

Steuerliche Abzugsfähigkeit von Spenden anlässlich einer Schenkung unter Auflage

FG Düsseldorf, Beschluss v. 02.06.2009, Az. 16 V 896 /09 A (E,AO)

Tatbestand

I. Streitig ist, ob der Antragsgegner (das Finanzamt -FA-) in einem auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) gestützten Änderungsbescheid mit Recht den Spendenabzug gem. § 10b des Einkommensteuergesetzes (EStG) versagt hat.

Die Antragsteller (Ast) sind zusammen zur Einkommensteuer veranlagte Eheleute. Sie hatten am 18.7.1997 mit Herrn Heinz B. (B) folgende Vereinbarung geschlossen:

Für den Erwerb des Grundstücks „A-Straße 1“ in A-Stadt nebst Bau eines Einfamilienhauses auf diesem Grundstück stelle ich, Heinz B. geb. 1919, wohnhaft C-Straße 1, C-Stadt den Eheleuten S., beide wohnhaft D-Stadt, einen Betrag in Höhe von 700.000,00 zur Verfügung.

Im Gegenzug dafür erhalte ich von den Eheleuten S. einen monatlich zu zahlenden Betrag in Höhe von 1.100,00 bis zu meinem Tode. Die Zahlungen sollen mit dem Einzug in das oben genannte Objekt beginnen. Darüber hinaus verpflichten sich die Eheleute S., nach meinem Tod der „Deutschen Herzstiftung“ 36 Monate lang einen monatlich zu zahlenden Betrag von 600,00 zu zahlen. Mit der letzten Rate (36. Rate) sind alle Ansprüche aus diesem Vertrag abgegolten.

Nach Vertragsschluss wurde, wie vereinbart, auf dem Grundstück ein Einfamilienhaus nebst Praxis errichtet. Für das Jahr 1999 beantragten die Ast insoweit im Juli 2000 beim seinerzeit zuständigen FA A-Stadt die Eigenheimzulage. Am 24. Juli 2000 bat das FA um Übersendung des Kaufvertrags, des Finanzierungsplans und einer Meldebescheinigung. Ausweislich der Eigenheimzulagen-Akte übersandten die Ast einen Darlehensvertrag mit der A-Bank, eine Ummeldebestätigung sowie den Kaufvertrag.

Am 21. Februar 2005 verstarb B. Ebenfalls im Jahr 2005, und zwar im März bzw. im April, wandten die Ast der Deutschen Herzstiftung zwei Beträge in Höhe von 310 € bzw. 10.734 € (insg. 11.044 €) zu, die sie – neben anderen Spenden – in ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr als „Zuwendungen für wissenschaftliche, mildtätige und kulturelle Zwecke“ geltend machten. Das FA A-Stadt veranlagte die Ast mit Bescheid vom 9. Juli 2007 zunächst antragsgemäß. Am 16. August 2007 erging ein Änderungsbescheid in einem hier nicht relevanten Punkt.

Im März 2008 informierte das FA E-Stadt das inzwischen – nach einer Fusion der A-Städter Finanzämter – zuständig gewordenen FA (den Antragsgegner) über die Vereinbarung vom 18. Juli 1997. Es vertrat in diesem Zusammenhang ferner die Auffassung, dass eine Zahlung an die Deutsche Herzstiftung gemäß dieser Vereinbarung keinen Spendenabzug gem. § 10b EStG begründen könne, da es an der Freiwilligkeit der zu erfüllenden Vertragsvereinbarung fehle. Daraufhin gab das FA den Ast mit Schreiben vom 17. Oktober 2008 Gelegenheit zur Stellungnahme und wies darauf hin, dass es beabsichtige, den Bescheid gem. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO dahingehend zu ändern, dass der Spendenabzug für die Zuwendungen an die Deutsche Herzstiftung versagt werde. In diesem Zusammenhang wurde ferner ein Steuerstrafverfahren eingeleitet. Auf das insoweit ergangene Schreiben des FA für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung A-Stadt (künftig: Steufa) vom 21. November 2008, in dem die Rechtsauffassung der Finanzverwaltung nochmals ausführlich dargelegt wurde, wird Bezug genommen. Mit Schreiben vom 7. Januar 2009 teilte das FA den Ast mit, dass die beabsichtigte Änderung gem. § 173 AO nicht auf den Schenkungsvertrag vom 18. Juli 1997 als neue Tatsache gestützt werde, sondern auf den Umstand, dass die Spendenzahlungen an die Herzstiftung in Erfüllung der Schenkungsaufgaben geleistet worden seien. Soweit die Ast Zweifel in Bezug auf die örtlichen Zuständigkeiten aufgeworfen hätten, die sich aufgrund der Fusion der A-Städter Finanzämter ergeben würden, gehe dies an der Sache vorbei.

Am 6. Februar 2009 erließ das FA einen entsprechend geänderten Einkommensteuerbescheid, der zu einer Einkommensteuer-Nachforderung von 4.638 € (zzgl. Zinsen, Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag) führte. Dagegen legten die Ast fristgemäß Einspruch ein und beantragten Aussetzung der Vollziehung (AdV). Den AdV-Antrag lehnte das FA am 4. März 2009 ab. Über den Einspruch ist derzeit nicht entschieden. Im Rahmen des Rechtsbehelfsverfahrens erging am 24. Februar 2009 ein weiterer Änderungsbescheid in einem hier nicht relevanten Punkt.

Am 10. März 2009 beantragten die Ast daraufhin die AdV beim Finanzgericht (FG) gem. § 69 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO).

