

Urteil vom 09. Dezember 2014, X R 4/11

Zur nachträglichen Beschränkung des Revisionsantrags; Spendenabzug

BFH X. Senat

EStG § 10b Abs 1 S 1, FGO § 76 Abs 1 S 1, FGO § 120 Abs 3

vorgehend FG Münster, 12. Dezember 2010, Az: 14 K 1789/08 E

Leitsätze

1. NV: In der nachträglichen Beschränkung des Revisionsantrags liegt weder eine Teilrücknahme des Rechtsmittels noch ein Rechtsmittelverzicht.
2. NV: Als Spenden i.S. des § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG kommen nur solche Aufwendungen in Betracht, die der Steuerpflichtige freiwillig und unentgeltlich im Sinne von fremdnützig geleistet hat.
3. NV: Zum unmittelbaren zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang von Aufwendungen einer Zahlung mit dem Kauf eines Grundstücks.

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 13. Dezember 2010 14 K 1789/08 E und 14 K 1792/08 E wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

- 1 A. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurden im Streitjahr 2003 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.
- 2 Im Jahr 2000 interessierte sich der Kläger für den Kauf eines X qm großen Grundstücks, das im Eigentum der N-Organisation in P stand. Zu damaliger Zeit war es im Flächennutzungsplan als "Grünfläche" ausgewiesen. In den Gesprächen, die der Kläger mit dem Vorstand der N-Organisation, insbesondere Herrn T, führte, stellte er eine Spende in Aussicht. Am 23. August 2000 beschloss der Vorstand der N-Organisation, dem Kläger das Grundstück zum "Richtpreis" von 40 DM/qm zu veräußern. Die Mitglieder des Vorstands der N-Organisation H, O und T erhielten Unterschriftsvollmacht. An dem Beschluss waren u.a. auch ein Mitarbeiter der N-Organisation (M) und Z beteiligt.
- 3 Parallel zu den Vertragsverhandlungen mit dem Kläger führte der Vorstand der N-Organisation auch Verhandlungen mit der Stadt P. Diese war ebenfalls an dem Kauf zu einem Preis von 40 DM/qm interessiert.
- 4 Mit Schreiben vom 13. September 2000 bat der Vorstand der N-Organisation die zuständige Aufsichtsbehörde (im Folgenden: Y-Behörde) um die erforderliche Zustimmung zur Veräußerung des Grundstücks. Die Y-Behörde verweigerte ihre Zustimmung, da aus ihrer Sicht keine zwingende Notwendigkeit für eine Veräußerung bestand. Sie verwies zudem auf ein angrenzendes Wohngebiet, das möglicherweise zu einer künftigen Ausweisung des Grundstücks für Wohnbauzwecke mit der Folge einer Wertsteigerung führen könnte.
- 5 Am 30. Oktober 2000 bat T telefonisch um einen Gesprächstermin "unter 4 Augen" mit der Y-Behörde, der für den 13. November 2000 anberaumt wurde. Aufzeichnungen über dieses Gespräch existieren nicht.
- 6 Mit einem weiteren Schreiben vom 17. November 2000 wandte sich T erneut an die Y-Behörde (Herrn R.) und führte Folgendes aus:
- 7 "*Sehr geehrter Herr R.,*

