

**Spenden für Stiftungen können auf 2 Schienen laufen**

Spenden an Stiftungen des öffentlichen Rechts sowie bestimmte private Stiftungen mindern als Sonderausgaben bis zu 20.450 € das steuerpflichtige Einkommen. Dieser Höchstbetrag kann von Eheleuten 2-mal beansprucht werden.

Quelle: Wolfgang Büser

**Behandlung von Spenden an gemeinnützige Stiftungen als Sonderausgaben; Zulässigkeit der Verdoppelung des Höchstbetrags für Ehegatten; Zulässigkeit der Verdoppelung des Abzugsbetrags im Falle zusammen veranlagter Ehegatten; Festsetzung der Einkommensteuer unter Berücksichtigung des Höchstbetrags des § 10b Abs. 1 S. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG); Steuerliche Abzugsfähigkeit von Spenden und Mitgliedsbeiträgen**

**Gericht:** BFH

**Datum:** 03.08.2005

**Aktenzeichen:** XI R 76/03

**Entscheidungsform:** Urteil

**Referenz:** JurionRS 2005, 24865

**ECLI:** [keine Angabe]

**Verfahrensgang:**

vorgehend:

FG Köln - 15.10.2003 - AZ: 14 K 4553/01

**Rechtsgrundlagen:**

§ 10b Abs. 1 S. 3 EStG

§ 10b Abs. 2 S. 1 EStG

§ 26b EStG

Art. 3 Abs. 1 GG

Art. 6 Abs. 1 GG

**Fundstellen:**

BFHE 211, 128 - 137

BB 2005, 2734 (amtl. Leitsatz)

BFH/NV 2006, 160-163 (Volltext mit amtl. LS)

BStBl II 2006, 121-125 (Volltext mit amtl. LS)

DB 2005, VI Heft 49 (amtl. Leitsatz)

DB 2005, 2666 (amtl. Leitsatz)

DStR 2005, VIII Heft 49 (Volltext mit amtl. LS)

DStR 2006, 505-507 (Urteilsbesprechung von Jochen Maier)

DStRE 2006, 10-13 (Volltext mit aml. LS)  
DStZ 2006, 3 (Kurzinformation)  
EStB 2006, 12 (Volltext mit aml. LS u. Anm.)  
FAErb 2006, 70  
FamRB 2006, 31  
FR 2006, 230  
FR 2006, 435  
GStB 2006, 1-2  
HFR 2006, 258-261 (Volltext mit aml. LS u. Anm.)  
INF 2006, 4-5  
KÖSDI 2006, 14932 (Kurzinformation)  
KSR direkt 2006, 3-4  
NJW-RR 2006, 1010-1013 (Volltext mit aml. LS)  
NWB 2005, 4110 (Kurzinformation)  
NWB 2006, 2559 (Kurzinformation)  
NWB 2007, 2118-2119 (Volltext)  
NWB direkt 2005, 5  
RdW 2006, XVI Heft 6 (aml. Leitsatz)  
SJ 2006, 7-8  
stak 2006  
StB 2006, 2  
StBW 2005, 2  
STFA 2006, 27-29  
StuB 2005, 1060  
WISO-SteuerBrief 2006, 1  
Jurion-Abstract 2005, 218705 (Zusammenfassung)

---

### **BFH, 03.08.2005 - XI R 76/03**

#### **Tenor:**

Der zusätzliche Abzugshöchstbetrag des § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG in Höhe von 40.000,00 DM bzw. 20.450,00 EUR steht bei zusammen veranlagten Ehegatten jedem Ehegatten einzeln zu.

## Tatbestand

### 1 I.

Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) werden als Eheleute zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Im Streitjahr 2000 betrug ihr Gesamtbetrag der Einkünfte 257.775,00 DM.