Es bestünden ernstliche Zweifel an der Frage, ob die Nichtanerkennung des Spendenabzugs gem. § 10b EStG rechtmäßig und die Voraussetzungen der Korrekturvorschrift des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO gegeben seien. Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) müssten die Ausgaben im Sinne des § 10b EStG unentgeltlich und freiwillig geleistet werden. Beide Merkmale seien im Streitfall erfüllt. Die Unentgeltlichkeit liege vor, da es sich bei der am 18. Juli 1997 getroffenen Vereinbarung um eine Schenkung unter Auflage im Sinne des § 525 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) gehandelt habe.

Im Unterschied zu der hiervon abzugrenzenden gemischten Schenkung erbringe der Beschenkte hierbei keine Leistung aus seinem Vermögen, sondern aus dem Wert des Schenkungsgegenstandes. Zwar hätten die Ast die empfangenen 700.000 DM zweckgebunden zum Erwerb des Grundstücks und zum Bau des Hauses verwenden müssen, so dass die lebzeitige Lebensrentenzahlung und die nach dem Tode des B zu leistenden Zahlungen an die Deutsche Herzstiftung technisch aus dem sonstigen Vermögen der Ast hätten entnommen werden müssen. Wie sich anhand von Hofübergabeverträgen zeige, sei es aber nicht zwingend erforderlich, dass die Mittel zur Vollziehung der Auflage dem Schenkungsgegenstand selbst entnommen werden müssten. Es reiche aus, dass sie aus dem Wert des Schenkungsgegenstandes erbracht werden könnten. Dies sei hier der Fall, da sich in Höhe des Mietwertes des Grundstücks eine Mietersparnis ergebe, aus dem die Auflagenverpflichtung hätte erfüllt werden können.

Die Auflage im Sinne des § 525 BGB bilde auch gerade keine Gegenleistung für die Schenkung. Damit unterscheide sich der Sachverhalt grundlegend von denjenigen, die der BFH bislang zu entscheiden gehabt hätte. Insbesondere verbiete sich eine Gleichsetzung mit dem Ausgangsfall, der dem BFH-Urteil vom 19. Dezember 1990 X R 40/86 (Sammlung der Entscheidungen des BFH -BFHE- 163, 197, Bundessteuerblatt -BStBl- 1991, 234) zugrunde gelegen habe. Darin habe der BFH den Spendenabzug für eine Zahlung versagt, die der Steuerpflichtige an eine gemeinnützige Einrichtung zur Erfüllung einer Auflage gem. § 153a Abs. 1 Nr. 2 der Strafprozessordnung (StPO) geleistet habe. Der Strafverfolgte habe die Geldauflage in der Tat nicht zur Förderung eines gemeinnützigen Zwecks, sondern zur Erlangung der Straffreiheit und der Verfahrenseinstellung geleistet.

Auch das Merkmal der „Freiwilligkeit“ sei erfüllt. Soweit sich das FA auf das BFH-Urteil vom 22. September 1993 X R 107/91 (BFHE 172, 362, BStBl II 1993, 874) berufe, in dem der BFH den Abzug von Zuwendungen einer Alleinerbin an kirchliche und karitative Organisationen aufgrund zu deren Gunsten aufgesetzter Vermächtnisse versagt habe, sei ebenfalls keine Vergleichbarkeit gegeben. Die BFH-Entscheidung sei vor dem Hintergrund vertretbar, dass die freiwillige Entscheidung über die gemeinnützige Zuwendung zwei unterschiedliche Steuerpflichtige betreffe und auch ein vom Erblasser nicht ausgeschöpfter Spendenvortrag nicht auf den Erben übergehe. Diese Ausgangslage treffe aber auf die Schenkung unter Auflage nicht zu. Einer solchen Schenkung liege ein Vertrag zugrunde, in dem sich Schenker und Beschenkter über die Unentgeltlichkeit einig geworden seien. Bezogen auf den Streitfall verhalte es sich daher so, dass die Ast mit der Vereinbarung vom 18. Juli 1997 freiwillig und selbstbestimmt die Rechtspflicht zur Zahlung an die Herzstiftung eingegangen seien. Dadurch unterscheide sich der Sachverhalt fundamental von der einseitig durch den Erblasser oktroyierten Vermächtnisanordnung. Schließlich handle es sich auch um ein eigenes Vermögensopfer der Ast. Wer mit geschenktem Vermögen spende, verwirkliche selbst den Tatbestand des Spendenabzugs. Schließlich stünde dem Spendenabzug auch nicht entgegen, dass die Auflagenverpflichtung bei der Bemessung der Schenkungssteuer als sog. Leistungsaufgabe behandelt werde. Das Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht sei in vielen Punkten nicht auf das Einkommensteuerrecht abgestimmt. Angesichts dA-Stadt sei es ohne weiteres möglich, dass sich dieselbe Verpflichtung bei beiden Steuerarten gleichermaßen auswirke.

Schließlich lägen auch die Voraussetzungen der Korrektornorm des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO nicht vor. Es fehle an dem nachträglichen Bekanntwerden einer neuen Tatsache. Die Vereinbarung vom 18. Juli 1997 sei dem FA im Zusammenhang mit einer Nachfrage bezüglich der Eigenheimzulage vorgelegt worden. Die Zahlungen an die Herzstiftung seien im Rahmen der Einkommensteuererklärung ebenfalls aufgeschlüsselt worden. Soweit sich das FA darauf berufe, dass eine neue Tatsache darin zu sehen sei, dass die Spendenzahlung an die Herzstiftung in Erfüllung der Auflage geleistet worden sei, stelle dies keine „Tatsache“ im Sinne des § 173 AO dar. Es handle sich lediglich um die rechtliche Bewertung eines bekannten Sachverhalts.

Für die Einzelheiten der Antragsbegründung wird auf die Antragschrift vom 10. März 2009 sowie auf den ergänzenden Schriftsatz vom 4. Mai 2009 Bezug genommen.

