

# Urteil vom 16. März 2021, X R 37/19

## Spendenabzug bei Zuwendung mit konkreter Zweckbindung und unzutreffender Angabe in der Zuwendungsbestätigung

ECLI:DE:BFH:2021:U.160321.XR37.19.0

BFH X. Senat

EStG § 10b Abs 1, EStDV § 50 Abs 1, AO § 52 Abs 1, AO § 52 Abs 2 S 1 Nr 14, KStG § 5 Abs 1 Nr 9, EStG VZ 2015

vorgehend FG Köln, 10. Dezember 2018, Az: 10 K 1568/17

## Leitsätze

1. Eine Zuwendung mit der Zweckbindung, ein bestimmtes, einzelnes Tier in konkreter Art und Weise zu unterstützen, kann als Sonderausgabe abzugsfähig sein, da das Letztentscheidungsrecht darüber, ob und wie der begünstigte Empfänger seine steuerbegünstigten Zwecke fördert, bei diesem verbleibt; er muss die Zuwendung nicht annehmen.
2. Bei zweckgebundenen Spenden ist die Unentgeltlichkeit zwar besonders sorgfältig zu prüfen. Diese fehlt aber nicht schon dann, wenn der Spender sich nur gewisse immaterielle Vorteile (wie z.B. eine Ansehensmehrung) erhofft.
3. Allein der Umstand, dass in einer Zuwendungsbestätigung für eine Geldzuwendung irrig angegeben wird, es handele sich um eine Sachzuwendung, steht dem Abzug der Zuwendung nicht entgegen.

## Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 11.12.2018 - 10 K 1568/17 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Köln --Vollsenat-- zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) beehrte in ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2015 einen Spendenabzug aufgrund einer Zahlung von 5.000 € an einen Tierschutzverein (V).
- 2 Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) war die Klägerin ehrenamtlich für V tätig und kümmerte sich um die dort untergebrachten Hunde. Dabei war ihr der Schäferhund (B) besonders ans Herz gewachsen. Bei B handelte es sich um ein sog. Problemtier, das unter dem Leben im Zwinger litt, aber nach einigen gescheiterten Vermittlungsversuchen nicht mehr ohne Weiteres vermittelbar war. Die Klägerin hielt es daher für sinnvoll, B auf Dauer in einer gewerblichen Tierpension (P) unterzubringen. Allerdings waren die Verantwortlichen des V weder bereit noch in der Lage, die für die Unterbringung eines einzelnen Hundes erforderlichen Mittel von 5.000 € aufzubringen. Deshalb erklärte sich die Klägerin bereit, die Kosten für die Unterbringung zu übernehmen.
- 3 Die Klägerin begab sich mit einer Verantwortlichen des V zu P. Die Verantwortliche des V unterschrieb den Tierpflegevertrag. Ob die Klägerin den von ihr mitgebrachten Bargeldbetrag von 5.000 € unmittelbar an den anwesenden Vertreter der P übergeben hat oder aber an die Verantwortliche des V mit der Maßgabe, das Geld an den Vertreter der P weiterzugeben, ist zwischen den Beteiligten streitig.
- 4 V erteilte der Klägerin eine Zuwendungsbestätigung über eine Sachzuwendung im Wert von 5.000 €.