- 2 In ihrer Einkommensteuererklärung 2000 machten die Kläger neben Spenden für mildtätige Zwecke in Höhe von 13.000,00 DM sowie Spenden für kirchliche und gemeinnützige Zwecke in Höhe von 12.360,00 DM auch eine Zahlung an die "T-Stiftung" (Stiftung) in Höhe von insgesamt 50.000,00 DM als Sonderausgaben geltend. Die Zahlung an die Stiftung hatten die Kläger durch Übersendung eines Schecks vorgenommen, dem ein von beiden Klägern unterzeichnetes Begleitschreiben vom 11. November 2000 beigelegt war. Dieses lautete:

*"Sehr geehrte Herren,*

*Ihre Aufgaben möchten wir materiell unterstützen. Wir möchten daher eine Zustiftung von je 25.000,00 DM leisten. Über den Gesamtbetrag von 50.000,00 DM fügen wir einen Scheck bei. Auflagen irgendwelcher Art sind mit diesen Zustiftungen nicht verbunden."*

- 3 Der übersandte Scheck wurde zu Lasten eines Girokontos des Klägers eingelöst. In zwei Zuwendungsbestätigungen vom 17. November 2000 bescheinigte die Stiftung den Klägern, dass die Zuwendungen in Höhe von jeweils 25.000,00 DM nur für mildtätige Zwecke verwendet werden.
- 4 Im geänderten Einkommensteuerbescheid 2000 vom 25. Juli 2003 erkannte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die geltend gemachten Spenden nur in Höhe von insgesamt 65.778,00 DM als Sonderausgaben an. Er berücksichtigte dabei die Spenden an die Stiftung im Rahmen der allgemeinen Höchstbeträge nach § 10b Abs. 1 Sätze 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Höhe von 418,00 DM und im Rahmen der zusätzlichen Abzugsmöglichkeit nach § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG in Höhe von weiteren 40.000,00 DM. Das Einspruchsverfahren hatte hinsichtlich des Spendenabzugs keinen Erfolg.
- 5 Mit ihrer Klage machten die Kläger geltend, die Regelung des § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG sei verfassungskonform dahin gehend auszulegen, dass der Abzugshöchstbetrag nach Satz 3 der Vorschrift in Höhe von 40.000,00 DM bei zusammen veranlagten Ehegatten zwei Mal, d.h. jedem Ehegatten zu gewähren sei.
- 6 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab (vgl. Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2004, 255). § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG sei zwar bei zusammen veranlagten Ehegatten verfassungskonform dahin gehend auszulegen, dass der zusätzliche Abzugshöchstbetrag von 40.000,00 DM --bzw. 20.450,00 EUR ab dem 1. Januar 2002-- jedem der Ehegatten eigenständig und nicht nur den Ehegatten gemeinsam zustehe. Diese Auslegung ver helfe der Klage aber nicht zum Erfolg, weil die Zuwendung an die Stiftung ausschließlich aus dem geldwerten Vermögen des Klägers abgeflossen sei. Das Begleitschreiben der Kläger vom 11. November 2000 reiche nicht aus, um bei der Klägerin einen Vermögensabfluss in Höhe von 25.000,00 DM annehmen zu können.
- 7 Mit ihrer Revision tragen die Kläger zum einen vor, die Auslegung des § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG durch das FG greife zu kurz. Nur die Auslegung im Sinne einer Verdoppelung des maximalen Abzugsbetrages bei zusammen veranlagten Ehepaaren werde dem Umstand gerecht, dass zu der durch Art. 6 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) geschützten selbstverantwortlichen Lebensführung auch der freie Entschluss der Ehegatten gehöre, Kinder zu haben, und zu entscheiden, dass der eine Ehepartner allein das Familieneinkommen erwirtschaftete und der andere sich der Kinderbetreuung widme. Dem stehe auch kein Umkehrschluss aus § 10b Abs. 2 Satz 1 EStG entgegen; im Gegenteil werde damit erst die Systemkonformität zu § 10b Abs. 2 Satz 1 EStG hergestellt. Davon, ob ein Oder-Konto eingerichtet sei oder nur Haushaltsgeld gewährt werde,

könne die Abzugsmöglichkeit des § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG zudem nicht abhängen; denn auch im letzteren Fall sei die Ehe als Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft anzusehen.

