BUNDESFINANZHOF Urteil vom 15.1.2019, X R 6/17
ECLI:DE:BFH:2019:U.150119.XR6.17.0

Spendenabzug bei Schenkung eines Geldbetrags an den zusammenveranlagten Ehegatten mit der Auflage, ihn an eine steuerbegünstigte Körperschaft zu spenden

Leitsätze

1. Der Begriff der "Spende" erfordert ein freiwilliges Handeln des Steuerpflichtigen. Hierfür genügt es grundsätzlich, wenn die Zuwendung aufgrund einer freiwillig eingegangenen rechtlichen Verpflichtung geleistet wird. Diese Voraussetzung ist noch erfüllt, wenn ein Steuerpflichtiger in einem mit seinem Ehegatten geschlossenen Schenkungsvertrag die Auflage übernimmt, einen Teil des geschenkten Geldbetrags einer steuerbegünstigten Körperschaft zuzuwenden.
2. Ferner setzt der Begriff der "Spende" unentgeltliches Handeln voraus. Daran fehlt es, wenn der Steuerpflichtige eine Gegenleistung des Zuwendungsempfängers erhält; darüber hinaus aber auch dann, wenn die Zuwendung unmittelbar und ursächlich mit einem von einem Dritten gewährten Vorteil zusammenhängt. Das Behaltendürfen eines Teilbetrags einer Schenkung ist aber kein Vorteil, der ursächlich mit der Weiterleitungsverpflichtung aus einer im Schenkungsvertrag enthaltenen Auflage in Zusammenhang steht.
3. Wer einen Geldbetrag als Schenkung mit der Auflage erhält, ihn einer steuerbegünstigten Körperschaft zuzuwenden, ist mit diesem Betrag grundsätzlich nicht wirtschaftlich belastet und daher nicht spendenabzugsberechtigt. Etwas anderes gilt aufgrund von § 26b EStG, wenn es sich bei den Parteien des zugrunde liegenden Schenkungsvertrags um zusammenveranlagte Eheleute handelt. In diesen Fällen ist die wirtschaftliche Belastung des Schenkers dem mit ihm zusammenveranlagten zuwendenden Ehegatten zuzurechnen.

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 26. Januar 2017 9 K 2395/15 E aufgehoben.
Die Sache wird an das Finanzgericht Düsseldorf zurückverwiesen.
Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) zu 1. wurde mit ihrem während des Streitjahrs 2007 verstorbenen Ehemann (E) zur Einkommensteuer zusammenveranlagt. Die Kläger und Revisionskläger zu 2. und 3. sind die weiteren Erben des E.

2 Am 15. Januar 2007 überwies E schenkweise einen Betrag von 400.000 EUR auf das Bankkonto der Klägerin. Dem lag weder ein notariell beurkundetes Schenkungsversprechen i.S. des § 518 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) zugrunde noch eine Vereinbarung in privatschriftlicher Form. Am 22. Februar 2007 überwies die Klägerin Beträge von 100.000 EUR bzw. 30.000 EUR an zwei gemeinnützige Vereine. Die beiden Vereine stellten hierfür Zuwendungsbestätigungen aus, die auf den Namen der Klägerin lauten.

3 Die Klägerin zeigte die von E erhaltene Schenkung dem für die Festsetzung der Schenkungsteuer zuständigen Finanzamt (Schenkungsteuer-FA) an. Sie vertrat dabei die Auffassung, die Bemessungsgrundlage für die Schenkungsteuer sei von 400.000 EUR um den Betrag der beiden Spenden auf 270.000 EUR zu mindern. Sie habe nur über den verbleibenden Betrag von 270.000 EUR frei verfügen können sollen und sei daher nur insoweit "bereichert" i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG). Der Transfer der weiteren 130.000 EUR auf das Bankkonto der Klägerin habe nur bezweckt, dass die Vereine ihr die Spenden persönlich zurechnen sollten. Dem folgte das Schenkungsteuer-FA und setzte die Schenkungsteuer für die Zuwendung vom 15. Januar 2007 auf einer Bemessungsgrundlage von 270.000 EUR fest.

4 Nachdem der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) von dem Vorbringen der Klägerin im Schenkungsteuerverfahren erfahren hatte, versagte er in dem angefochtenen geänderten Einkommensteuerbescheid 2007 vom 22. Mai 2013 den zunächst erklärungsgemäß gewährten Abzug der beiden Zuwendungen über insgesamt 130.000 EUR. Zur Begründung führte er aus, die Klägerin habe die Zahlungen an die beiden Vereine nicht freiwillig vorgenommen, sondern aufgrund einer Verpflichtung, die ihr von E auferlegt worden sei.