- 5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) lehnte im angefochtenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2015 den begehrten Spendenabzug ab.
- 6 Die nach erfolglosem Vorverfahren erhobene Klage hatte keinen Erfolg (Entscheidungen der Finanzgerichte 2020, 1003). Die Zahlung der Klägerin sei nicht in den Verfügungsbereich des steuerlich begünstigten V gelangt; dieser habe gerade keine Verfügungsmacht über das Geld erhalten sollen. Die Klägerin habe keine "Zuwendung zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke" in das Vereinsvermögen, sondern eine gezielte Zuwendung zur Versorgung eines ganz bestimmten, ihr besonders wichtigen Tieres gemacht, unabhängig davon, wie der Geldbetrag letztlich an die Tierpension übergeben worden sei. V sei letztlich nur als Durchlaufstelle aufgetreten und habe kein eigenes Entscheidungsrecht hinsichtlich der Verwendung des Geldbetrags gehabt. Ein Vertrauensschutz aufgrund der Zuwendungsbestätigung komme nicht in Betracht, da die im Streitfall gewählte Gestaltung zeige, dass der Klägerin klar gewesen sei, die bloße Sicherstellung des Unterhalts und der Unterbringung für einen bestimmten Hund rechtfertige keinen Spendenabzug.
- 7 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die unzutreffende Anwendung des § 10b Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Dem Spendenabzug stehe nicht entgegen, dass der Zuwendende die konkrete Verwendung des gespendeten Betrags vorgebe, z.B. durch Benennung eines einzelnen Lebewesens. Der begünstigten Empfängerkörperschaft müsse in einem solchen Fall kein Entscheidungsspielraum verbleiben.
- 8 Es sei nur schädlich, wenn eine konkrete natürliche Person begünstigt werden solle, weil es sich dann um eine verdeckte Unterhaltszahlung oder personenbezogene Schenkung handele. Werde die natürliche Person oder ein Tier nur benannt, um ein bestimmtes (steuerbegünstigtes) Projekt zu fördern, sei dies anders zu beurteilen. Ein solches Projekt sei z.B. vorliegend die Hilfeleistung für notleidende Tiere (Tierschutz).
- 9 Regelmäßig werde von Tierschutzvereinen mit einzelnen gemeinnützigen Projekten oder konkreten Schicksalen und Lebewesen geworben (z.B. individuelle Projektspenden oder Einzelpatenschaften). Dies stehe nicht im Widerspruch zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke i.S. des § 10b Abs. 1 EStG; vielmehr fülle die Vorgabe des Zuwendenden lediglich den konkretisierungsbedürftigen gemeinnützigen Satzungszweck der jeweiligen Einrichtung aus. Die Konkretisierung erhöhe auch das Vertrauen der Spender in die Transparenz der gemeinnützigen Einrichtung und sei in einem zunehmend von Wettbewerb und Kommerzialisierung geprägten "Spendenmarkt" wichtig.
- 10 Die Klägerin habe mit ihrer konkretisierten Zuwendung --die weder eine verdeckte Unterhaltszahlung noch eine personenbezogene Schenkung gewesen sei-- die steuerbegünstigten Satzungszwecke des V (Förderung des Tierschutzes) unterstützt. V habe den Hund an P übergeben und so Hilfe für ein krankes Tier geleistet.
- 11 Die Klägerin beantragt sinngemäß,  
unter Aufhebung des angefochtenen Urteils und der Einspruchsentscheidung vom 22.05.2017 den Einkommensteuerbescheid 2015 vom 16.09.2016 dahingehend zu ändern, dass eine weitere Zuwendung in Höhe von 5.000 € bei den Sonderausgaben berücksichtigt wird.
- 12 Das FA beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.
- 13 Es fehle bereits an einem begünstigten Empfänger der Zuwendung. Der Geldbetrag sei nicht in die wirtschaftliche Verfügungsgewalt des V gelangt. Zudem werde nicht die Allgemeinheit gefördert, sondern nur ein bestimmter Hund.
- 14 Möglich sei es, bestimmte Personen/Tiere/Bauten zu benennen, soweit ein Projekt gefördert werde und ein gewisser Entscheidungsspielraum beim begünstigten Empfänger verbleibe. Dementsprechend gebe es bei anderen Organisationen keine Auflagen, die dazu verpflichten würden, die Zuwendung in voller Höhe und ausschließlich für ein Patenkind bzw. -tier auszugeben.
- 15 Vorliegend habe V weder über die Auswahl des Tieres noch die Unterbringung einen Entscheidungsspielraum gehabt. Die Kostenübernahme für die Unterbringung in einer Tierpension sei auch nicht im Interesse des Tierschutzes. Der Hund habe bereits eine Unterkunft im Tierheim gehabt und sei dort versorgt worden.