- 8 Zum anderen sei die Annahme des FG, die Klägerin sei durch die Zuwendungen nicht belastet, aus tatsächlichen und rechtlichen Gründen unzutreffend. Insbesondere stelle sich die Frage des Drittaufwands und der Mittelherkunft beim Sonderausgabenabzug gemäß § 26b EStG nicht. Aus dem Leitbild der Ehe als Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft folge, dass das Vermögen faktisch als gemeinschaftliches anzusehen sei und somit auch die Klägerin belastet sei, und zwar unabhängig von der Einrichtung eines Oder-Kontos. Zumindest sei eine Zahlung der Klägerin unter dem Gesichtspunkt des abgekürzten Zahlungsweges anzunehmen. In der gemeinsamen Spendenerklärung liege zugleich eine konkludente Schenkung des Klägers an die Klägerin.
- 9 Die Kläger beantragen,  
die Vorentscheidung sowie die Einspruchsentscheidung vom 13. Juli 2001 aufzuheben und den geänderten Einkommensteuerbescheid 2000 vom 25. Juli 2003 dahin gehend zu ändern, dass Spenden in Höhe von insgesamt 75.360,00 DM als Sonderausgaben berücksichtigt werden.
- 10 Das FA beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.
- 11 Zur Begründung führt es aus:
- 12 Der Wortlaut der Vorschrift sei eindeutig. Da § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG im Gegensatz z.B. zu § 10b Abs. 2 Satz 1 EStG für zusammen veranlagte Ehegatten ausdrücklich keine eigenständige Regelung vorsehe, sei gemäß § 26b EStG i.V.m. § 2 Abs. 4 EStG von der "Einheit der Ehegatten beim Sonderausgabenabzug" auszugehen. Diese Einheit bedeute, dass Vergünstigungen von Ehegatten nur einmal in Anspruch genommen werden könnten, wenn das Gesetz nicht ausdrücklich eine andere Regelung getroffen habe, und dass sämtliche Sonderausgaben der Ehegatten einheitlich zu erfassen seien, unabhängig davon, wer den abziehbaren Aufwand schulde und tatsächlich leiste.
- 13 Die Auslegung des FG verstoße gegen den erkennbaren Willen des Gesetzgebers. Sonderausgaben seien in der Ehe regelmäßig nicht personen- sondern ehebezogen. Entscheidungen über Sonderausgaben würden von den Ehegatten in der Regel nicht isoliert von jedem allein getroffen; dies zeige gerade der Streitfall. Es fehle insoweit auch an einer Regelung wie in § 10b Abs. 2 Satz 1 EStG .
- 14 Der mit dem Gesetz verfolgte Zweck werde auch erreicht, wenn der hohe Abzugsbetrag von 40.000,00 DM bzw. 20.450,00 EUR bei zusammen veranlagten Ehegatten nur einmal zur Verfügung stehe.
- 15 Es stehe den Klägern frei, durch die Wahl der getrennten Veranlagung dafür zu sorgen, dass jedem der Abzugsbetrag von 40.000,00 DM bzw. 20.450,00 EUR zustehe. Die Regelung des Gesetzes verhalte sich der allgemeinen Tendenz nach eheneutral, denn die Kläger würden durch den Splittingtarif des § 32a Abs. 5 EStG grundsätzlich begünstigt.

## Entscheidungsgründe

### 16 II.

Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und entsprechend dem Klagebegehren zur Festsetzung der Einkommensteuer für das Streitjahr 2000 unter Berücksichtigung des Höchstbetrages des § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG für jeden der Kläger (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die Vorschrift zwar zutreffend

dahin gehend ausgelegt, dass der Höchstbetrag des § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG jedem der Ehegatten zusteht. Es hat die Klage aber zu Unrecht mit der Begründung abgewiesen, dass die Mittel für die Zuwendung von zwei Mal 25.000,00 DM ausschließlich aus dem Vermögen des Klägers abgeflossen seien.

