 – BStBl. I 2011, 559).

II. Der BFH bezieht sich zur Begründung der vorstehenden Aussage auf das Urteil des FG Düsseldorf vom 14.01.2013 (11 K 2439/10 E - EFG 2013, 678; hierzu P. Fischer, jurisPR-SteuerR 18/2013 Anm. 1). Das FG Düsseldorf hat ausgeführt, die in jenem Rechtsstreit vorgelegte Satzung enthalte keine konkreten Bestimmungen zur Selbstlosigkeit der Stiftung gemäß § 55 AO. Sie schreibe insbesondere keine hinreichende Vermögensbindung i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO vor. Die sog. formelle Satzungsmaßigkeit sei auch bei ausländischen Körperschaften Voraussetzung für den Spendenabzug (FG Münster, Urteil vom 08.03.2012, 2 K 2608/09 E - IStR 2012, 542; P. Fischer,

jurisPR-SteuerR 20/2010 Anm. 1). Der BFH hat die vom FG Bremen als Vorinstanz vertretene gegenteilige Auffassung abgelehnt (FG Bremen, Urteil vom 08.06.2011, 1 K 63/10 (6) - DStRE 2012, 1321 = ZStV 2012, 140).

Das FG Düsseldorf hatte seine klageabweisende Entscheidung zusätzlich auf die Erwägung gestützt, die Kläger hätten ferner nicht nachgewiesen, dass die Körperschaft nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen Zwecken diene. Den Klägern als Spendern obliege nach § 90 Abs. 2 AO eine erhöhte Nachweispflicht. Eine derartige Überprüfung könne insbesondere nicht anhand der vorgelegten Aufzeichnungen über Einnahmen und Ausgaben i.S.v. § 63 Abs. 3 AO erfolgen; es fehle an der nötigen Untergliederung der Angaben. Die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft könne auch nicht ansatzweise überprüft werden. Das Finanzamt habe zu Recht prüfbare Aufzeichnungen über Einnahmen und Ausgaben angefordert. Dem stünden europarechtliche Gesichtspunkte nicht entgegen. Das Finanzamt müsse sich nicht auf das Instrumentarium der Amtshilferichtlinie verweisen lassen. In Übereinstimmung mit dem Urteil des EuGH in der Rechtssache Persche sei es Sache jedes einzelnen Mitgliedstaates zu beurteilen, in welchen konkreten Fällen ihm Informationen über Umsätze von auf seinem Hoheitsgebiet ansässigen Steuerpflichtigen fehlten, und zu entscheiden, ob es in diesen Fällen gerechtfertigt sei, einen anderen Mitgliedstaat um Auskunft zu ersuchen (vgl. auch BFH-Urteil vom 27.05.2009 - X R 46/05).

III. Es liegt auf der Hand, dass das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht auch bei grenzüberschreitenden Sachverhalten die Anforderungen an die satzungsmäßige Vermögensbindung nicht abmildert. Eine Diskriminierung der ausländischen Körperschaft liegt nicht vor, wenn der deutsche Fiskus auf der Erfüllung dieser materiell-rechtlichen Voraussetzung besteht. Der BFH führt aus: Es ist „auch nicht ersichtlich, weshalb das Effektivitätsprinzip als Verbot der Vollzugsdiskriminierung (Kadelbach, Allgemeines Verwaltungsrecht unter europäischem Einfluss, 1999, S. 117 f.) berührt sein soll, wenn auch für den Abzug von Spenden an ausländische Körperschaften anhand der vorgelegten Satzung geprüft wird, ob diese gleich einem Inlands Sachverhalt die Voraussetzungen der formellen Vermögensbindung (§ 61 AO) wahrt“.

Die hierfür gegebene Begründung trägt aber nicht ohne weiteres die Auffassung, dass dem Steuerpflichtigen stets ungemilderte Mitwirkungspflichten obliegen. Die wohl überwiegende Auffassung in der Literatur tendiert dahin, „überspannte Anforderungen und Nachweispflichten zurückzuweisen“ (z.B. Geserich, NWB 2010, 1408). Demgegenüber stellt das BMF sehr hohe Anforderungen an den Nachweis der Steuerbegünstigung (BMF-Schreiben vom 16.05.2011, IV C 4-S 2223/07/0005 – BStBl. I 2011, 559, betr. Anwendung des Urteils des EuGH vom 27.01.2009, C-318/07 in der Rechtssache „Persche“; hierzu P. Fischer, jurisPR-SteuerR 33/2011 Anm. 1).

D. Auswirkungen für die Praxis

Der gemeinnützigkeitsrechtliche Grundsatz der Vermögensbindung führt nach Auffassung des BFH zu einer Gleichbehandlung der Spendenempfänger mit Sitz innerhalb der EU und entspricht damit dem auf die Verhinderung von Diskriminierungen gerichteten Charakter der Kapitalverkehrsfreiheit. Folglich besteht auch keine Veranlassung, die formellen Satzungsanforderungen nach § 61 AO für Einrichtungen

mit Sitz im EU-Ausland zu lockern. Ob damit alle Problemfälle, in denen „das Effektivitätsprinzip als Verbot der Vollzugsdiskriminierung“ berührt ist, gelöst sind, ist zweifelhaft. Der BFH hatte sachverhaltsbezogen keinen Anlass, zu dieser Frage umfassend Stellung zu nehmen.

Gemäß dem durch Gesetz vom 19.12.2008 (BGBl I 2008, 2794) neu eingefügten § 51 Abs. 2 AO setzt die Steuervergünstigung einer Körperschaft bei Zweckverfolgung im Ausland zudem voraus, dass natürliche Personen, die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im (deutschen) Inland haben, gefördert werden oder die Tätigkeit der Körperschaft neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland im Ausland beitragen kann. Auch diese Frage der Steuerbegünstigung der Empfängerkörperschaft ist für den Spendenabzug gemäß § 10b Abs. 1 Nr. 3 EStG relevant. Die Finanzverwaltung vermutet generell bei im Inland ansässigen Körperschaften, dass deren Tätigkeit im Ausland zur Ansehenssteigerung der Bundesrepublik beiträgt (AEAO, Tz. 7 zu § 51 Abs. 2 AO). Diese Indizwirkung entfällt bei Körperschaften mit Sitz im Ausland; d.h. diese müssen entweder den positiven (wie auch immer zu führenden) Nachweis der Ansehenserhöhung der Bundesrepublik durch ihre Tätigkeit erbringen oder tatsächlich (auch) im Inland lebende Personen fördern. Auch dieser Gesichtspunkt dürfte einen Spendenabzug „über die Grenze“ in Zukunft sehr stark erschweren, wenn nicht gar unmöglich machen (vgl. hierzu bereits D. Fischer, jurisPR-SteuerR 20/2010 Anm. 1).

Autor und Fundstelle:

RA/StB **Daniel J. Fischer** - jurisPR-SteuerR 24/2014 Anm. 2