Die Ast beantragen wörtlich,

1. die Vollziehung des Einkommensteuerbescheides für 2005 vom 6. Februar 2009 in Gestalt des Änderungsbescheides vom 24. Februar 2009 in Höhe des Differenzbetrages auszusetzen, der sich bei voller Berücksichtigung des Spendenabzugs in Höhe von 11.044 € als Sonderausgabe gegenüber der festgesetzten Steuer ergibt;
2. die Verwirkung von Säumniszuschlägen bis zur gerichtlichen Entscheidung über den Aussetzungsantrag aufzuheben, ebenso bereits verwirkte Säumniszuschläge aufzuheben;
3. die Kosten des Verfahrens dem Antragsgegner aufzuerlegen;
4. hilfsweise, gegen die Entscheidung des Finanzgerichts die Beschwerde zum Bundesfinanzhof zuzulassen.

Das FA beantragt, den Antrag abzulehnen, hilfsweise, die Beschwerde zum BFH zuzulassen.

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH seien unter Spenden Ausgaben zu verstehen, die von Steuerpflichtigen freiwillig und unentgeltlich geleistet würden. Vorliegend fehle es an der Freiwilligkeit. Anhand der Höhe der monatlichen Verpflichtung und aufgrund der erkennbaren Interessenlage des Schenkers, habe den Ast klar sein müssen, dass der Schenker seine Zuwendung von den tatsächlich vereinbarten Gegenleistungen habe abhängig machen wollen.

Die Ast hätten die versprochenen 700.000 DM daher nur erhalten, weil sie sich im Gegenzug zu den vertraglichen Leistungen verpflichtet hätten. Ferner sei auch die Unentgeltlichkeit nicht gegeben. Die Ausgaben zugunsten der Herzstiftung würden unmittelbar und ursächlich mit dem vom Schenker gewährten Vorteil – den 700.000 DM – zusammen hängen. Somit hätten die Ast die Leistung auch nicht uneigennützig erbracht, sondern um ihre Verpflichtung aus dem Schenkungsvertrag zu erfüllen und damit letztlich um überhaupt das Geld geschenkt zu erhalten. Die Voraussetzungen für eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO seien im Übrigen ebenso gegeben wie für eine Bescheidänderung nach § 172 Abs. 1 Nr. 2c AO. Für die Einzelheiten wird auf die Gegenäußerung des FA vom 16. April 2009 verwiesen.

Entscheidungsgründe

II. Der Antrag ist zulässig und begründet.

1. Der Senat hat den Antrag der Ast dahingehend ausgelegt, dass die Aufhebung der Vollziehung begehrt wird. Denn sinngemäß lässt sich Ziffer 2 des Antrags entnehmen, dass es den Ast auch darauf ankommt, dass verwirkte Säumniszuschläge entfallen sollen.

Nach der Rechtsprechung des BFH ist die AdV als rechtsgestaltender Verwaltungsakt zu verstehen, dessen Wirkung sich nur auf die Zukunft erstreckt. Soweit der angefochtene Verwaltungsakt vor der Gewährung einer AdV bereits vollzogen ist, bleiben die schon eingetretenen Rechtsfolgen bestehen. Als Vollzug eines Steuerbescheides in diesem Sinne wird auch der Anfall von Säumniszuschlägen nach Maßgabe des § 240 Abs. 1 Satz 1 AO angesehen (vgl. etwa BFH-Beschluss vom 29. September 2003 III S 7/03, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH -BFH/NV- 2004, 183). In diesen Fällen ist daher die Aufhebung der Vollziehung möglich.

2. Im Streitfall bestehen nach der im Aussetzungsverfahren gebotenen und ausreichenden summarischen Prüfung ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Einkommensteueränderungsbescheides, da die Rechtsauffassung des FA, dass der Spendenabzug zu versagen sei, zweifelhaft sein dürfte. Nach Auffassung des Senats dürften sowohl die Freiwilligkeit als auch die Unmittelbarkeit des Spendenabzugs zu bejahen sein. Bereits aus materiell-rechtlichen Gründen ist daher vorliegend eine Aufhebung der Vollziehung zu bejahen. Der Senat braucht daher nicht über die von den Ast ebenfalls aufgeworfene Rechtsfrage, ob verfahrensrechtlich überhaupt eine Änderungsbefugnis nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO bestand, zu entscheiden.

Gemäß § 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO soll das Gericht die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts ganz oder teilweise aussetzen, wenn ernstliche Zweifel an dessen Rechtmäßigkeit bestehen oder – wofür vorliegend allerdings keine Anzeichen sprechen – wenn die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte. Ernstliche Zweifel sind anzunehmen, wenn bei summarischer Prüfung des Verwaltungsakts neben Umständen, die für die Rechtmäßigkeit sprechen, gewichtige Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung der Rechtsfragen oder Unsicherheit in der Beurteilung der Tatfragen auslösen. Ist der Verwaltungsakt im Zeitpunkt der Entscheidung schon vollzogen, so kann das Gericht ganz oder teilweise die Aufhebung der Vollziehung anordnen (§ 69 Abs. 3 Satz 4 i.V.m. § 69 Abs. 2 Satz 8 FGO).

Nach Maßgabe dieser Grundsätze sind „ernstliche Zweifel“ an der Rechtmäßigkeit des Änderungsbescheides im Streitfall zu bejahen.

a) Gemäß § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG in der im Streitjahr gültigen Fassung sind Ausgaben zur Förderung mildtätiger, kirchlicher, religiöser, wissenschaftlicher und der als besonders förderungswürdig anerkannten gemeinnützigen Zwecke bis zur Höhe von insgesamt 5 vom Hundert des Gesamtbetrags der Einkünfte oder 2 vom Tausend der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter als Sonderausgaben abzugsfähig. Wie sich der im Streitjahr noch gültigen Vorschrift des § 48 Abs. 3 Einkommensteuerverordnung (EStDV) entnehmen lässt, kann es sich bei derartigen „Ausgaben“ um Zuwendungen in Form von Spenden oder Mitgliedsbeiträgen handeln.