5 Im Einspruchsverfahren brachten die Kläger hiergegen vor, die Klägerin habe den Betrag von 130.000 EUR nicht etwa mit der Verpflichtung erhalten, sie an die Vereine zu spenden. Vielmehr sei das Geld nur als durchlaufender Posten über ihr Bankkonto gelaufen, da sie lediglich im Außenverhältnis als Spenderin habe auftreten sollen. Im Innenverhältnis zwischen den Eheleuten habe hingegen E der Spender sein sollen. E habe die Klägerin insoweit nicht bereichern und ihr auch keinen Geldbetrag zuwenden wollen. Er habe von Anfang an beabsichtigt, diese Beträge den beiden Vereinen, nicht aber zuvor (auch) seiner Ehefrau zuzuwenden.

6 Hilfsweise vertraten die Kläger die Auffassung, die Klägerin sei die Rechtspflicht zur Weiterleitung der Beträge freiwillig eingegangen; eine freiwillig eingegangene Rechtspflicht stehe der erforderlichen Freiwilligkeit der Zuwendung aber nicht entgegen. Weiter hilfsweise meinten die Kläger, sofern man in Bezug auf die Klägerin die Freiwilligkeit verneinen wolle, wären jedenfalls bei E alle Voraussetzungen des Spendenabzugs erfüllt.

7 Das FA wies den Einspruch ausweislich des Tenors der Einspruchsentscheidung vom 8. Juli 2015 als unbegründet zurück, setzte die Einkommensteuer tatsächlich aber --aus vorliegend nicht im Streit befindlichen Gründen-- geringfügig herab. Es vertrat nunmehr die Auffassung, eine Auflage sei mangels notarieller Beurkundung eines Schenkungsversprechens nicht formwirksam vereinbart worden; eine Heilung sei insoweit nicht möglich. Jedenfalls sei die Klägerin nicht wirtschaftlich belastet gewesen. Ihre Zahlungen an die beiden Vereine hingen unmittelbar und ursächlich mit einem ihr von einem Dritten gewährten Vorteil zusammen. Sie habe von vornherein nur das mit der Auflage belastete Vermögen erhalten. Der Zweck des § 10b des Einkommensteuergesetzes (EStG) --ein Anreiz zu privatem uneigennützigem Handeln-- sei hier nicht erfüllt.

8 In der mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht (FG) brachten die Kläger vor, E sei bereits schwer krank gewesen und habe seine Verhältnisse regeln wollen. Die getroffene Lösung habe "erkennbar" auch dem Willen der mit ihm zusammenveranlagten Klägerin entsprochen. Die Eheleute hätten zuvor keinen fachkundigen Rat eingeholt.

9 Das FG wies die Klage ab (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2017, 460). Zur Begründung führte es aus, falls es sich bei den 130.000 EUR um einen durchlaufenden Posten gehandelt haben sollte, wäre die Klägerin nicht selbst als Zuwendende, sondern nur als Treuhänderin des E anzusehen. Ein Spendenabzug unter dem Gesichtspunkt, dass E Zuwendender gewesen sein könnte, scheitere aber jedenfalls daran, dass für ihn keine Zuwendungsbestätigung ausgestellt worden sei.

10 Falls es sich hingegen um eine Schenkung unter Auflage gehandelt haben sollte --die gemäß § 518 Abs. 2 BGB durch ihren tatsächlichen Vollzug wirksam geworden wäre--, würde es bei der Klägerin an drei erforderlichen Voraussetzungen für einen Spendenabzug fehlen. Zum einen habe die Klägerin nicht freiwillig gehandelt, weil sie gegenüber E aufgrund der wirksam gewordenen Auflage rechtlich zur Zahlung verpflichtet gewesen sei. Der Rechtsauffassung, dass die erforderliche Freiwilligkeit auch bei einer freiwillig begründeten Rechtspflicht gegeben sein könne, folgte das FG ausdrücklich nicht.

11 Ferner habe die Klägerin eine --den Spendenabzug ausschließende-- Gegenleistung erhalten. Sie habe die Zahlungen an die Vereine getätigt, um den Restbetrag der Schenkung des E (270.000 EUR) behalten zu dürfen. Damit habe es sich um ein austauschähnliches Verhältnis gehandelt.

12 Schließlich sei die Klägerin auch nicht wirtschaftlich belastet gewesen. Die Schenkung sei vielmehr von vornherein um die Weiterleitungsverpflichtung gemindert gewesen; die Bereicherung der Klägerin habe sich auf den Saldobetrag von 270.000 EUR beschränkt. Diese Rechtsauffassung liege auch der Festsetzung der Schenkungsteuer zugrunde. Daran ändere sich nichts dadurch, dass Eheleute gemäß § 26b EStG im Bereich der Sonderausgaben gemeinsam als ein Steuerpflichtiger behandelt würden. Diese Regelung sei nur als steuertechnische Besonderheit der Einkommensermittlung anzusehen, bewirke aber nicht, dass die materiell-rechtlichen Voraussetzungen des Spendenabzugs zwischen Eheleuten austauschbar würden. Alle Voraussetzungen müssten vielmehr in der Person des zuwendenden Ehegatten erfüllt sein.