## Entscheidungsgründe

- 16** Die Revision ist begründet. Das angefochtene Urteil wird aufgehoben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an den zuständigen Vollsenat des FG zurückverwiesen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 17** Dass die Spende zur konkreten Unterstützung eines einzelnen Hundes --nämlich B-- bestimmt war, hindert einen Spendenabzug an sich nicht (dazu unten 1.). Diese ist V auch zugeflossen (dazu unten 2.). Es ist unschädlich, dass entgegen der Angabe in der Zuwendungsbestätigung nicht eine Sach-, sondern eine Geldzuwendung vorliegt (dazu unten 3.). Ungeklärt ist jedoch, ob die Spende satzungsmäßig verwendet worden ist, indem V den Hund auf Dauer in einer gewerblichen Tierpension untergebracht hat. Die Sache wird deshalb an die Tatsacheninstanz --den Vollsenat-- zurückverwiesen (dazu unten 4.).
- 18** 1. Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge) zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke i.S. der §§ 52 bis 54 der Abgabenordnung (AO) können nach § 10b Abs. 1 EStG im Rahmen der dort genannten Höchstbeträge als Sonderausgaben abgezogen werden. Voraussetzung für den Abzug ist, dass sie an einen begünstigten Empfänger i.S. des § 10b Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 bis 3 EStG geleistet werden.
- 19** Dass die Klägerin bestimmt hat, die Spende in konkreter Art und Weise zur Unterstützung des B zu verwenden, steht einem Spendenabzug an sich nicht entgegen.
- 20** Eine Zweckbindung als solche ist nicht schädlich; der begünstigte Empfänger muss die Spende nicht annehmen, so dass bei V das Letztentscheidungsrecht verblieb (dazu unten a). Der Unentgeltlichkeit steht eine Zweckbindung nicht per se entgegen. Diese kann auch bei einer Verpflichtung zur konkreten Unterstützung eines einzelnen Tieres gegeben sein. Im Streitfall sind keine Gründe erkennbar, die dem entgegenstehen könnten (dazu unten b).
- 21** a) Die Bestimmung eines konkreten Verwendungszwecks durch den Zuwendenden ist --jedenfalls im Grundsatz-- nicht spendenschädlich (vgl. bereits Senatsurteil vom 20.03.2017 - X R 13/15, BFHE 257, 486, BStBl II 2017, 1110, Rz 59; ebenso die ganz herrschende Literatur: Kulosa in Herrmann/ Heuer/Raupach --HHR--, § 10b EStG Rz 23; Schmidt/Heinicke, EStG, 40. Aufl., § 10b Rz 5; Pust in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 10b Rz 54; Tiedtke, Betriebs-Berater --BB-- 1985, 985; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, Rz 8.83; vgl. auch Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 15.12.2017, BStBl I 2018, 246 zu der spendenrechtlichen Beurteilung von "Crowdfunding", wonach anlassbezogene Spendensammlungen organisiert werden können und der steuerliche Spendenabzug grundsätzlich zulässig ist). Etwas anderes ergibt sich --und zwar unabhängig davon, wie konkret der Zweck vorgegeben wird-- weder aus § 10b Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 bis 3 EStG (dazu unten aa) noch aus der höchstrichterlichen Rechtsprechung zu den sog. Durchlaufspenden (dazu unten bb).
- 22** aa) Der begünstigte Empfänger muss nicht frei --ohne Zweckbindung-- über die Verwendung des Spendenbetrags entscheiden können.
- 23** (1) Der Grund für die Voraussetzung "Leistung an einen begünstigten Empfänger" ist, dass der Gesetzgeber nur bei diesen in besonderer Weise von einer tatsächlichen Verwendung der Spende zu den steuerbegünstigten Zwecken ausgeht (vgl. HHR/Kulosa, § 10b EStG Rz 45) bzw. dessen körperschaftliche Verfasstheit die Aufgaben- und Zweckbindung des begünstigten Empfängers verstetigt und nachprüfbar macht (vgl. Geserich in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 10b Rz B 282). Diesen Auftrag kann der begünstigte Empfänger auch erfüllen, wenn die Spende mit einer Zweckbindung versehen ist. Denn eine tatsächliche Verwendung im Rahmen seiner steuerbegünstigten Zwecke (vgl. zur Voraussetzung der tatsächlichen Verwendung: Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19.03.1976 - VI R 72/73, BFHE 118, 224, BStBl II 1976, 338, und vom 05.02.1992 - I R 63/91, BFHE 168, 35, BStBl II 1992, 748, unter II.3.a) kann der begünstigte Empfänger unabhängig davon sicherstellen, ob er den genauen Einsatz der Spende selbst bestimmt oder einer Vorgabe des Spenders folgt, da er eine zweckgebundene Spende nicht annehmen muss. Bei ihm verbleibt das Letztentscheidungsrecht darüber, ob und wie er im konkreten Einzelfall seine steuerbegünstigten Zwecke fördern möchte.
- 24** (2) Ist die durch den Spender vorgesehene Zweckbindung so ausgestaltet, dass der begünstigte Empfänger damit nicht seine steuerbegünstigten Zwecke erfüllen könnte, muss er schon aus eigenem Interesse die Spende ablehnen. Denn nimmt er diese an und stellt vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Bestätigung dahingehend aus, dass die Spende für seine steuerbegünstigten Zwecke verwendet worden sei, obwohl dies --entsprechend der Zweckbindung-- nicht geschehen ist, haftet er nach § 10b Abs. 4 Satz 2 EStG für die entgangene Steuer. Zudem liefe der begünstigte Empfänger Gefahr, die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes zu verlieren (vgl. zur Ausschließlichkeit: § 56, § 63 Abs. 1 AO). Nimmt er hingegen die Spende an, ohne den durch den