Der BFH hat den Tatbestand des § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG in ständiger Rechtsprechung um zwei ungeschriebene Tatbestandsmerkmale ergänzt. Als Voraussetzung für den Spendenabzug verlangt der BFH, dass die Ausgabe freiwillig, d.h. ohne rechtliche Verpflichtung bzw. aufgrund einer freiwillig eingegangenen Verpflichtung, und unentgeltlich, d.h. ohne Gegenleistung des Empfängers bzw. ohne unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung, erbracht wird (vgl. etwa BFH-Urteile vom 28. April 1987 IX R 7/83, BFHE 150, 406, BStBl II 1987, 814; vom 25. November 1987 I R 126/85, BFHE 151, 544; vom 19. Dezember 1990 X R 40/86, BFHE 163, 197, BStBl II 1991, 234).

Mit dem Merkmal der „Unentgeltlichkeit“ hatte sich der BFH grundlegend in seiner Entscheidung vom 19. Dezember 1990 X R 40/86 (BFHE 163, 197, BStBl II 1991, 234) zu befassen.

Darin entschied der BFH, dass Zahlungen an eine gemeinnützige Einrichtung zur Erfüllung einer Auflage nach § 153a Abs.1 Nr. 2 der Strafprozessordnung (StPO) nicht als Spende (§ 10b Abs.1 EStG) abziehbar seien. Die erkennbare Ausrichtung der Förderungsleistung im Sinne des § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG auf einen der genannten steuerbegünstigten Zwecke sei das entscheidende Kriterium für den Spendenabzug. Hieraus folge auch, dass die Spende freiwillig und unentgeltlich geleistet werden müsse. Der in diesem Zusammenhang gebrauchte Begriff der „entgeltlichen“ Leistung sei nicht im Sinne der bürgerlich-rechtlichen Begriffe von Leistung und Gegenleistung zu verstehen.

Aus dem Merkmal in § 10b Abs.1 Satz 1 EStG "zur Förderung ..." ergebe sich, dass eine Spende um der Sache willen ohne die Erwartung eines besonderen Vorteils gegeben werden müsse; die Spendenmotivation müsse im Vordergrund stehen. Daher sei ein Spendenabzug nicht nur ausgeschlossen, wenn die Ausgaben zur Erlangung einer Gegenleistung des Empfängers erbracht, sondern schon dann, wenn die Zuwendungen an den Empfänger unmittelbar und ursächlich mit einem von einem Dritten gewährten Vorteil zusammenhängen würden, ohne dass der Vorteil unmittelbar wirtschaftlicher Natur sein müsse. Im Streitfall stehe die unmittelbare innere Verknüpfung der Zahlung mit dem „Vorteil“, dass das strafrechtliche Verfahren eingestellt werde, einem Abzug als Spende entgegen.

Sowohl das Merkmal der „Freiwilligkeit“ als auch das Merkmal der „Unentgeltlichkeit“ waren Gegenstand der BFH-Entscheidung vom 22. September 1993 X R 107/91 (BFHE 172, 362, BStBl II 1993, 874). Danach sollen Aufwendungen zur Erfüllung von Vermächtniszuwendungen an gemeinnützige Einrichtungen nicht als Spenden abziehbar sein. Es fehle an der Freiwilligkeit, da der Vermächtnisnehmer einen Rechtsanspruch gegen den Erben auf Erfüllung des Vermächtnisses habe. Die Zuwendung des Erben erfolge daher nicht freiwillig, sondern aufgrund einer rechtlichen Verpflichtung. Eine Freiwilligkeit werde auch nicht dadurch begründet, dass der Erbe die Erbschaft habe ausschlagen können. Der Steuerpflichtige treffe keine eigene Ausgabenentscheidung. Er erfülle lediglich eine untrennbar mit dem Vermögenserwerb verbundene, ihm von einem Dritten auferlegte Verpflichtung. Auch wenn er in seiner Entscheidung zur Ausschlagung der Erbschaft frei sei, ändere das nichts daran, dass er im Falle der Annahme lediglich die ihm durch das Vermächtnis auferlegte Verpflichtung erfülle. Ferner fehle es an der Unentgeltlichkeit, da die Zahlung unmittelbar mit einem vom Erblasser gewährten Vorteil zusammen hänge. Soweit die Zahlung aus dem ererbten Vermögen erfüllt werden könne, fehle es wirtschaftlich an einer Aufwendung des Erben, denn dieser erhalte von vornherein nur das mit der Vermächtnisforderung belastete Vermögen. Weiter heißt es, dass durch die einkommensteuerliche Berücksichtigung der Spende nach § 10b EStG zu privatem uneigennützigem Handeln angeregt werden solle. Diesem Zweck entspreche es, dass nur derjenige durch den Sonderausgabenabzug begünstigt werde, der selbst freiwillig Aufwendungen für begünstigte Zwecke trage, ohne dass diese ursächlich im Zusammenhang mit einem dafür erhaltenen Gegenwert stünden.