13 Mit ihrer Revision wiederholen und vertiefen die Kläger ihr bisheriges Vorbringen. Die Freiwilligkeit sei auch bei einer freiwillig eingegangenen Rechtspflicht zu bejahen. Da die Schenkung auf einem Vertrag beruhe, habe der Beschenkte die Möglichkeit, auf dessen Inhalt Einfluss zu nehmen. Insbesondere sei er nicht gezwungen, sich etwas aufdrängen zu lassen.

14 Die Weiterleitung der 130.000 EUR könne auch nicht als Gegenleistung für das Behaltendürfen der 270.000 EUR angesehen werden, da die Klägerin nach dem Willen der Eheleute von vornherein nur um den Saldobetrag von 270.000 EUR habe bereichert werden sollen.

15 Für die Prüfung der Frage, ob der Steuerpflichtige wirtschaftlich belastet sei, komme es nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung nicht allein auf den Zuwendenden, sondern auch auf den mit ihm zusammenveranlagten Ehegatten an. So habe der Bundesfinanzhof (BFH) im Urteil vom 20. Februar 1991 X R 191/87 (BFHE 164, 235, BStBl II 1991, 690) die wirtschaftliche Belastung verneint, weil die dortige (Durchlauf-)Spende letztlich in das Vermögen des anderen Ehegatten gelangt sei. Dies müsse aber auch umgekehrt gelten. Vorliegend sei E eindeutig wirtschaftlich belastet gewesen. Die Rechtsprechung zur Merkmalsübertragung bei der Betriebsaufspaltung spreche ebenfalls dafür, im Bereich des Abzugs von Zuwendungen die wirtschaftliche Belastung eines Ehegatten auch einem mit diesem zusammenveranlagten Ehegatten zuzurechnen.

16 Die gemäß § 26b EStG vorzunehmende ehegattenübergreifende Betrachtung gelte nicht allein für die wirtschaftliche Belastung, sondern auch für alle anderen Tatbestandsmerkmale des § 10b EStG. Wenn die Eheleute für Zwecke des Sonderausgabenabzugs eine Einheit bilden, dann genüge es, wenn ein Ehegatte die Tatbestandsvoraussetzungen erfülle.

17 Die Kläger beantragen sinngemäß,

das angefochtene Urteil aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 22. Mai 2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8. Juli 2015 dahingehend zu ändern, dass weitere Zuwendungen von 130.000 EUR im Rahmen der gesetzlichen Höchstbeträge berücksichtigt werden.

18 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

19 Es weist darauf hin, dass vorliegend niemals ein Schenkungsvertrag geschlossen worden sei. Die Klägerin habe daher auf die inhaltliche Ausgestaltung einer Auflage keinen Einfluss nehmen können. Die von den Klägern nunmehr behauptete mündliche Vereinbarung oder ein gemeinsamer Wille der Eheleute sei nirgends dokumentiert; es gebe hierfür auch keine anderen objektiven Anhaltspunkte.

20 Die Kläger erwidern hierzu, dass beim Fehlen einer Auflage die Freiwilligkeit der von der Klägerin an die Vereine geleisteten Zahlungen zweifelsfrei zu bejahen wäre.

Entscheidungsgründe

II.

21 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

22 Das FG hat sich für seine Entscheidung letztlich nicht auf einen bestimmten Sachverhalt festgelegt, sondern den Fall alternativ gelöst (dazu unten 1.). Für die Sachverhaltsvariante "Treuhand / durchlaufender Posten" hat es zutreffend einen Sonderausgabenabzug verneint (unten 2.). Hingegen wären bei Annahme der Sachverhaltsvariante "Schenkung unter Auflage" die Voraussetzungen des § 10b EStG bei der Klägerin erfüllt (unten 3.). Die Sache muss daher an das FG zurückgehen, um diesem Gelegenheit zu geben, den tatsächlich verwirklichten Sachverhalt aufzuklären oder hilfsweise eine Entscheidung nach den Grundsätzen über die Feststellungslast zu treffen (unten 4.).

23 1. Das angefochtene Urteil beruht auf einer alternativen rechtlichen Beurteilung des von den Klägern alternativ vorgetragenen Sachverhalts.