- 8 *nochmals möchte ich mich auch auf diesem Weg für das konstruktive Gespräch am 13. November 2000 bei Ihnen bedanken.*
- 9 *Zwischenzeitlich hatte ich Gelegenheit, mit dem Grundstückskaufinteressenten am Telefon zu sprechen. Nach eingehender zweitägiger Überlegungsphase ist Herr ... bereit, den doppelten Preis pro qm = DM 80,- zu bezahlen. Er betrachtet dieses Zugeständnis im Hinblick auf die Größe des Grundstücks und die topographischen Gegebenheiten und möglichen ordnungsmäßigen Beschränkungen die Gesamtfläche beeinträchtigende eingeschränkte Nutzbarkeit, als 'weitgehend'.*
- 10 *Ich bitte Sie nunmehr – unter Würdigung des Gesamtumstands – auf dieser ausgehandelten Preisbasis der Veräußerung des vorgenannten Grundstücks zuzustimmen."*
- 11 Die Y-Behörde erteilte gegenüber der N-Organisation mit Schreiben vom 11. Dezember 2000 ihre Zustimmung zum Verkauf unter der Bedingung, dass das Grundstück für 80 DM/qm verkauft und ein entsprechender Beschluss des Vorstands der N-Organisation gefasst werde. In diesem Schreiben nahm die Y-Behörde auch Bezug auf ein Telefongespräch zwischen Herrn O (Vorstand der N-Organisation) und Herrn R. am 4. Dezember 2000, über dessen Inhalt kein schriftlicher Vermerk existiert.
- 12 Am 22. Dezember 2000 wurde der notarielle Kaufvertrag unterzeichnet. Gleichzeitig erklärten die Vertragsparteien die Auflassung zugunsten des Klägers. Mitte 2003 begann der Kläger mit der Verwirklichung seines --eigenen Wohnzwecken dienenden-- Bauvorhabens.
- 13 Ende 2003 sprach T den Kläger auf die seinerzeit in Aussicht gestellte Spende an und benannte als möglichen Empfänger die J-gGmbH in P. An dieser Gesellschaft ist die N-Organisation wesentlich beteiligt. Vorsitzender des Verwaltungsrats ist T.
- 14 In der Folge wandte sich der Geschäftsführer der J-gGmbH, Herr S, mit Schreiben vom 10. Dezember 2003 an den Kläger und bat unter Hinweis auf geplante Investitionen um eine "möglichst großzügige Spende". Andere Personen sprach der Geschäftsführer nicht an.
- 15 Am 19. Dezember 2003 leistete der Kläger per Überweisung eine Zuwendung in Höhe von X € an die J-gGmbH, nachdem er sich zuvor vergewissert hatte, dass diese zur Erteilung von Spendenbescheinigungen berechtigt ist. Auf dem Überweisungsträger notierte er "Spende für mildtätige Zwecke" als Verwendungszweck. Die J-gGmbH verbuchte die Zuwendung als Spende, ordnete sie zwar nicht dem Konto eines bestimmten Gesellschafters zu, verwendete sie jedoch ausschließlich zur Stärkung eines Teilbetriebs der J-gGmbH in P.
- 16 Sowohl das Schreiben vom 10. Dezember 2003, das der Kläger mit einem gelben Klebezettel versehen hatte, auf dem --mit verschiedenen Stiften und Handschriften-- die Notizen "X TEuro", "Ö.", "T." und "Ja laut GF S." vermerkt waren, als auch die Durchschrift des Überweisungsbelegs sowie den zugehörigen Kontoauszug legte der Kläger in der von ihm für sein Bauvorhaben angelegten Akte ab.
- 17 Die J-gGmbH erteilte dem Kläger nach Eingang des Betrags von X € unter dem 31. Dezember 2003 eine von S unterzeichnete Bescheinigung i.S. des § 10b des Einkommensteuergesetzes (EStG) über den Erhalt der Spende. Hierin bestätigte sie auch, sie sei wegen der Förderung mildtätiger Zwecke und wegen der Förderung der öffentlichen Interessen gemäß dem letzten Freistellungsbescheid vom ... als gemeinnützig anerkannt.
- 18 In ihrer im Juni 2005 beim Finanzamt M.N. eingereichten Steuererklärung für das Streitjahr 2003 machten die Kläger die Geldzuwendung an die J-gGmbH bei den Sonderausgaben als Spende für mildtätige Zwecke geltend. Die Einkommensteuer 2003 wurde erklärungsgemäß festgesetzt. Der Bescheid erging gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.
- 19 Am 19. April 2006 leitete das Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung gegen den Kläger ein Strafverfahren wegen Einkommensteuer- und Grunderwerbsteuerhinterziehung ein und führte bei diesem ab dem 28. Juni 2006 eine Fahndungsprüfung durch.
- 20 Mit Schriftsatz vom 20. Dezember 2006 nahm der Kläger gegenüber dem Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung Stellung und führte in Bezug auf die Zuwendung an die J-gGmbH u.a. aus, durch die von ihm im Rahmen der seinerzeit geführten Kaufpreisverhandlungen in Aussicht gestellte Spende werde die Unentgeltlichkeit der Zuwendung nicht in Frage gestellt. Außerdem legte er ein Sachverständigengutachten vor, wonach das