In seiner Entscheidung vom 2. August 2006 XI R 6/03 (BFHE 214, 378, BStBl II 2007, 8) hatte sich der BFH schließlich mit der Zuwendung von Vereinsmitgliedern an den eigenen Verein zu befassen. In dieser Entscheidung führte der BFH aus, dass eine Spende freiwillig und unentgeltlich im Sinne von fremdnützig geleistet werden müsse. Die Spendenmotivation müsse im Vordergrund stehen. Die Unentgeltlichkeit sei für die Spende und damit für den Spendenabzug konstitutives Merkmal. Die steuerliche Entlastung der Spende sei nur gerechtfertigt, wenn sie weder privat- noch gruppennützig, sondern ausschließlich fremdnützig, d.h. zur Förderung des Gemeinwohls verwendet werde. Ein Spendenabzug sei daher nicht nur ausgeschlossen, wenn die Ausgaben zur Erlangung einer Gegenleistung des Empfängers erbracht würden, sondern schon dann, wenn die Zuwendungen an den Empfänger unmittelbar und ursächlich mit einem von diesem oder einem Dritten gewährten Vorteil zusammenhängen würden, ohne dass der Vorteil unmittelbar wirtschaftlicher Natur sein müsse. Die Zahlung von 15 000 DM an die Gemeinde zur Weiterleitung an den Golfclub sei daher nicht als Spende i.S. des § 10b Abs. 1 EStG zu beurteilen. Denn sie werde nicht zur uneigennützigen Förderung steuerbegünstigter Zwecke geleistet, sondern stehe mit der Aufnahme des Klägers in den Golfclub im Zusammenhang.

b) Nach Maßgabe der gesetzlichen Regelung und vor dem Hintergrund der wiedergegebenen BFH-Rechtsprechung dürfte das FA bei summarischer Prüfung jedenfalls im Ergebnis den Spendenabzug zu Unrecht versagt haben.

aa) Der Senat folgt – jedenfalls vorbehaltlich einer dem Hauptsacheverfahren vorbehaltenen umfassenden Aufklärung des Sachverhalts – für Zwecke des AdV-Verfahrens der Auffassung der Ast, dass die Vereinbarung vom 18. Juli 1997 zivilrechtlich wohl dahingehend auszulegen sein dürfte, dass es sich um eine Schenkung unter Auflage handelt. Die Besonderheit einer solchen Schenkung unter Auflage liegt darin, dass zwischen den Vertragsparteien eine zusätzliche Zwecknebenbestimmung getroffen wird, aufgrund derer der Beschenkte zu einer bestimmten Leistung (Tun oder Unterlassen) verpflichtet sein soll, wenn er den Schenkungsgegenstand erhält (Kollhosser, in Münchener Kommentar zum BGB, 4. Aufl. § 525 Rn. 1). Die Schenkung umfasst dabei die volle Höhe der Zuwendung und nicht den nach Erfüllung der Auflage verbleibenden Saldo (Mühl/Teichmann, in Soergel, Kommentar zum BGB, 12. Aufl. § 525 Rn. 2). Die Auflage im Sinne des § 525 BGB muss nicht unbedingt nur im Interesse des Schenkers, sondern kann auch im Interesse des Beschenkten oder eines Dritten liegen (vgl. Kollhosser, a.a.O., § 525 Rn. 1). Voraussetzung ist lediglich, dass dem Beschenkten nach Erfüllung des Vertrages samt Auflage objektiv oder zumindest nach dem subjektiven Willen der Vertragsparteien eine Bereicherung verbleibt. Es obliegt daher letztlich den Parteien, frei darüber zu entscheiden, ob vereinbarte Verpflichtungen echte Gegenleistungen darstellen oder den Gegenstand einer Auflage bilden sollen. Die Abgrenzung der Schenkung unter Auflage vom entgeltlichen Rechtsgeschäft richtet sich nach dem Parteiwillen. Maßgeblich ist dabei, ob

die Leistung des Zuwendungsempfängers auf der Grundlage und aus dem Wert der Zuwendung erfolgen soll, wobei es nicht erforderlich ist, dass die Mittel aus dem Gegenstand selbst entnommen werden (dann AufLAGENSCHENKUNG), oder ob diese als Gegenleistung aus dem sonstigen Vermögen verstanden wird (dann Entgelt, vgl. Kollhossler, in Münchener Kommentar zum BGB, a.a.O., § 525 Rn. 2; Mühl/Teichmann, in Sörgel, a.a.O., § 525 Rn. 1; vgl. etwa ferner Urteil des OLG-Düsseldorf vom 12. Februar 2007 I-9 U 112/06, abrufbar in juris).

Im Streitfall war in Bezug auf die Zuwendung der 700.000 DM an die Ast eine sog. mittelbare Grundstücksschenkung gegeben. Das Geld wurde den Ast von B zum Zwecke des Erwerbs eines Grundstücks und zur Errichtung eines Gebäudes hierauf zugewendet. Sowohl die Verpflichtung der Ast zur monatlichen Zahlung von 1.100 DM bis zum Tode des B als auch die Verpflichtung zur Zahlung von 600 DM für 36 Monate nach dem Tode des B sind jeweils als Auflage im Sinne des § 525 BGB zu qualifizieren. Dagegen handelt es sich wohl nicht um eine gemischte Schenkung (und zwar wohl auch nicht im Sinne einer sog. konditionalen Verknüpfung, vgl. Mühl/Teichmann, in Sörgel, a.a.O., § 516 Rn. 17). Aus den vorgelegten Akten ergeben sich zwar keine Anhaltspunkte über die Vermögensverhältnisse des B und die Motive, die zur Schenkung geführt haben. Das hohe Alter des B zum Zeitpunkt der Schenkung und die Höhe der primär vereinbarten Zahlung von monatlich 1.100 DM auf Lebenszeit sprechen aber dafür, dass es sich – wie auch von den Ast vorgetragen – um eine Leistung mit Versorgungs- und nicht mit Gegenleistungscharakter gehandelt hat. Die Ast haben insoweit zu Recht auf die grds. als Schenkung unter Auflage anerkannten Hofübergabeverträge verwiesen (vgl. Kollhossler, a.a.O., § 525 Rn. 5), bei denen die Verpflichtungen des Hofübernehmers – etwa zur Zahlung von Versorgungsleistungen – nicht Entgelt, sondern Ausgleichspflichten sein sollen, die i.d.R. aus dem zugewendeten Wert erfüllt werden (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs -BGH- vom 7. April 1989 V ZR 252/87, NJW 1989, 2122). Gegen die Annahme einer Schenkung unter Auflage spricht insoweit auch nicht, dass diese nicht aus den 700.000 DM geleistet werden konnte, da diese zweckgebunden für den Kauf des Grundstücks und den Bau des Hauses zu verwenden waren. Der Senat folgt der Rechtsauffassung der Ast, dass die Leistung hier insoweit aus dem zugewendeten Wert erfolgte, als die Ast durch die mittelbare Schenkung des Grundstücks eigene Mietaufwendungen ersparen konnten. Gleiches gilt im Hinblick auf die rechtliche Qualifikation der Zahlung von 600 DM für 36 Monate, die mit dem Tode des B beginnen sollte. Insoweit fehlt es zwar an einem Versorgungscharakter.