24 Zwar könnte der Tatbestand des FG-Urteils bei isolierter Betrachtung auch dahingehend verstanden werden, als habe das FG festgestellt, dass es sich um eine Schenkung unter Auflage gehandelt habe. In den Entscheidungsgründen hat die Vorinstanz den Fall aber --nach Auffassung des Senats angesichts des unklaren tatsächlichen Vorbringens der Kläger zu Recht-- unter Annahme von Sachverhaltsalternativen beurteilt und als eine dieser Alternativen die Variante "Treuhand / durchlaufender Posten" geprüft.

25 Der Senat legt das angefochtene Urteil daher dahingehend aus, dass darin nicht mit der Bindungswirkung des § 118 Abs. 2 FGO festgestellt worden ist, zwischen E und der Klägerin sei eine Schenkung unter Auflage vereinbart worden. Vielmehr deutet der Aufbau der Entscheidungsgründe darauf hin, dass das FG insoweit gerade keine Feststellungen hat treffen können und wollen und daher den Sachverhalt alternativ beurteilt hat. Für diese Auslegung spricht auch, dass das FG die von den Klägern vorgetragenen Sachverhaltsvarianten (Treuhandvereinbarung bzw. Auflagenschenkung) ohne eigene Prüfung oder Sachverhaltsfeststellungen übernommen hat, insbesondere keine Ermittlungen zum Überweisungsvorgang vom 15. Januar 2007 angestellt hat (vgl. zu den Ermittlungsmöglichkeiten, die sich insoweit geboten hätten, unten 4.a). Dementsprechend ist zwischen den Beteiligten bis ins Revisionsverfahren hinein unverändert streitig geblieben, ob E und die Klägerin überhaupt einen Vertrag über eine Schenkung unter Auflage geschlossen haben.

26 2. Unterstellt man revisionsrechtlich --entsprechend dem Vorbringen der Kläger in ihren Schriftsätzen vom 11. April und 5. Juni 2013--, dass in dem zwischen den Eheleuten bestehenden Innenverhältnis E als Spender anzusehen sein sollte, dieser die Klägerin nicht bereichern wollte und die letztlich an die beiden Vereine gezahlten Beträge bei der Klägerin nur durchlaufende Posten darstellen sollten, dann erwiese sich das angefochtene Urteil als zutreffend.

27 Eine Zuwendung von Vermögen mit dem Zweck, es zugunsten anderer zu verwenden, spricht bereits zivilrechtlich nicht für die Einordnung als Schenkung, sondern vielmehr für ein Auftragsverhältnis mit treuhänderischem Einschlag (Urteil des Bundesgerichtshofs vom 10. Dezember 2003 IV ZR 249/02, BGHZ 157, 178, unter II.3.a; ebenso Palandt/Weidenkaff, Bürgerliches Gesetzbuch, 78. Aufl., § 516 Rz 6 und § 525 Rz 10, m.w.N.).

28 Daher wäre in dieser Variante auch in Bezug auf die materiell-rechtlichen Tatbestandsmerkmale des § 10b EStG allein E als Zuwendender der Beträge von 100.000 EUR und 30.000 EUR anzusehen. Der Sonderausgabenabzug würde allerdings im Ergebnis am Fehlen von auf E lautenden Zuwendungsbestätigungen scheitern. Dies hat das FG zu Recht erkannt und ist zwischen den Beteiligten im Revisionsverfahren auch nicht mehr streitig.

29 3. Unterstellt man revisionsrechtlich hingegen die Sachverhaltsvariante, wonach es zwischen E und der Klägerin zu einem --am 15. Januar 2007 vollzogenen-- mündlichen Schenkungsvertrag gekommen ist, nach dessen Inhalt E der Klägerin 400.000 EUR zuzuwenden hatte, wobei er ihr zur Auflage gemacht hatte, Teilbeträge von 100.000 EUR bzw. 30.000 EUR an zwei von E näher bestimmte Vereine weiterzuleiten, wären bei der Klägerin entgegen der Auffassung des FG alle Voraussetzungen des § 10b EStG erfüllt.

30 Eine solche Auflage wäre durch den tatsächlichen Vollzug des Schenkungsversprechens zivilrechtlich wirksam geworden (dazu unten a). Anders als das FG meint, wäre auch die Freiwilligkeit (unten b) sowie das Fehlen einer Gegenleistung (unten c) zu bejahen; die fehlende wirtschaftliche Belastung der Klägerin würde gemäß § 26b EStG durch die wirtschaftliche Belastung des mit ihr zusammenveranlagten E ersetzt (unten d).

31 a) Zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass in dieser Sachverhaltsvariante die Auflage für die Klägerin zivilrechtlich bindend geworden wäre.

32 Ebenso wie die fehlende Beurkundung einer Auflage das gesamte --im Übrigen beurkundete-- Schenkungsversprechen nichtig macht (Staudinger/Chiusi, § 525 BGB Rz 2, mit zahlreichen weiteren Nachweisen), wird der Mangel der Form hinsichtlich des gesamten Schenkungsversprechens --also einschließlich einer Auflage-- gemäß § 518 Abs. 2 BGB geheilt, wenn die versprochene Leistung bewirkt wird.