Flurstück ... als unbebautes Grundstück --ohne Erschließungsbeiträge-- zum Wertermittlungsstichtag 1. September 2006 einen Wert von 52,14 €/qm gehabt habe.

- 21 Der von der Steuerfahndung eingeschaltete amtliche Bausachverständige kam zu dem Ergebnis, der vom Sachverständigen des Klägers festgestellte Grundstückswert sei nicht nachvollziehbar. Unter Berücksichtigung des bei Vertragsabschluss bestehenden Bauwillens des Klägers, der von diesem getragenen Erschließungskosten sowie des für das angrenzende Baugebiet geltenden Bodenrichtwerts von 153 €/qm ergebe sich ein geschätzter Grundstückswert von X €.
- 22 In ihrem Bericht vom 11. April 2007 stellten die Fahndungsprüfer u.a. fest, die Kläger hätten in den Jahren 1997 bis 2002 lediglich jeweils zwischen ... € und ... € p.a. an gemeinnützige Organisationen geleistet. Die "Spenden" des Jahres 2003 in Höhe von insgesamt ... € überstiegen --so die Schlussfolgerung der Prüfer-- den sonst üblichen Rahmen bei weitem. Die "Spende" an die J-gGmbH könne nicht als Sonderausgabe berücksichtigt werden, denn wirtschaftlich betrachtet sei mit dem Vertrag vom 22. Dezember 2000 Bauland verkauft worden. Der ausgewiesene Kaufpreis entspreche nicht dem Wert für Bauland. Vielmehr gelange man erst unter Hinzurechnung der "Spende" zu einem angemessenen Kaufpreis (120,31 €/qm).
- 23 Die "Spende" sei auch in zeitlichem Zusammenhang mit dem Kaufvertrag geleistet worden, nämlich nachdem baurechtliche Fragestellungen geklärt und mit dem Hausbau tatsächlich begonnen worden sei. Dass der Kläger die "Spende" nicht an die N-Organisation, sondern an die J-gGmbH geleistet habe, sei unerheblich. Die N-Organisation sei als Hauptgesellschafterin an der finanziellen Ausstattung der J-gGmbH interessiert gewesen.
- 24 Für eine Behandlung der "Spende" als Teil des Kaufpreises sprächen auch verschiedene Indizien, so etwa die Formulierungen im Schreiben des Vorstands der N-Organisation an Y-Behörde vom 17. November 2000, in dem von einer "Würdigung des Gesamtumstands" und einer "Preisbasis" gesprochen werde. Diese Formulierungen ließen Raum für weitere Preisbestandteile. Weitere Indizien seien, dass weder über das "Vieraugengespräch" zwischen T und R vom 13. November 2000 noch über das Telefongespräch zwischen R und M vom 4. Dezember 2000 schriftliche Vermerke existierten. Zudem sei der gelbe Klebezettel auf dem Anschreiben der J-gGmbH vom 10. Dezember 2003 zu beachten, aus dem sich ein Zusammenhang zwischen den "X TEuro" und der Person "T." ergebe, denn dieser sei der Verhandlungsführer bei dem Grundstücksverkauf gewesen. Beachtlich sei auch, dass das Schreiben in der "Bauakte" des Klägers abgelegt gewesen sei.
- 25 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) schloss sich der Auffassung der Steuerfahndung an und erließ am 18. Mai 2007 einen entsprechenden Änderungsbescheid, der weiterhin unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stand.
- 26 Ihren Einspruch begründeten die Kläger u.a. damit, die Spende in Höhe von X € sei unentgeltlich, freiwillig und ohne Bindung an den Grundstückskaufvertrag geleistet worden. Ausschlaggebend für die Spende sei die Geburt seines zweiten Sohnes im Jahr 2003 gewesen. Bei der Bemessung der Spendenhöhe habe der Kläger sich am Wert von 5 v.H. des Gesamtbetrags seiner Einkünfte orientiert. Er habe im Zuge der Verhandlungen über den Grundstückskauf zwar eine Spende in Aussicht gestellt und insofern bestehe auch ein Zusammenhang im weitesten Sinne, er habe aber weder die Höhe der Spende konkretisiert noch sei er eine Zahlungsverpflichtung eingegangen. Außerdem ergebe sich unter Berücksichtigung des eingeholten Gutachtens, dass der Kaufpreis laut Kaufvertrag angemessen gewesen sei. Das FA hat den Einspruch zurückgewiesen.
- 27 Zur Begründung ihrer Klage haben die Kläger u.a. vorgetragen, zwar bestehe durchaus ein "gewisser Zusammenhang" zwischen dem Grundstückserwerb und der Spende an die J-gGmbH, weil er durch den Grundstückskauf die verantwortlichen Personen der N-Organisation und der J-gGmbH kennengelernt habe und von ihnen auf die Möglichkeit einer Spende angesprochen worden sei. T habe ihm erläutert, in P bestünden mehrere Projekte, bei denen Spenden sinnvoll wären, und ihn gebeten, dies auch nach Abschluss des Kaufvertrags in Erinnerung zu behalten. Dies habe er dann auch versprochen. Zum damaligen Zeitpunkt sei aber völlig offen gewesen, welches Projekt zu welchem Zeitpunkt und in welcher Höhe habe gefördert werden können.
- 28 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 610 veröffentlichtem Urteil ab. Die Zuwendung des Klägers an die J-gGmbH hänge unmittelbar und ursächlich mit dem Grundstückskauf zusammen. Der Verkauf und die Übereignung des Grundstücks durch die N-Organisation sei ein Vorteil zugunsten der Kläger. Der Kläger habe nicht nur das Eigentum an dem Grundstück erhalten, sondern sei bei der Vergabe des Grundstücks überhaupt zum Zuge gekommen. Dies sei nicht selbstverständlich gewesen, denn damals seien Baugebiete in P knapp gewesen. Das Grundstück hätte auch --woran in der Öffentlichkeit ein reges Interesse