Schon der Umstand, dass der vergleichsweise geringe Betrag nicht an die Erben des B, sondern an eine gemeinnützige Einrichtung zu zahlen war, legt aber nahe, dass es sich hierbei nicht um eine Gegenleistung für die Zuwendung gehandelt hat. Auch insoweit gilt erst recht, dass die Beträge aus den durch die mittelbare Grundstücksschenkung ersparten eigenen Aufwendungen zu finanzieren war.

bb) Nach der hier allein gebotenen summarischen Prüfung ist nach Ansicht des Senats bei einer Schenkung unter Auflage das ungeschriebene Merkmal der Freiwilligkeit des Spendenabzugs zu bejahen. Dem steht auch nicht die „Vermächtnis“-Entscheidung des BFH entgegen (vgl. BFH-Urteil vom 22. September 1993 X R 107/91, BFHE 172, 362, BStBl II 1993, 874). Allerdings weist der hier zu entscheidende Fall insoweit eine Parallele zur vom BFH entschiedenen Konstellation auf, als in beiden Fällen durchsetzbare Rechtsansprüche gegen den Spender bestanden. Gem. § 2174 BGB hat der Vermächtnisnehmer einen Rechtsanspruch gegenüber dem Erben auf Erfüllung des Vermächtnisses. Gleiches gilt für den Begünstigten einer Schenkung unter Auflage. Der Schenker (§ 525 Abs. 1 BGB) oder ein auflagenbegünstigter Dritter bzw. eine „zuständige Behörde“ (§ 525 Abs. 2 BGB) haben gegen den Zuwendungsempfänger einen Rechtsanspruch auf Vollzug der Auflage.

Allerdings ist das Bestehen einer rechtlichen Verpflichtung jedenfalls dann nicht schädlich, wenn die Verpflichtung freiwillig eingegangen wurde (vgl. etwa BFH-Urteil vom 5. Mai 1992 I R 63/91, BFHE 168, 35, BStBl II 1992, 748). Zutreffend hat der BFH daher an späterer Stelle seiner „Vermächtnis“-Entscheidung – im Zusammenhang mit der Frage, ob die Freiwilligkeit möglicherweise durch die Möglichkeit zur Ausschlagung der Erbschaft begründet wird – das Merkmal der Freiwilligkeit als die Möglichkeit, eine eigene Ausgabenentscheidung zu treffen, umschrieben. Dies hat der BFH im Zusammenhang mit dem Vermächtnis verneint, da dem Beschwerten eine entsprechende Verpflichtung vom Erblasser „auferlegt“ wurde (vgl. BFH-Urteil vom 22. September 1993 X R 107/91, BFHE 172, 362, BStBl II 1993, 874, vgl. ferner auch Brunner, in DStR 1994, 782, nach dessen Ansicht Gleiches auch für die Auflage im Sinne des § 1940 BGB gelten soll). Diese Sichtweise mag zutreffen, soweit es sich um ein testamentarisch verfügbares Vermächtnis (§ 1939 BGB) handelt. Problematisch erscheint dagegen bereits der Fall des durch Erbvertrag vereinbarten Vermächtnisses (§ 1941 BGB, vgl. zur Abgrenzung zum „im“ Erbvertrag verfügbares Vermächtnis BGH-Urteil vom 12. Oktober 1960 V ZR 65/59, NJW 1961, 120).

Nach Ansicht des Senats ist jedenfalls bei einer Schenkung unter Auflage von einer freiwillig eingegangenen Rechtspflicht auszugehen. Denn im Unterschied zum testamentarisch verfügbaren Vermächtnis wird die Spendenverpflichtung hier nicht einseitig aufgezwungen. Da die Schenkung schuldrechtlich einen Vertragschluss voraussetzt, hat der Zuwendungsempfänger hier die Möglichkeit, Einfluss zu nehmen. Der Abschluss des Schenkungsvertrages einschließlich der Auflagen unterfällt der Gestaltungsfreiheit der Vertragsparteien. Selbst wenn sich der Zuwendungsempfänger in vollem Umfang den Willen des Schenkers zu eigen macht, geschieht dies freiwillig. Der potentielle Zuwendungsempfänger ist nicht gezwungen, sich etwas aufdrängen zu lassen, sondern kann stets auch von seiner negativen Abschlussfreiheit Gebrauch machen. Nach Ansicht des Senats dürfte darin eine eigene Ausgabenentscheidung zu sehen sein, wie sie der BFH in seiner Rechtsprechung verlangt.