Spender vorgegebenen Zweck zu fördern, hätte dies zivilrechtliche Folgen im Verhältnis zum Spender (vgl. hierzu auch Senatsurteil in BFHE 257, 486, BStBl II 2017, 1110, Rz 59).

- 25** (3) Im Streitfall kann der Spendenabzug daher nicht mit der Begründung verwehrt werden, V habe kein eigenes Entscheidungsrecht hinsichtlich der Verwendung des gespendeten Betrags gehabt, denn er hätte die zweckgebundene Spende der Klägerin nicht annehmen müssen. Entscheidend ist dabei nicht, ob die Klägerin die Initiative zur Unterbringung des Hundes bei P ergriffen hatte oder nicht (vgl. Tiedtke, BB 1985, 985), sondern nur, dass V den ihm gehörenden B nicht bei P unterbringen bzw. den Tierpflegevertrag nicht abschließen musste. Das Letztentscheidungsrecht lag bei V.
- 26** bb) Der Rechtsprechung zu den sog. Durchlaufspenden (vgl. z.B. Senatsurteil vom 24.11.1993 - X R 5/91, BFHE 173, 519, BStBl II 1994, 683, und BFH-Urteil vom 18.07.1980 - VI R 167/77, BFHE 131, 345, BStBl II 1981, 52) ist nicht --anders als das FG meint-- zu entnehmen, dass der begünstigte Empfänger ohne Zweckbindung über die Spende verfügen können muss. Bei Durchlaufspenden muss die (begünstigte) öffentliche Hand gerade nicht frei über die Verwendung der Spende entscheiden können. Nach früherer Rechtslage sind z.B. Spenden zur Förderung des Sports nur dann steuerlich abziehbar gewesen, wenn der Spendenempfänger eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine öffentliche Dienststelle war. Diese Voraussetzung war erfüllt, wenn der gespendete Betrag in den Verfügungsbereich einer der genannten Stellen übergang. Der Spendenabzug hing aber nicht davon ab, dass die empfangende Stelle den erhaltenen Betrag unmittelbar für begünstigte Zwecke verwendete oder zumindest selbst über dessen Verwendung entscheiden konnte; es war vielmehr unschädlich, wenn ihr der Spender die Weiterleitung des Betrags an eine andere gemeinnützige Organisation aufgab und sie dieser Vorgabe entsprechend verfuhr (vgl. dazu zuletzt BFH-Urteil vom 05.04.2006 - I R 20/05, BFHE 215, 78, BStBl II 2007, 450, unter II.2.). Im Senatsurteil in BFHE 173, 519, BStBl II 1994, 683 wird ausgeführt, dass es in der Praxis üblich geworden sei, Spenden in diesen Bereichen an eine der genannten Stellen mit der Auflage zu leiten, dass diese den Betrag an eine bestimmte, genau bezeichnete Organisation weiterzuleiten habe. Ein Spendenabzug sei aber nicht deshalb ausgeschlossen, weil die empfangende Stelle an der freien Verfügbarkeit über die Spende gehindert sei.
- 27** Im Übrigen könnte im Streitfall keine Durchlaufspende angenommen werden, da P den Geldbetrag aufgrund der Vereinbarung im Tierpflegevertrag als Gegenleistung für die Dauerunterbringung des Hundes erhalten hat und nicht etwa als begünstigte (woran es bereits aufgrund der Gewerblichkeit fehlen würde) Empfängerin einer "weitergeleiteten" Zuwendung.
- 28** b) Dass der Spender seine Zuwendung mit einer Zweckbindung verknüpft, führt nicht per se dazu, dass die Unentgeltlichkeit zu verneinen ist (vgl. Pust in Littmann/Bitz/Pust, a.a.O., § 10b Rz 54; HHR/Kulosa, § 10b EStG Rz 23, der darauf hinweist, dass durch die Auswahl der Einrichtung, an die die Spende geleistet wird, bei kleinen Einrichtungen schon naturgemäß ein sehr enger Verwendungszweck bestimmt werden kann, so dass allein die Bestimmung eines konkreten Zwecks noch keinen "sonstigen Vorteil" darstellen könne). Zwar mag es bei zweckgebundenen Spenden häufiger als bei nicht zweckgebundenen Spenden vorkommen, dass es an der Unentgeltlichkeit fehlt; jedoch muss sich dies --wie bei einer nicht zweckgebundenen Spende-- aus weiteren Gründen ergeben (so z.B. bei der Unterstützung bestimmter Personen, wenn damit im Grunde der Unterhalt gegenüber einem Familienangehörigen getragen oder eine gegebene Zusage an eine Person erfüllt werden soll, vgl. HHR/Kulosa, § 10b EStG Rz 31; Blümich/Brandl, § 10b EStG Rz 16; bei einer Zusage der Tragung der Kosten für ein Pferd: Urteil des Niedersächsischen FG vom 16.06.2009 - 15 K 30331/06, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2010, 592). Im Streitfall --das FG hat die Frage der Unentgeltlichkeit nicht gewürdigt (vgl. zur Tatsachenwürdigung: Senatsurteile vom 22.03.2018 - X R 5/16, BFHE 261, 132, BStBl II 2018, 651, Rz 34, und vom 09.12.2014 - X R 4/11, BFH/NV 2015, 853, Rz 42)-- kann der Senat nicht erkennen, weshalb die Klägerin die Spende nicht unentgeltlich im Sinne von fremdnützig gegeben haben sollte, auch wenn sie vorgegeben hat, dass die Spende zur konkreten Versorgung eines ihr besonders wichtigen Tieres --nämlich B-- verwendet werden soll.
- 29** aa) Unentgeltlichkeit setzt voraus, dass die Spende ohne die Erwartung eines besonderen Vorteils gegeben wird; die Spendenmotivation muss im Vordergrund stehen. 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. 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 (Senatsurteile in BFHE 261, 132, BStBl II 2018, 651, Rz 33, und in