bestanden habe-- als Baugebiet ausgewiesen und einer größeren Zahl von Interessenten angeboten werden können. Mit diesem Vorteil habe die Zuwendung des Klägers in unmittelbarem und ursächlichem Zusammenhang gestanden. Selbst der Kläger habe einen "gewissen Zusammenhang" zwischen Grundstückskauf und Spende eingeräumt. Dieser Zusammenhang genüge nach Auffassung des Senats, um anzunehmen, dass der Kläger die Zuwendung nicht unentgeltlich im Sinne von fremdnützig geleistet habe. Der Kläger habe die Möglichkeit einer Spende im Zuge der Kaufvertragsverhandlungen und bei Abschluss des Vertrags genannt und versprochen, er werde später eine Spende leisten. Auch habe der Kläger die Spende erst dann geleistet, als T ihn an sein Versprechen erinnert und die J-gGmbH ins Gespräch gebracht habe. Der Kläger habe nicht selbst --aus eigener Motivation-- Informationen eingeholt, welches Projekt er unterstützen könnte. Er sei lediglich der Bitte des T gefolgt und auf sein früheres, im Zuge der Kaufvertragsverhandlungen gegebenes Versprechen zurückgekommen.

29 Hiergegen richtet sich die Revision der Kläger.

30 Sie tragen vor, das FG habe seine Sachaufklärungspflicht verletzt, weil es von ihnen benannte Zeugen nicht gehört habe. Zudem sei eine Zahlung nach der Rechtsprechung freiwillig, wenn für die Zuwendung weder ein rechtlicher noch ein faktischer Zwang bestanden habe. Dies gelte selbst dann, wenn sich der Zahlende aus moralischem Zwang, aus sittlichen oder aus Prestigegründen zur Hingabe der Zuwendung verpflichtet fühle. Gemessen an diesem Maßstab habe der Kläger die X € freiwillig gezahlt.