cc) Auch die Unentgeltlichkeit der Spende ist bei summarischer Prüfung – jedenfalls im Ergebnis – zu bejahen. Versteht man das ungeschriebene Tatbestandsmerkmal der Unentgeltlichkeit in dem Sinne, dass die Ausgabe bei wirtschaftlicher Betrachtung kein Entgelt für eine Leistung des Zuwendungsempfängers, also keine konkrete Gegenleistung im Rahmen eines Leistungsaustauschs sein darf (so etwa die Definition im BFH-Urteil vom 1. April 1960 VI 134/58 U, BFHE 70, 621, BStBl III 1960, 231; in diesem Sinne wohl auch die Definition im BFH-Urteil

vom 25. November 1987 I R 126/85, BFHE 151, 544, wonach kein unmittelbarer wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung bestehen darf), ist diese Voraussetzung im Streitfall erfüllt. Bei der Schenkung unter Auflage handelt es sich, auch wenn sich der Wert des zugewendeten Gegenstandes durch die Auflage mindern kann, um eine vollwertige Schenkung. Die Vereinbarung der Auflage begründet zwar eine Verpflichtung des Zuwendungsempfängers. Es fehlt jedoch an einem Synallagma; es handelt sich bei der Auflage also nicht um eine Gegenleistung, die erbracht wird, um die Schenkung (als Hauptleistungspflicht des Schenkers) zu erhalten.

Der Senat hat – ebenfalls bei summarischer Prüfung – auch erhebliche Zweifel, dass man zu einem anderen Ergebnis käme, wenn man das weitergehende Verständnis des Begriffs der „Unentgeltlichkeit“ zugrunde legen würde, wie es etwa vom BFH in den später ergangenen Entscheidung zur Auflage im Sinne des § 153 StPO (vgl. BFH-Urteil vom 19. Dezember 1990 X R 40/86, BFHE 163, 197, BStBl II 1991, 234) und zum Vermächtnis (BFH-Urteil vom 22. September 1993 X R 107/91, BFHE 172, 362, BStBl II 1993, 874) vertreten wird. Danach ist die Unentgeltlichkeit bereits dann ausgeschlossen, wenn die Zuwendung an den Empfänger unmittelbar und ursächlich mit einem von einem Dritten gewährten Vorteil zusammenhängt, ohne dass dieser Vorteil unmittelbar wirtschaftlicher Natur sein muss (s.o.).

Die damit verbundene Einengung des Spendenabzugs gibt allerdings Anlass zu Zweifeln. Im Ergebnis läuft die Ausweitung des ungeschriebenen Tatbestandsmerkmals der Unentgeltlichkeit darauf hinaus, dass die Spendenmotivation eine maßgebliche Bedeutung gewinnt. Dies wird insbesondere an den jüngeren BFH-Entscheidungen ersichtlich, in denen der BFH nunmehr konsequenterweise fordert, dass die Aufwendungen im Sinne des § 10b EStG „freiwillig und unentgeltlich im Sinne von fremdnützig“ geleistet werden müssen (vgl. BFH-Urteil vom 2. August 2006 XI R 6/03, BFHE 214, 378, BStBl II 2007, 8). In der früheren Rechtsprechung des BFH spielte dagegen die Motivation des Spenders allein insoweit eine Rolle, als es um die Abgrenzung zwischen einer Spende und Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten ging (vg. BFH-Urteil vom 25. November 1987 I R 126/85, BFHE 151, 544).

Auf den einer Ausgabe zugrunde liegenden Beweggrund sollte es dagegen ausdrücklich nicht ankommen (vgl. etwa BFH-Urteil vom 19. Dezember 1951 IV 388/51, BStBl III 1952, 49). Vielmehr vertrat der BFH sogar ausdrücklich die Auffassung, dass die Steuerbegünstigung von Ausgaben zur Förderung gemeinnütziger Zwecke keine uneigennützig Beweggründe voraussetze (vgl. BFH-Urteil vom 21. Mai 1953 IV 535/52 U, BFHE 57, 547, BStBl III 1953, 210, ausdrücklich bestätigt durch BFH-Urteil vom 13. Juni 1969 VI R 12/67, BFHE 96, 504, BStBl II 1969, 701). Auch in der Literatur wird von der ganz herrschenden Meinung die Auffassung vertreten, dass es grundsätzlich unerheblich sei, welche Motivation den Steuerpflichtigen zur Zuwendung einer Spende bestimmt habe (vgl. etwa Brandt, in Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zu EStG und KStG, § 10b EStG Anm. 10). Ob daher jeglicher Vorteil von dritter Seite, der eine „Eigennützigkeit“ begründet, geeignet ist, den Spendenabzug auszuschließen, erscheint fraglich.

Selbst wenn man aber dem weiten Begriffsverständnis des BFH folgt und letztlich die Frage der „Fremdnützigkeit“ in den Mittelpunkt stellt, ist es im Streitfall ernstlich zweifelhaft, ob der Spendenabzug zu versagen ist. Dagegen sprechen aus Sicht des Senats folgende Gesichtspunkte: Für die Spende selbst haben die Ast keinen Vorteil von Seiten der Herzstiftung oder von dritter Seite erhalten. Keinen – jedenfalls keinen unmittelbaren – Vorteil begründet insoweit die der Spende vorgelagerte Schenkung.