**17**      **1.**

Ausgaben zur Förderung mildtätiger, kirchlicher, religiöser, wissenschaftlicher und der als besonders förderungswürdig anerkannten gemeinnützigen Zwecke sind nach § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG bis zur Höhe von insgesamt 5 vom Hundert des Gesamtbetrages der Einkünfte oder 2 vom Tausend der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter als Sonderausgaben abzugsfähig. Nach § 10b Abs. 1 Satz 2 EStG erhöht sich für wissenschaftliche, mildtätige und als besonders förderungswürdig anerkannte kulturelle Zwecke der Vomhundertsatz von 5 um weitere 5 vom Hundert. Zuwendungen an Stiftungen des öffentlichen Rechts und an nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes befreite Stiftungen des privaten Rechts zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke i.S. der §§ 52 bis 54 der Abgabenordnung (AO 1977) mit Ausnahme der Zwecke, die nach § 52 Abs. 2 Nr. 4 AO 1977 gemeinnützig sind, sind gemäß § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG darüber hinaus bis zur Höhe von 40.000,00 DM bzw. 20.450,00 EUR ab dem 1. Januar 2002 abziehbar.

**18**      § 10b Abs. 2 Satz 1 EStG sieht für den Bereich der Zuwendungen an politische Parteien ausdrücklich eine Verdoppelung des steuerlich abzugsfähigen Höchstbetrages im Falle der Zusammenveranlagung von Ehegatten vor.

**19**      **2.**

Zutreffend hat das FG § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG dahin gehend ausgelegt, dass bei Zuwendungen von zusammen veranlagten Ehegatten an eine der dort genannten begünstigten Stiftungen der zusätzliche Höchstbetrag von 40.000,00 DM bzw. 20.450,00 EUR jedem der Ehegatten eigenständig zusteht. Diese Auslegung ist nach dem Gesetzeswortlaut und dem Gesetzeszusammenhang möglich, entspricht dem Gesetzeszweck und beachtet verfassungsrechtliche Vorgaben.

**20**      a)

Dem Wortlaut des § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG lässt sich nicht entnehmen, ob der genannte Betrag im Falle zusammen veranlagter Ehegatten diesen nur einmal zusammen oder jedem der Ehegatten einmal in voller Höhe zustehen soll; beide Auslegungen sind --insbesondere im Vergleich zu § 10b Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG (vgl. sogleich unter b)-- möglich.

**21**      b)

Ein Vergleich mit den anderweitigen Regelungen des § 10b EStG spricht dafür, den Abzugsbetrag jedem der Ehegatten einmal in voller Höhe zuzuerkennen.

**22**      Soweit in § 10b Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG die Höhe des Spendenabzugs auf 5 bzw. 10 vom Hundert des Gesamtbetrages der Einkünfte beschränkt wird, führt diese relative Beschränkung dazu, dass sich der Spendenabzug nach der Summe der von beiden Ehegatten erzielten Einkünfte richtet. Der mögliche Abzugsbetrag nach den Sätzen 1 und 2 der Vorschrift nimmt somit Bezug auf die Einkunftsverhältnisse beider Ehepartner. Dies spricht dafür, auch § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG dahin gehend auszulegen, dass der --als absoluter Wert ausgestaltete-- zusätzliche maximale Abzugsbetrag in Bezug zu jedem der Ehepartner als eigenständigem Steuerpflichtigen zu sehen ist. Entsprechendes gilt für einen Vergleich mit der in § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG genannten alternativen Beschränkung, die auf die Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter Bezug nimmt; auch hier steigen die Abzugsbeträge, wenn beide Ehepartner beispielsweise gewerbliche Einkünfte erzielen.