31 Die Kläger beantragen, das angefochtene FG-Urteil aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2003 dahingehend zu ändern, dass bei den Sonderausgaben ein weiterer Spendenabzug in Höhe von X € berücksichtigt wird bzw. hilfsweise, die Sache zur weiteren Sachaufklärung an das FG zurückzuverweisen.

32 Das FA tritt der Revision entgegen.

33 Es beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

34 B. Gegenstand des Revisionsverfahrens ist ausschließlich die Einkommensteuer des Jahres 2003 (vgl. unter I.).

35 Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat weder seine Sachaufklärungspflicht verletzt noch ist das Urteil materiell-rechtlich fehlerhaft (vgl. unter II.). Die Entscheidung des FG, die Spende des Klägers an die J-gGmbH sei nicht als Sonderausgabe gemäß § 10b Abs. 1 EStG abziehbar, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

I.

36 Das FG hat die Klage wegen Einkommensteuer 2003 und 2004 abgewiesen und die Revision ohne Einschränkung zugelassen. Obgleich im Rubrum der Revisionschrift auch die Einkommensteuer 2004 benannt worden ist, ist diese nicht Gegenstand des Revisionsverfahrens geworden.

37 Zwar handelt es sich bei der Einkommensteuer 2003 und 2004 um selbständige Streitgegenstände eines finanzgerichtlichen Verfahrens. Im Streitfall ist jedoch zu berücksichtigen, dass die Revisionsanträge in der Revisionsbegründungsschrift beschränkt worden sind und deshalb --ungeachtet dessen, dass die Kläger die Revision zunächst wegen Einkommensteuer 2003 und 2004 eingelegt haben-- das vorinstanzliche Urteil hinsichtlich des nicht angefochtenen Teils (hier: wegen Einkommensteuer 2004) rechtskräftig geworden ist. Entscheidend hierfür ist, dass nach § 120 Abs. 1 Satz 2 FGO die schriftlich eingelegte Revision nur das angefochtene Urteil bezeichnen muss und erst die Revisionsbegründung einen bestimmten Antrag fordert (§ 120 Abs. 3 Nr. 1 FGO). Daraus ergibt sich, dass das Gesetz dem Revisionskläger erst mit der Revisionsbegründung die verbindliche Entscheidung abverlangt, welches --im Antrag konkret bestimmte-- Ziel er mit seinem Rechtsmittel verfolgen will. Eine Revisionschrift, die --wie im Streitfall-- diesen Antrag und die weiteren Bestandteile des § 120 Abs. 3 FGO nicht enthält, kann nicht als umfassende Anfechtung des gesamten FG-Urteils gewertet werden. In der danach zulässigen Beschränkung des Revisionsantrags liegt weder eine Teilrücknahme des Rechtsmittels noch ein Rechtsmittelverzicht (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 24. Juli 2013 I R 57/11, BFHE 243, 102, und vom 24. Februar 2005 IV R 39/03, BFH/NV 2005, 1273; Gräber/ Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 115 Rz 7).

II.