Insoweit sind verschiedene Motivationslagen denkbar, die nach Ansicht des Senats wohl alle als „fremdnützig“ zu qualifizieren sein dürften. Dies dürfte unstreitig für den Fall gelten, dass die Spende gar nicht auf den Willen des Schenkers zurückzuführen ist, sondern der Beschenkte die Spende von sich aus anbietet und dieses Anerbieten sodann in Form einer Auflage geregelt wird. Nichts anderes gilt nach Auffassung des Senats für den umgekehrten Fall, dass die Spende originär auf den Willen des Schenkers zurückzuführen ist. Da die Auflage keine Gegenleistung darstellt, um die Schenkung zu erhalten, und die Bedingungen der Schenkung prinzipiell frei aushandelbar sind, besteht kein Grund dafür, das Handeln eines Beschenkten, der sich den Willen des Schenkers zu eigen macht, nicht trotz der rechtlichen Verpflichtung als fremdnützig anzusehen.

cc) Ernstliche Zweifel sind nach Ansicht des Senats schließlich auch deshalb gegeben, weil die Herleitung der ungeschriebenen Tatbestandsmerkmale der Unentgeltlichkeit und der Freiwilligkeit – insbesondere in dem weiten Begriffsverständnis durch die jüngere BFH-Rechtsprechung – bislang vage geblieben ist (vgl. etwa das BFH-Urteil vom 1. April 1960 VI 134/58 U, BFHE 70, 621, BStBl III 1960, 231). Soweit der BFH diese Merkmale möglicherweise aus der Formulierung „zur Förderung“ ableiten will (vgl. BFH-Urteil vom 22. September 1993 X R 107/91, BFHE 172, 362, BStBl II 1993, 874), ist dem insoweit zuzustimmen, als hieraus eine finale Zweckbestimmung entnommen werden kann. Allerdings ist damit nicht gesagt, dass die „Förderung“ die einzige Zweckursache bilden muss. Dafür, dass die Ausgabe im Ergebnis ausschließlich „fremdnützig“ sein muss, finden sich im Gesetzeswortlaut nach Auffassung des Senats keine Anhaltspunkte (so auch noch der BFH im Urteil vom 21. Mai 1953 IV 535/52 U, BFHE 57, 547, BStBl III 1953, 210). Anders verhält es sich auf Seiten des Zuwendungsempfängers. Insoweit ist in der AO bestimmt, dass dieser gem. §§ 52 ff. AO bestimmte gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke erfüllen muss, und zwar „selbstlos“ im Sinne des § 55 AO. Da die Rechtsprechung des BFH faktisch darauf hinausläuft, auf Seiten des Zuwendenden ein komplementäres Merkmal der „Fremdnützigkeit“ der Zuwendung in den Tatbestand hineinzulesen (vgl. etwa BFH-Urteil vom 2. August 2006 XI R 6/03, BFHE 214, 378, BStBl II 2007, 8), dürfte es sich rechtsmethodisch nicht mehr um eine Auslegung der Begriffe „zur Förderung“, sondern wohl um eine teleologische Reduktion des Tatbestandes des § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG handeln. Als Gegenstück zur Analogie setzt die teleologische Reduktion voraus, dass der Gesetzestext nicht zu eng, sondern planwidrig zu weit geraten ist. Ob insoweit von einer Planwidrigkeit gesprochen werden kann, erscheint –

jedenfalls bei der hier allein gebotenen summarischen Prüfung – angesichts des Umstandes, das auf Seiten des Spendenempfängers die „selbstlose“ Erfüllung der Aufgaben ausdrücklich geregelt wurde, zumindest fraglich.

dd) Der Senat teilt schließlich auch die Auffassung der Ast, dass sie mit der Zahlung an die Herzstiftung den Ausgabentatbestand verwirklicht haben. Soweit der BFH dies in der „Vermächtnis“-Entscheidung in Bezug auf den Erben offenbar anders gesehen hat (vgl. BFH-Urteil vom 22. September 1993 X R 107/91, BFHE 172, 362, BStBl II 1993, 874), kann dahingestellt bleiben, ob der Senat dem folgen könnte. Im Streitfall haben die Ast die Spende jedenfalls aus ihrem eigenen Vermögen bestritten. An einer wirtschaftlichen Belastung fehlt es auch nicht deshalb, weil ihnen zuvor ein Betrag von 700.000 DM zugewendet wurde. Zum einen ist die Mittelherkunft nach Ansicht des Senats unbeachtlich. Zum anderen waren diese zweckgebunden für den Grundstückskauf und den Hausbau einzusetzen, so dass auch vor diesem Hintergrund von einem Abfluss aus dem (hiervon getrennten) eigenen Vermögen auszugehen ist.

3. Die Aufhebung der Vollziehung war ab Fälligkeit zu gewähren. Für die Bestimmung des Zeitpunktes, ab welchem die Wirkungen der Vollziehung eines Steuerbescheides aufzuheben sind, kommt es wesentlich darauf an, ab wann ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Bescheides erkennbar vorlagen. Dies war hier bereits ab Erlass des Änderungsbescheides vom 6. Februar 2009 der Fall. Im Übrigen ist die Anordnung der Aufhebung der Vollziehung regelmäßig dann gerechtfertigt, wenn die AdV des Steuerbescheides vor Fälligkeit der zu zahlenden Steuer beantragt worden ist (Koch, in Gräber, 5. Aufl. § 69 FGO Rn. 55, Stichwort „Säumniszuschläge“). Dies ist vorliegend der Fall.

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Übertragung der Berechnung der auszusetzenden Beträge beruht auf § 100 Abs. 2 Satz 4 FGO.

5. Der Senat hat die Beschwerde nicht zugelassen, da nach seiner Auffassung jedenfalls für Zwecke des AdV-Verfahrens hierfür keine ausreichenden Gründe bestanden haben.



WINHELLER Rechtsanwälte

Corneliusstr. 34
D-60325 Frankfurt am Main

Tel.: +49 (0)69 76 75 77 80
Fax: +49 (0)69 76 75 77 810

E-Mail: info@winheller.com
Internet: <http://www.winheller.com>

Frankfurt | Karlsruhe | Shanghai

make a difference.