- 23** Aus dem Fehlen einer ausdrücklichen Anordnung für zusammen veranlagte Ehegatten folgt jedenfalls nicht, dass der Abzugsbetrag Ehegatten insgesamt nur einmal zustehen kann. Die Ausgestaltung als absoluter Betrag trägt lediglich dem Gesichtspunkt Rechnung, dass jeder Bürger den gleichen Betrag --unabhängig von seinen individuellen Einkommensverhältnissen-- für gemeinnützige Zwecke i.S. des § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG steuerlich wirksam spenden könnte (zur Problematik der Progressionswirksamkeit des Spendenabzugs vgl. Seer, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft --DStJG-- 26, S. 11, 40 ff., m.w.N., und S. 47 Ziff. 12-14 einerseits und Kirchhof, DStJG 26, S. 1, 5, sowie Geserich in DStJG 26, S. 245, 248 f., 255 andererseits). Aus diesem Gesetzeszweck heraus ist es geradezu geboten, die Vorschrift dahin gehend auszulegen, dass jeder Ehepartner seinen eigenen Anspruch auf Nutzung des Abzugsbetrages in voller Höhe hat.
- 24** Dass § 10b Abs. 2 Satz 1 EStG bei Mitgliedsbeiträgen und Spenden an politische Parteien für den Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten ausdrücklich eine Verdoppelung des Abzugshöchstbetrages vorsieht, legt zwar bei einem Umkehrschluss die Annahme nahe, der Gesetzgeber habe im Falle zusammen veranlagter Ehepartner keine Verdoppelung des zusätzlichen Abzugsbetrages auf bis zu 80.000,00 DM bzw. 40.900,00 EUR gewollt. Eine derartige Verdoppelung sieht die vom FG vorgenommene Auslegung der Vorschrift aber auch nicht vor. Danach soll der Zusatzbetrag nur jedem der Ehepartner für sich in Höhe von bis zu 40.000,00 DM bzw. 20.450,00 EUR zustehen; keiner kann aber für seine Spende noch "unverbrauchte Abzugsbeträge" des anderen beanspruchen. Der Umkehrschluss aus § 10b Abs. 2 Satz 1 EStG spricht damit nicht dagegen, bei der Anwendung des zusätzlichen Abzugshöchstbetrages nach § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG zusammen veranlagte Ehegatten als selbstständige Steuerpflichtige anzusehen, die jeder für sich den zusätzlichen Höchstbetrag in Anspruch nehmen können.
- 25** c)
- § 26b EStG steht einer solchen Auslegung nicht entgegen. Nach dieser Vorschrift 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 --etwa bei der Berücksichtigung der Sonderausgaben gemäß § 2 Abs. 4 EStG -- gemeinsam als Steuerpflichtiger behandelt (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 20. Februar 1991 X R 191/87 , BFHE 164, 235, BStBl II 1991, 690).
- 26** Aus dieser "Einheit der Ehegatten beim Sonderausgabenabzug" folgt indes nicht, dass Ehegatten nur die Beträge steuerlich als Sonderausgaben abziehen können, die auch bei Ledigen zu berücksichtigen sind. So findet beispielsweise bei den Vorsorgeaufwendungen ( § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG ) durchgehend eine Verdoppelung der Abzugsbeträge statt, ebenso beim Abzug von Zuwendungen an politische Parteien gemäß § 10b Abs. 2 Satz 1 EStG . Bei den Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung ( § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG ) steht der Abzugsbetrag jedem Ehepartner einzeln zu. Andere Sonderausgaben sind in der jeweiligen geleisteten Höhe abziehbar (Kirchensteuer und Steuerberatkungskosten gemäß § 10 Abs. 1 Nrn. 4 und 6 EStG ); die Beschränkung des Abzugs von Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten ( § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG ) gilt für jede einzelne Unterhaltsverpflichtung gesondert.
- 27** Ist aber § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG dahin gehend auszulegen, dass der Abzugsbetrag im Falle zusammen veranlagter Ehegatten jedem der Ehepartner gesondert zusteht, so ist damit zugleich i.S. des § 26b EStG etwas "anderes vorgeschrieben".
- 28** d)
- Die vom FG vorgenommene Auslegung entspricht dem Gesetzeszweck. Mit dem Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen vom 14. Juli 2000 (BStBl I 2000, 1192), mit dem die in § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG geschaffene erweiterte Abzugsfähigkeit von Zuwendungen für steuerbefreite gemeinnützige Stiftungen des privaten Rechts eingeführt wurde, sollten die steuerlichen Rahmenbedingungen für Stiftungen verbessert werden. Der Gesetzgeber ging davon

aus, es fehlten in Deutschland insbesondere ausreichende steuerliche Anreize für Stifter (vgl. Gesetzentwurf, BTDrucks 14/2340, 1, sowie Beschlussempfehlung und Bericht des Ausschusses für Kultur und Medien, BTDrucks 14/3010, 2). Die Änderung des § 10b Abs. 1 EStG bezweckt deshalb eine Förderung von gemeinnützigen Stiftungen durch Gewährung eines erhöhten Sonderausgabenabzugs *beim Stifter* (vgl. BTDrucks 14/2340, 5). Insgesamt sollten durch die Gesetzesänderungen in der Abgabenordnung, im Einkommensteuer- sowie Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz die Anreize für Zuwendungen potentieller Stifter gerade mittlerer Summen deutlich erhöht und damit Anreize für eine "Stiftungskultur" in Deutschland geschaffen werden (vgl. BTDrucks 14/3010, 2).