- 38** Die Kläger können die Zuwendung in Höhe von X € nicht als Sonderausgaben i.S. des § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG abziehen.
- 39** 1. Nach § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG sind Ausgaben zur Förderung bestimmter als besonders förderungswürdig anerkannter gemeinnütziger Zwecke innerhalb einer gesetzlich festgelegten Obergrenze als Sonderausgaben abziehbar. Die erkennbare Ausrichtung der Förderung auf einen dieser steuerbegünstigten Zwecke ist das entscheidende Kriterium für den Spendenabzug. Das ist auch der eigentliche Grund dafür, dass als Spenden i.S. des § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG nach herrschender Meinung nur Aufwendungen in Betracht kommen, die der Steuerpflichtige unentgeltlich und freiwillig geleistet hat (Senatsurteil vom 19. Dezember 1990 X R 40/86, BFHE 163, 197, BStBl II 1991, 234).
- 40** 2. Eine Spende muss ohne die Erwartung eines besonderen Vorteils gegeben werden; die Spendenmotivation muss im Vordergrund stehen (BFH-Urteil vom 25. November 1987 I R 126/85, BFHE 151, 544, BStBl II 1988, 220). Die Unentgeltlichkeit ist für die Spende und damit für den Spendenabzug konstitutives Merkmal. Die steuerliche Entlastung der Spende ist nur gerechtfertigt, wenn sie weder privat- noch gruppennützig, sondern ausschließlich fremdnützig, d.h. zur Förderung des Gemeinwohls verwendet wird (BFH-Urteil vom 2. August 2006 XI R 6/03, BFHE 214, 378, BStBl II 2007, 8, unter II.1.a; Fischer, Gemeinnutz und Eigennutz am Beispiel der steuerlichen Sportförderung, in: Festschrift für Offerhaus, S. 608; Geserich, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 10b Rz A 47 ff., B 110 ff.; Seer, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft 26 [2003] S. 32). Ein Spendenabzug ist daher nicht nur ausgeschlossen, wenn die Ausgaben zur Erlangung einer Gegenleistung des Empfängers erbracht werden, sondern schon dann, wenn die Zuwendungen an den Empfänger unmittelbar und ursächlich mit einem von diesem oder einem Dritten gewährten Vorteil zusammenhängen, ohne dass der Vorteil unmittelbar wirtschaftlicher Natur sein muss (BFH-Urteil in BFHE 163, 197, BStBl II 1991, 234). Eine Aufteilung der Zahlung in ein angemessenes Entgelt und eine den Nutzen übersteigende "unentgeltliche" Leistung scheidet bei einer einheitlichen Gegenleistung aus (BFH-Urteil in BFHE 214, 378, BStBl II 2007, 8, unter II.1.a; Blümich/Hofmeister, § 10b EStG Rz 18); denn auch im Falle einer Teilentgeltlichkeit fehlt der Zuwendung insgesamt die geforderte Uneigennützigkeit.
- 41** 3. Bei Anwendung dieser Grundsätze ist die Entscheidung des FG, die vom Kläger geleistete Zahlung an die J-gGmbH könne nicht als Spende i.S. des § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG beurteilt werden, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 42** Die Beurteilung der Frage, ob der Kläger die Zahlung unentgeltlich im Sinne von fremdnützig geleistet hat, gehört dem Bereich der Tatsachenwürdigung an, die dem FG obliegt und damit der revisionsgerichtlichen Kontrolle grundsätzlich entzogen ist. Nur wenn sie verfahrensrechtlich nicht einwandfrei zustande gekommen ist, sie durch Denkfehler oder die Verletzung von Erfahrungssätzen beeinflusst wurde, liegt ein die Revision begründender sachlich-rechtlicher Mangel des Urteils vor (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 29. April 2008 VIII R 28/07, BFHE 220, 332, BStBl II 2009, 842, m.w.N.).
- 43** a) Im Streitfall ist die von den Klägern erhobene Verfahrensrüge nicht begründet. Der von den Klägern ordnungsgemäß gerügte Verfahrensmangel ist nicht gegeben. Das FG hat § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO nicht dadurch verletzt, dass es ihrem Beweisantrag nicht gefolgt ist und die Zeugen O und Z nicht zu der Frage gehört hat, ob im Rahmen der zwischen dem Kläger und der N-Organisation durchgeführten Vertragsverhandlungen über den Verkauf des Grundstücks lediglich über den vom Kläger zu erbringenden Kaufpreis gesprochen, nicht aber eine Vereinbarung dazu getroffen worden sei, dass der Kläger neben dem offiziell zu zahlenden notariell beurkundeten Kaufpreis in Höhe von X DM einen weiteren Betrag an die N-Organisation bzw. die J-gGmbH deklariert als "Spende" zu leisten hatte.
- 44** (1) Das Gericht darf einen substantiierten Beweisantrag nicht in Form einer vorweggenommenen Beweiswürdigung mit der Begründung übergehen oder ablehnen, das zu erwartende Ergebnis der Beweiserhebung könne an seiner Überzeugung nichts ändern (Thürmer in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 76 FGO Rz 141). Das Gericht kann jedoch im Regelfall auf eine beantragte Beweisaufnahme --ermessensfehlerfrei-- u.a. dann verzichten, wenn es auf das Beweismittel auf der Grundlage seiner materiell-rechtlichen Auffassung für die Entscheidung nicht ankommt (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 18. Januar 2011 X B 34/10, BFH/NV 2011, 813; vom 2. Oktober 2012 IX B 11/12, BFH/NV 2013, 218, und vom 28. August 2012 VII B 15/12, BFH/NV 2013, 265).
- 45** (2) Dies ist hier der Fall. Nach der materiell-rechtlichen Auffassung des FG kam es auf die Zeugenaussagen von O und Z nicht an. Das Gericht hat festgestellt, dass der Kläger sowohl gegenüber dem Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung, im Einspruchsverfahren sowie im Klageverfahren eingeräumt hat, er habe