33 b) Entgegen der Auffassung des FG wäre die erforderliche Freiwilligkeit des Handelns der Klägerin in dieser Variante aber noch zu bejahen.

34 aa) Der in § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG --wiederum als Unterbegriff der "Zuwendung"-- verwendete Begriff der "Spende" setzt u.a. ein freiwilliges Handeln des Steuerpflichtigen voraus. Hierunter wird in erster Linie ein Handeln verstanden, zu dem man rechtlich nicht verpflichtet ist. Daneben wird aber auch ein Handeln aufgrund einer freiwillig eingegangenen rechtlichen Verpflichtung als ausreichend angesehen (zum Ganzen BFH-Urteile vom 25. November 1987 I R 126/85, BFHE 151, 544, BStBl II 1988, 220, unter III.2.a, und vom 12. September 1990 I R 65/86, BFHE 162, 407, BStBl II 1991, 258, unter II.3.a). So ist ein Spendenabzug beispielsweise zugelassen worden für Zahlungen, die aufgrund einer in einem Stiftungsgeschäft freiwillig begründeten Rechtspflicht erbracht werden (BFH-Urteil vom 5. Februar 1992 I R 63/91, BFHE 168, 35, BStBl II 1992, 748, unter II.1.).

35 bb) Sofern --entsprechend dem revisionsrechtlich in dieser Variante zugrunde zu legenden, im zweiten Rechtsgang aber ggf. noch zu beweisenden-- Vorbringen der Kläger ein mündlicher Vertrag über eine Auflagenschenkung zwischen E und der Klägerin abgeschlossen worden sein sollte, hätte die Klägerin aufgrund einer freiwillig eingegangenen rechtlichen Verpflichtung gehandelt. Dies wäre nach dem vorstehend Dargelegten in Bezug auf den Spendenabzug noch als hinreichend freiwilliges Handeln anzusehen.

36 (1) Die Kläger weisen insoweit zu Recht darauf hin, dass der Inhalt eines Vertrags grundsätzlich verhandelbar ist und daher eine aus dem Vertrag folgende rechtliche Verpflichtung --hier das Handeln zur Erfüllung der Auflage-- freiwillig eingegangen wird (ebenso FG Düsseldorf, Beschluss vom 2. Juni 2009 16 V 896/09, EFG 2009, 1931). Dies gilt erst Recht, wenn der Vertrag --wie hier für die Klägerin-- für eine Seite eindeutig rechtlich vorteilhaft ist.

37 (2) Dem steht nicht entgegen, dass der Senat entschieden hat, Zahlungen eines Erben an eine gemeinnützige Körperschaft, zu denen er aufgrund eines testamentarischen Vermächtnisses verpflichtet ist, seien nicht als freiwillig anzusehen und eröffneten daher keinen Spendenabzug (Urteile vom 22. September 1993 X R 107/91, BFHE 172, 362, BStBl II 1993, 874, und vom 23. Oktober 1996 X R 75/94, BFHE 181, 472, BStBl II 1997, 239, unter 3.a; kritisch Weber-Grellet, Finanz-Rundschau 1997, 179). Der entscheidende Unterschied zwischen diesen Fällen und dem Streitfall liegt darin, dass der Erbe auf den Inhalt des Testaments keinen Einfluss hat, so dass eine Bewertung der ihn treffenden Rechtspflicht als "freiwillig übernommen" nicht möglich ist. Demgegenüber hat eine vertragschließende Partei im Regelfall sowohl Einfluss darauf, ob überhaupt eine bindende vertragliche Vereinbarung zustande kommt, als auch auf den Inhalt dieser Vereinbarung.

38 (3) Soweit in der Literatur vertreten wird, die Freiwilligkeit in Bezug auf die Auflagenerfüllung sei deshalb zu verneinen, weil die Erfüllung der Auflage vor allem dazu diene, die restliche Schenkung behalten zu dürfen, was einen wirtschaftlichen Vorteil des Beschenkten begründe (Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, Rz 8.52), kann der Senat dem schon deshalb nicht zustimmen, weil hier die --systematisch zu trennenden-- Tatbestandsmerkmale der Freiwilligkeit und des Fehlens einer Gegenleistung (dazu noch unten c) miteinander vermengt werden.

39 c) Der Senat kann dem FG auch nicht darin folgen, dass die Klägerin für die Zahlung der 130.000 EUR an die beiden Vereine eine Gegenleistung erhalten habe.