- 29** Es ist kein sachlicher Grund ersichtlich, verheiratete und zusammen veranlagte Spender grundsätzlich anders zu behandeln als verheiratete und nicht zusammen veranlagte Spender oder Spender, die in einer nicht ehelichen Lebensgemeinschaft zusammen leben. Jeder Ehepartner kann individuelle Motive haben und unterschiedliche Zweckzwecke bei ganz verschiedenartigen Stiftungen verfolgen; er hat darauf Anspruch, insoweit für seine Person nicht schlechter gestellt zu werden als ein lediger Spender. Geht die Förderung der Stiftungen nach der Konzeption des Gesetzgebers von steuerlichen Anreizen für die einzelnen Spender aus, so hat jeder Spender darauf Anspruch, dass seine Zuwendung nach den gleichen Maßstäben steuerlich gefördert wird, wie die Zuwendungen anderer Spender. Für jeden Ehepartner muss danach insbesondere der volle Abzugsbetrag von 40.000,00 DM bzw. 20.450,00 EUR zur Verfügung stehen. Dem FA kann nicht darin gefolgt werden, dass die mit dem Abzugsbetrag verfolgte Anreizwirkung die gleiche ist, wenn sich das maximale Abzugsvolumen bei Ehegatten halbiert. Hätten die Kläger im Streitfall unterschiedlichen Stiftungen jeweils 25.000,00 DM zugewendet, so wäre offenkundig, dass der Vorschrift nicht entnommen werden kann, dass eine oder beide Spenden der Höhe nach nur beschränkt zu berücksichtigen wären.
- 30** Dass dem Steuergesetzgeber bei der Regelung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Spenden und Mitgliedsbeiträgen als freiwilligen und damit vermeidbaren --aber gesetzlich erwünschten-- Privataufwendungen ein weiter Gestaltungsspielraum zusteht (vgl. zurückhaltend Kirchhof, DStJG 26, S. 1, 5; Gieseler, DStJG 26, S. 245, 261) entbindet den Gesetzgeber nicht von dem Gebot, eine einmal getroffene Entscheidung im Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen. Zutreffend hat das FG darauf hingewiesen, dass der Gesetzgeber mit § 10b EStG eine Minderung der Leistungsfähigkeit durch gemeinnützige Zuwendungen anerkennt und dadurch das Leistungsfähigkeitsprinzip inhaltlich konkretisiert hat und dass diese Entscheidung auch im Gesetzesvollzug und von der Rechtsprechung folgerichtig umzusetzen ist (Kirchhof, DStJG 26, S. 1, 5), wenn für vergleichbare Sachverhalte offene steuerliche Tatbestandsmerkmale durch Auslegung zu konkretisieren sind (vgl. BFH-Urteil vom 14. November 2000 VI R 62/97, BFHE 193, 444 [BFH 14.11.2000 - VI R 62/97], BStBl II 2001, 491, m.w.N.).
- 31** **3.**
- Die vom FA vorgenommene Auslegung des § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG, wonach der zusätzliche Abzugsbetrag in Höhe von 40.000,00 DM bzw. 20.450,00 EUR zusammen veranlagten Ehegatten nur einmal und gemeinsam zustehen soll, würde die Kläger gegenüber verheirateten und nicht zusammen veranlagten Spendern oder Spendern, die in einer nicht ehelichen Lebensgemeinschaft zusammen leben, erheblich benachteiligen. Sachliche Gründe, die eine solche Benachteiligung rechtfertigen könnten, sind nicht erkennbar. Auch das FA führt hierzu nichts an.
- 32** Die Benachteiligung würde die Kläger in ihren Grundrechten auf Gleichbehandlung ( Art. 3 Abs. 1 GG, vgl. z.B. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 9. November 1988 1 BvR 243/86, BVerfGE 79, 106 [BVerfG 09.11.1988 - 1 BvR 243/86], BStBl II 1989, 938) und auf Schutz ihrer Ehe und Familie (Art. 6 Abs. 1 GG) verletzen (vgl. Kirchhof in Kirchhof, Einkommensteuergesetz, 5. Aufl., § 10b Rdnr. 52; Kröger, Deutsches Steuerrecht 2001, 426; Gieseler, DStJG 26, S. 245, 261).
- 33** Das Diskriminierungsverbot des Art. 6 Abs. 1 GG steht jeder belastenden Differenzierung entgegen, die an die Existenz einer Ehe anknüpft; eine Benachteiligung liegt auch vor, wenn Ehepartner