im Zuge der Kaufverhandlungen der N-Organisation eine Spende in Aussicht gestellt bzw. versprochen (in der Revisionsbegründung haben die Kläger diese Feststellungen des FG bestätigt) und mit diesem Vortrag des Klägers hat das FG den unmittelbaren und ursächlichen Zusammenhang der Spende mit dem Grundstückskauf begründet (S. 27 unten und S. 28 oben der Entscheidungsgründe).

- 46** Auf eine konkrete Absprache oder gar eine wirksame Vereinbarung i.S. von § 516 des Bürgerlichen Gesetzbuchs zwischen dem Kläger und der N-Organisation kam es dem FG nicht an. Es hat erkannt, die Zuwendung an die J-gGmbH habe nicht im Verhältnis eines synallagmatischen Leistungsaustausches gestanden. Der Kläger habe im Zeitpunkt der Zuwendung bereits sämtliche Pflichten aus dem Grundstückskaufvertrag erfüllt (S. 27 oben der Entscheidungsgründe). Nach der neueren Rechtsprechung des BFH sei ein Spendenabzug jedoch bereits dann ausgeschlossen, wenn die Zuwendungen an den Empfänger unmittelbar und ursächlich mit einem von diesem oder einem Dritten gewährten Vorteil zusammenhängen.
- 47** Bei dieser materiell-rechtlichen Auffassung des FG musste das Gericht keine weiteren Zeugen zu der Frage hören, ob eine Vereinbarung zwischen dem Kläger und der N-Organisation dahingehend getroffen worden ist, dass der Kläger neben dem offiziell zu zahlenden notariell beurkundeten Kaufpreis einen weiteren Betrag an die N-Organisation bzw. die J-gGmbH deklariert als "Spende" leisten musste.
- 48** b) Denkfehler oder die Verletzung von Erfahrungssätzen sind weder vorgetragen noch ersichtlich. Vielmehr ist die Würdigung des FG, die Zuwendung des Klägers an die J-gGmbH sei nicht fremdnützig, für den Senat nachvollziehbar und im Ergebnis auch überzeugend.
- 49** aa) Das FG hat darauf abgestellt, dass die Zuwendung unmittelbar und ursächlich mit dem von einem Dritten gewährten Vorteil, dem Grundstücksverkauf, zusammenhänge. Der Vorteil, den der Dritte, die N-Organisation, dem Kläger eingeräumt habe, sei nicht nur wirtschaftlicher Art gewesen. Der Kläger habe das Eigentum an dem Grundstück erhalten und sei bei der Vergabe überhaupt zum Zuge gekommen. Dies sei nicht selbstverständlich gewesen, weil zum damaligen Zeitpunkt Baugrundstücke in P knapp gewesen seien. Das Grundstück hätte auch, woran die Öffentlichkeit ein großes Interesse gehabt hätte, als Baugebiet ausgewiesen und einer größeren Zahl von Interessenten angeboten werden können. Selbst der Kläger habe einen "gewissen Zusammenhang" zwischen der Zuwendung und dem Grundstücksverkauf eingeräumt.
- 50** bb) Die Wertung des FG, bereits dieser Zusammenhang genüge, um anzunehmen, der Kläger habe die Zahlung nicht unentgeltlich im Sinne von fremdnützig geleistet, beruht nicht auf Denkfehlern oder der Verletzung von Erfahrungssätzen. Es ist nicht rechtsfehlerhaft wie das FG anzunehmen, dass sich die Vertreter der N-Organisation möglicherweise gerade deshalb entschlossen haben, das Grundstück an den Kläger und nicht an die Stadt P oder Dritte zu veräußern, weil der Kläger --worauf das FG abgestellt hat-- bereits im Zuge der Kaufverhandlungen und bei Abschluss des Kaufvertrags eine Spende in Aussicht gestellt hatte. Dass die Höhe und der Zeitpunkt der Spende nicht näher konkretisiert worden sind, ist in diesem Zusammenhang ohne Bedeutung.