BFH/NV 2015, 853, Rz 40). Die subjektiven Beweggründe für eine Spende können einen besonderen Vorteil hingegen nicht begründen und nicht in Frage stellen, dass die Spendenmotivation im Vordergrund steht (vgl. Schmidt/Heinicke, a.a.O., § 10b Rz 5). Es reicht daher für eine Entgeltlichkeit nicht, dass sich der Spender auch gewisse persönliche Vorteile erhofft, z.B. ein "gutes Gefühl", eine Mehrung des gesellschaftlichen Ansehens oder einen näheren persönlichen Kontakt zu den Verantwortlichen der geförderten Einrichtung (Hüttemann, a.a.O., Rz 8.46). Es genügt ebenfalls nicht, wenn der Spender lediglich als Ausfluss der gemeinnützigen Mittelvergabe "Vorteile" erhält, wie z.B. die Gravur des Namens in den Altar, die Nennung in Fürbitten oder eine Einladung zum Weihefest (Senatsurteil in BFHE 261, 132, BStBl II 2018, 651, Rz 35).

- 30** bb) Der Klägerin ging es nicht um die Versorgung eines ihr gehörenden Tieres, sondern um die des nicht in ihrem Eigentum stehenden Hundes B. Mag ihr der Hund im Rahmen ihrer ehrenamtlichen Tätigkeit auch ans Herz gewachsen und es ihr besonders wichtig gewesen sein (z.B. aus Mitleid), gerade ihm zu helfen, so kann darin nur ein emotionaler Beweggrund gesehen werden. Darüber hinaus gehende Gründe, weshalb die Unterbringung des Hundes in der Tierpension P für sie vorteilhaft sein könnte, hat das FG nicht festgestellt.
- 31** 2. Die Spende ist V in beiden Sachverhaltsvarianten zugeflossen. Ein Zufluss wäre bei der Übergabe des Geldes an die Verantwortliche des V schon deshalb zu bejahen, da diese darüber hätte verfügen können. Erst in einem zweiten Schritt hätte diese die Forderung der P gegen V aus dem (durch V eigenverantwortlich abgeschlossenen) Tierpflegevertrag beglichen.
- 32** Ein Zufluss läge auch in der anderen Variante vor, bei der die Klägerin das Geld unmittelbar an die anwesende Person der Tierpension übergeben und damit die Forderung der P gegen V aus dem Tierpflegevertrag beglichen hätte; sie hätte eine Zahlung für den Tierschutzverein erbracht und dessen Schuld erfüllt. Ein Ersatzanspruch der Klägerin sollte nicht entstehen; V hätte in dieser Variante Ausgaben erspart (vgl. ergänzend die Rechtsprechung zum unmittelbaren Zufluss bei Sachspenden: BFH-Urteil vom 24.09.1985 - IX R 8/81, BFHE 144, 439, BStBl II 1986, 726, und HHR/Kulosa, § 10b EStG Rz 134).
- 33** 3. Eine Zuwendungsbestätigung wird für den Spendenabzug vorausgesetzt (dazu unten a). Entgegen der Angabe in der Zuwendungsbestätigung handelt es sich vorliegend nicht um eine Sachzuwendung, sondern um eine Geldzuwendung (dazu unten b). Diese unzutreffende Angabe hindert einen Spendenabzug jedoch nicht (dazu unten c).