40 aa) Dem Spendenbegriff ist neben der erforderlichen Freiwilligkeit immanent, dass der Steuerpflichtige unentgeltlich handeln muss, d.h. ohne eine Gegenleistung des Empfängers bzw. ohne unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen der Leistung und einer Gegenleistung (BFH-Urteile in BFHE 151, 544, BStBl II 1988, 220, unter III.2.a, und in BFHE 162, 407, BStBl II 1991, 258, unter II.3.a).

41 In erster Linie fehlt die Unentgeltlichkeit dann, wenn der Steuerpflichtige vom *Zuwendungsempfänger* eine Gegenleistung erhält (vgl. die Rechtsprechungszusammenstellungen bei Geserich, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 10b Rz B 22 ff., und Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach, § 10b EStG Rz 21). Gleiches gilt bei Gegenleistungen durch Personen, die dem Zuwendungsempfänger nahestehen (vgl. Senatsurteil vom 9. Dezember 2014 X R 4/11, BFH/NV 2015, 853).

42 In Sonderfällen hat die höchstrichterliche Rechtsprechung die Unentgeltlichkeit aber auch unter dem Gesichtspunkt verneint, dass die Zuwendung an den Empfänger unmittelbar und ursächlich mit einem von einem Dritten gewährten Vorteil --der nicht wirtschaftlicher Natur sein muss-- zusammenhängt (Senatsurteil vom 19. Dezember 1990 X R 40/86, BFHE 163, 197, BStBl II 1991, 234: kein Abzug von Zuwendungen, die als Geldauflage zur Erreichung eines (straf-)verfahrensrechtlichen Vorteils nach § 153a der Strafprozessordnung geleistet werden).

43 bb) Vorliegend haben weder die Zuwendungsempfänger der Klägerin eine Gegenleistung gewährt --was zwischen den Beteiligten auch nicht streitig ist-- noch hängen die Zuwendungen der Klägerin an die Vereine mit einem ihr von E gewährten wirtschaftlichen oder nichtwirtschaftlichen Vorteil zusammen.

44 Der Erhalt und das Behaltendürfen des Saldobetrags der Schenkung kann nicht als Gegenleistung des E dafür angesehen werden, dass die Klägerin die Verpflichtungen aus der Auflage übernommen hat. Wie noch auszuführen sein wird, hat die Klägerin aufgrund der Auflagenschenkung von vornherein nur das mit der Auflage belastete Vermögen --also den Saldobetrag-- erworben (vgl. unten d aa; dort auch Nachweise). Dann wäre es aber --wie die Kläger in ihrer Revisionsbegründung zu Recht ausführen-- widersprüchlich, wenn der Schenkungsbetrag zugleich als Gegenleistung für ein Handeln der Klägerin angesehen würde. Auch zivilrechtlich wird in Fällen der Schenkung unter Auflage --soweit ersichtlich-- nicht vertreten, die "Nettoschenkung" sei als Gegenleistung für die Hinnahme der Auflage anzusehen. Vielmehr spricht § 527 Abs. 1 BGB, wonach der Schenker bei Nichtvollziehung der Auflage die Herausgabe des Geschenks --nur-- insoweit fordern kann, als das Geschenk zur Vollziehung der Auflage hätte verwendet werden müssen, deutlich für das gegenteilige Ergebnis.

45 Bei wertender Betrachtung geht es daher im vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt nicht um eine Gegenleistung oder einen Vorteil. Stattdessen weist die Fallkonstellation eine wesentlich größere Nähe zu Sachverhalten auf, für die die Rechtsprechung entschieden hat, dass es für den Sonderausgaben- bzw. Spendenabzug auf die Herkunft der vom Steuerpflichtigen eingesetzten Mittel nicht ankommt (vgl. zu Spenden Senatsurteil vom 23. Mai 1989 X R 17/85, BFHE 157, 516, BStBl II 1989, 879, unter 1.a; zu Sonderausgaben allgemein vgl. BFH-Urteile vom 13. August 1971 VI R 171/68, BFHE 103, 350, BStBl II 1972, 57, und vom 15. März 1974 VI R 252/71, BFHE 112, 262, BStBl II 1974, 513).

46 cc) Dieses Ergebnis steht nicht im Widerspruch zu dem Senatsurteil in BFHE 172, 362, BStBl II 1993, 874. Dort hat der Senat zwar unter 1.c formuliert, dem Abzug einer dem Erben in einem Vermächtnis auferlegten Zahlung als Spende stehe entgegen, dass sie unmittelbar und ursächlich mit einem vom Erblasser gewährten wirtschaftlichen Vorteil zusammenhänge; deshalb fehle es wirtschaftlich an einer Aufwendung des Erben. Diese Formulierung beruhte indes darauf, dass beim seinerzeitigen Stand der rechtsdogmatischen Entwicklung noch nicht hinreichend deutlich zwischen den Merkmalen der Unentgeltlichkeit (Fehlen einer Gegenleistung) einerseits und der fehlenden wirtschaftlichen Belastung andererseits unterschieden wurde. Der Senat stellt daher klar, dass die Ausführungen in seinem Urteil in BFHE 172, 362, BStBl II 1993, 874 (unter 1.c) allein die wirtschaftliche Belastung des Erben betreffen.