- 51** cc) Frei von Denkfehlern hat das FG auch die Geschehnisse im Dezember 2003 in seine Überzeugungsbildung einbezogen. Der Kläger hat nicht selbst Informationen eingeholt, welches Projekt er unterstützen könnte, sondern ist lediglich der Bitte des T um eine Zuwendung an die J-gGmbH gefolgt. Auch die Überlegung des FG, die Geburt seines zweiten Sohnes Monate vor der fraglichen Zuwendung könne nicht Motiv der großzügigen Zuwendung sein, ist nicht zu beanstanden. Der Hinweis des FG auf das Spendenverhalten der Kläger in anderen Veranlagungszeiträumen ist für den Senat nachvollziehbar.
- 52** dd) Die von den Klägern vorgetragene Einwände gegen die Entscheidung des FG belegen weder Verstöße gegen Denkgesetze noch Erfahrungssätze. Die Ausführungen der Kläger zum fehlenden zeitlichen Zusammenhang der Zuwendung an die J-gGmbH mit dem Grundstücksverkauf überzeugen schon deshalb nicht, weil das Grundstück für den Kläger erst dann "wertvoll" geworden ist, als feststand, dass er es nach seinen Vorstellungen bebauen konnte, also die Baugenehmigung vorlag (der Kläger hatte ein vertraglich vereinbartes Rücktrittsrecht, falls seine Bauvoranfrage negativ beschieden werden sollte). Diese wurde am 16. Dezember 2002 erteilt und Mitte 2003 haben die Kläger mit der Bebauung des Grundstücks begonnen. Der zeitliche Zusammenhang zwischen Spende und Grundstückskauf ist nach Auffassung des erkennenden Senats deshalb zu bejahen.
- 53** c) Zu Recht hat das FG auch auf die Einholung des beantragten Sachverständigengutachtens verzichtet (die Kläger haben insoweit keine Verfahrensrüge erhoben), weil ein Sachverständiger nur den objektiven Wert des Grundstücks hätte ermitteln können. Er hätte in seinem Gutachten aber nicht die Bedeutung eines X qm großen Grundstücks in unmittelbarer Stadtnähe für den Kläger und seine Familie bewerten können, das die Kläger zudem durch den

Ankauf eines weiteren angrenzenden Grundstücks wiederum verbunden mit einer "Spende"; insoweit haben die Kläger gegen das FG-Urteil keine Revision eingelegt) und der Pachtung eines X qm großen Grundstücks von der Stadt P arrondieren konnten.

- 54** d) Eine Aufteilung der Zuwendung in ein angemessenes Entgelt und eine den Nutzen übersteigende "unentgeltliche" Leistung scheidet nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung aus (vgl. BFH-Urteil in BFHE 214, 378, BStBl II 2007, 8, unter II.1.a). Denn auch im Falle einer Teilentgeltlichkeit fehlt der Zuwendung insgesamt die geforderte Uneigennützigkeit.

III.

- 55** Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de