- 34** a) Nach § 50 Abs. 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) dürfen Zuwendungen i.S. der §§ 10b und 34g EStG grundsätzlich nur abgezogen werden, wenn sie durch eine Zuwendungsbestätigung nachgewiesen werden, die der Empfänger nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck ausgestellt hat. Eine Zuwendungsbestätigung stellt daher nicht lediglich ein bloßes Mittel der Glaubhaftmachung einer einkommensteuerrechtlichen Abzugsposition dar, sondern ist eine unverzichtbare materiell-rechtliche Voraussetzung für den Sonderausgabenabzug von Zuwendungen (Senatsurteil vom 12.12.2017 - X R 46/16, BFH/NV 2018, 717, Rz 27).
- 35** b) In beiden Sachverhaltsvarianten liegt eine Geldzuwendung vor. Bei der Übergabe des Geldes an V bestehen daran keine Zweifel. Um eine solche handelt es sich aber auch in der Variante "Übergabe des Geldes unmittelbar an die P". V war durch den Tierpflegevertrag eine Geldschuld gegenüber P eingegangen. Die Klägerin erfüllte diese mit befreiender Wirkung (ohne Ersatzanspruch); an dem Schuldverhältnis änderte sich nichts. Gegenstand der Spende ist somit das Erlöschen einer in Geld zu erfüllenden Forderung; dabei handelt es sich nicht um eine Sachzuwendung, sondern um eine Geldzuwendung.
- 36** c) Infolgedessen hätte in der Zuwendungsbestätigung angegeben werden müssen, dass eine Geldzuwendung vorliegt. Den Spendenabzug hindert dies jedoch nicht. Inhaltlich muss die Bestätigung Angaben enthalten, die für den Abzug wesentlich sind, insbesondere also die Höhe des zugewendeten Betrags, den beabsichtigten Verwendungszweck, den steuerbegünstigten Status der spendenempfangenden Körperschaft und den Zeitpunkt der Zuwendung (vgl. Senatsurteil in BFH/NV 2018, 717, Rz 28, 29, m.w.N.). Diesen Anforderungen genügt die von V der Klägerin erteilte Zuwendungsbestätigung. Diese enthält alle Angaben, die für den Abzug einer Geldspende wesentlich sind. Zweck der Unterscheidung zwischen Geld- und Sachzuwendungsbestätigungen ist, dass die bei einer Sachzuwendung geltenden besonderen Anforderungen nach § 10b Abs. 3 Sätze 1 bis 4 EStG überprüft werden können. Bei einer Geldspende kommt es hierauf nicht an.
- 37** 4. Das FG hat rechtsfehlerhaft offengelassen, ob die von der Klägerin gegebene Spende tatsächlich für steuerbegünstigte (§ 10b Abs. 1 Satz 1 EStG) satzungsmäßige Zwecke verwendet worden ist (vgl. § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO), indem V den B auf Dauer in einer gewerblichen Tierpension --hier P-- untergebracht hat. Auch wenn die