47 d) Unter den besonderen Umständen des Streitfalls wäre bei Annahme einer Schenkung unter Auflage auch eine wirtschaftliche Belastung zu bejahen.

48 aa) Grundsätzlich dürfen allerdings nur solche Abflüsse als Sonderausgaben --und damit auch als Spenden-- berücksichtigt werden, durch die der Steuerpflichtige tatsächlich und endgültig wirtschaftlich belastet ist (vgl. zuletzt Senatsurteile vom 21. Juli 2016 X R 43/13, BFHE 255, 27, BStBl II 2017, 256, Rz 15, und vom 13. März 2018 X R 25/15, BFHE 262, 10, Rz 30, beide m.w.N.). Beispielsweise ist ein Erbe, der mit einem Vermächtnis zugunsten einer spendenempfangsberechtigten Körperschaft beschwert ist, durch die Zuwendung des vermachten Betrages an die Körperschaft nicht wirtschaftlich belastet, weil er von vornherein nur das mit der Vermächtnisforderung belastete Vermögen erworben hat (Senatsurteil in BFHE 172, 362, BStBl II 1993, 874, unter 1.c).

49 Nach diesen Grundsätzen wäre eine wirtschaftliche Belastung der Klägerin zu verneinen, weil sie --nicht anders als ein mit einem Vermächtnis beschwerter Erbe-- von vornherein nur den mit der Auflage belasteten Schenkungsgegenstand erworben hat, d.h. den Saldobetrag, der sich ergibt, wenn man vom Bruttobetrag der Geldschenkung (400.000 EUR) den Wert der gleichfalls in Geld zu erbringenden Auflagen (130.000 EUR) abzieht.

50 bb) Im Streitfall folgt aber aus § 26b EStG, dass die unstreitig bei E gegebene wirtschaftliche Belastung mit den an die beiden Vereine überwiesenen Beträgen der mit ihm zusammenveranlagten Klägerin zugerechnet wird.

51 Gemäß § 26b EStG werden bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten die Einkünfte, die die Ehegatten erzielt haben, zusammengerechnet, den Ehegatten gemeinsam zugerechnet und, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, die Ehegatten sodann gemeinsam als Steuerpflichtiger behandelt. Wenn Ehegatten daher im Bereich des Sonderausgabenabzugs gemeinsam als ein Steuerpflichtiger behandelt werden, spricht bereits der Wortlaut dieser Vorschrift klar dafür, dass es für die Spendenabzugsberechtigung nicht darauf ankommen kann, welcher der zusammenveranlagten Ehegatten durch die Zuwendung wirtschaftlich belastet ist. Das vom FG angenommene gegenteilige Ergebnis lässt sich weder daraus ableiten, dass in § 10b EStG "etwas anderes vorgeschrieben" wäre, noch besteht hier ein Bedürfnis für eine teleologische Reduktion des Gesetzeswortlauts des § 26b EStG.

52 Im Gegenteil hat sich der Senat schon in seiner bisherigen Rechtsprechung für eine ehegattenübergreifende Betrachtung der wirtschaftlichen Belastung beim Spendenabzug ausgesprochen. So fehlt es an der wirtschaftlichen Belastung u.a., wenn ein Ehegatte unter dem Verwendungszweck "Förderung des Denkmalschutzes" eine (Durchlauf-)Spende an eine öffentliche Stelle leistet, die die Spende an den anderen --mit dem spendenden Ehegatten zusammenveranlagten-- Ehegatten weiterleiten muss, damit dieser ein ihm gehörendes, unter Denkmalschutz stehendes Einfamilienhaus, das die Eheleute gemeinsam bewohnen, erhalten kann (Senatsurteil in BFHE 164, 235, BStBl II 1991, 690). In dieser Entscheidung hat der Senat formuliert, aus dem systematischen Zusammenhang zwischen § 10b Abs. 1, § 26b EStG einerseits und § 2 Abs. 4 EStG andererseits folge, dass Eheleute für den Spendenabzug als Einheit anzusehen seien. Insbesondere die Frage der wirtschaftlichen Belastung sei einheitlich zu beurteilen.