Förderung des Tierschutzes i.S. des § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 14 AO grundsätzlich die Unterstützung für einzelne Tiere umfasst, wird das FG unter Heranziehung der im Zeitpunkt der Spende gültigen Satzung und weiterer geeigneter Unterlagen (wie z.B. Tierheimordnung, Nachfrage beim Deutschen Tierschutzbund e.V.) feststellen müssen, ob bzw. unter welchen Voraussetzungen die Dauerunterbringung eines Hundes in einer gewerblichen Tierpension zur Förderung des Tierschutzes in Erwägung zu ziehen ist und ob eine solche im Streitfall angezeigt war. Bislang hat es nur festgestellt, dass B verhaltensauffällig und "nicht mehr ohne weiteres vermittelbar" gewesen war.

- 38** Mangels ausreichender Feststellungen kann der Senat dies nicht selbst beurteilen. Die Sache wird an die Tatsacheninstanz --das FG-- zurückverwiesen.
- 39** 5. Die Zurückverweisung erfolgt --unter Aufhebung des Beschlusses betreffend die Übertragung des Streitfalls auf den Einzelrichter-- an den Vollsenat, da die Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Nr. 1 FGO im Streitfall nicht gegeben sind (vgl. BFH-Urteile vom 13.12.2018 - III R 13/15, BFH/NV 2019, 1069, und vom 30.11.2010 - VIII R 19/07, BFH/NV 2011, 449).
- 40** 6. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)