53 Es ist kein Grund dafür ersichtlich, diese --schon durch den Gesetzeswortlaut angeordnete-- einheitliche Beurteilung auf die *Verneinung* der wirtschaftlichen Belastung zu beschränken. Vielmehr muss dieser erweiterte, beide Eheleute umfassende Betrachtungsrahmen gleichermaßen dann gelten, wenn die unmittelbare Geldbewegung zum Zuwendungsempfänger bei dem einen Ehegatten seinen Ausgang genommen hat, die wirtschaftliche Belastung aber beim anderen Ehegatten liegt. Ähnlich ordnet --für die Anwendung des Gesetzes durch die Finanzverwaltung-- auch R 10.1 der Einkommensteuer-Richtlinien an, dass es im Bereich der Sonderausgaben nicht darauf ankommt, welcher Ehegatte einen bestimmten steuerbegünstigten Betrag geleistet hat.

54 cc) Darin liegt auch kein Widerspruch zu Wertungen des ErbStG.

55 Zwar sind nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG u.a. Verbindlichkeiten aus Auflagen vom steuerpflichtigen Erwerb abzuziehen, so dass insoweit keine Schenkungsteuer anfällt. Die vorstehende Auslegung des einkommensteuerrechtlichen Begriffs der "wirtschaftlichen Belastung" durch den Senat eröffnet aber grundsätzlich keine doppelten Abzugsmöglichkeiten (sowohl bei der Schenkungsteuer als auch bei den Sonderausgaben), weil es bei der Leistung einer Zuwendung in Erfüllung einer Schenkungsauflage gerade an der --für einen Sonderausgabenabzug erforderlichen-- wirtschaftlichen Belastung fehlt (vgl. oben aa). Eine Ausnahme gilt nur dann, wenn es sich bei den Parteien eines Vertrags über eine Schenkung unter Auflage um zusammenveranlagte Ehegatten handelt; dies beruht aber auf der ausdrücklichen gesetzlichen Anordnung in § 26b EStG.

56 Aus demselben Grund steht auch § 29 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG der vom Senat gefundenen Auslegung nicht entgegen. Nach dieser Vorschrift erlischt die Schenkungsteuer rückwirkend, soweit Vermögensgegenstände, die durch einen erbschaft- oder schenkungsteuerbaren Vorgang erworben wurden, innerhalb von 24 Monaten dem Bund, einem Land, einer inländischen Gemeinde oder bestimmten inländischen gemeinnützigen Stiftungen zugewendet werden; dies gilt gemäß Satz 2 der genannten Vorschrift jedoch nicht, soweit für die Zuwendung die Vergünstigung nach § 10b EStG in Anspruch genommen wird. Damit lässt diese Regelung zwar im Ausgangspunkt ein Alternativverhältnis zwischen dem Sonderausgabenabzug nach § 10b EStG und der Schenkungsteuerbegünstigung nach § 29 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG erkennen. Die einkommensteuerrechtliche Sonderregelung des § 26b EStG wird dadurch aber nicht verdrängt.

57 4. Die Sache ist nicht entscheidungsreif, weil noch Feststellungen zu dem von E und der Klägerin tatsächlich verwirklichten Sachverhalt erforderlich sind, die dem FG als Tatsacheninstanz obliegen. Zur Förderung des weiteren Verfahrens weist der Senat --ohne die Bindungswirkung des § 126 Abs. 5 FGO-- auf die folgenden Punkte hin:

58 a) Zur weiteren Sachaufklärung bietet es sich an, dass das FG sich den Bankkontoauszug vorlegen lässt, auf dem die Überweisung der 400.000 EUR ausgewiesen ist. Möglicherweise lässt der dort angegebene Verwendungszweck Rückschlüsse auf den Rechtsgrund der Zahlung (Treuhandabrede oder Schenkung unter Auflage) zu.

59 Auch erscheint denkbar, die damaligen Vertreter der begünstigten Vereine dazu zu befragen, ob es im Vorfeld Äußerungen des E oder der Klägerin im Zusammenhang mit den Zuwendungen gegeben hat. Angesichts der erheblichen Höhe der Zuwendungen dürfte es sich aus Sicht der Vereine um herausragende Vorgänge gehandelt haben, so dass sich die Vereinsvertreter ggf. noch an die damaligen Vorgänge erinnern könnten.

60 b) Die Kläger tragen die Feststellungslast für einen Sachverhalt, der bei ihnen zu einer Steuerminderung führen würde. Objektiv ist nach derzeitigem Sach- und Streitstand keine der beiden Varianten wahrscheinlicher als die andere; auch die Kläger haben im bisherigen Verfahrensverlauf abwechselnd beide Varianten behauptet.

61 c) Sollte sich im zweiten Rechtsgang die Variante "Treuhandabrede" bestätigen, könnte es sich anbieten, den Klägern Gelegenheit zu geben, auf den Namen des E lautende Zuwendungsbestätigungen nachzureichen.

62 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Siehe auch: **Pressemitteilung Nr. 15/19 vom 20.3.2019**