wegen ihrer Ehe von Steuerentlastungen ausgeschlossen werden (vgl. z.B. BVerfG-Beschluss vom 10. November 1998 2 BvR 1057/91 , 2 BvR 1226/91, 2 BvR 980/91, BVerfGE 99, 216, BStBl II 1999, 182, m.w.N.). Nach der Auffassung des FA sollen sich die Zuwendungen der Kläger aber allein deshalb steuerlich geringer auswirken, weil sie verheiratet sind und zusammen veranlagt werden. Das wäre mit den Grundrechten der Kläger nicht zu vereinbaren.

- 34** Zu Recht hat das FG das bei zusammen veranlagten Ehegatten anzuwendende Ehegattensplitting nicht als geeignet angesehen, verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Gesetzesauslegung durch das FA auszuräumen. Das Ehegattensplitting stellt eine an dem Schutzgebot des Art. 6 Abs. 1 GG und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Ehepaare ( Art. 3 Abs. 1 GG ) orientierte sachgerechte Besteuerung dar (BFH-Beschluss vom 20. September 2002 III B 40/02 , BFH/NV 2003, 157; zum Realsplitting vgl. BFH-Beschluss vom 13. März 1995 X B 158/94 , BFH/NV 1995, 777). Es ist nicht geeignet, ehebedingte steuerliche Nachteile zu kompensieren (vgl. auch BVerfG-Beschluss vom 10. November 1998 in BVerfGE 99, 216, BStBl II 1999, 182, unter B II. 3.). Der Gesetzgeber hat durch die Besteuerung der Alleinstehenden mit dem Grundtarif und der Verheirateten mit dem Splittingtarif diese bei gleicher Leistungsfähigkeit (nur) gleichmäßig belastet.
- 35** Nach der Rechtsprechung des BVerfG ist zwar eine gesetzliche Benachteiligung von Ehegatten gegenüber Ledigen hinzunehmen, wenn die allgemeine Tendenz des Gesetzes auf Gleichbehandlung ausgeht und die Ehegatten teilweise begünstigt, teilweise benachteiligt werden, die Regelung im Ganzen sich aber vorteilhaft oder zumindest eheneutral auswirkt und wenn die gesetzlichen Vorteile denen zugute kommen, die zu den von der Benachteiligung Betroffenen gehören (vgl. BFH-Beschluss vom 21. Dezember 2000 XI B 75/99 , BFH/NV 2001, 773, m.w.N.). Die Forderung der Eheneutralität der Regelung bezieht sich dabei auf den jeweils geregelten Sachkomplex; nur insoweit ist die gebotene Gesamtbetrachtung und Abwägung möglich. Dass sich die Regelung des § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG in der vom FA vertretenen Auslegung, die eine Halbierung des maximalen Abzugsvolumens bei zusammen veranlagten Ehepartnern zur Folge hätte, eheneutral verhielte, ist erkennbar nicht gegeben.
- 36** Etwaigen Bedenken wegen der mit der hier vorgenommenen Auslegung verbundenen Steuerausfälle wäre durch eine generelle Absenkung des Anreizbetrages in Höhe von derzeit 40.000,00 DM bzw. 20.450,00 EUR leicht zu begegnen (gewesen).
- 37** Lässt eine Norm unter Berücksichtigung von Wortlaut, Entstehungsgeschichte, Zweck und Gesetzeszusammenhang mehrere Deutungen zu, von denen nur eine zu einem verfassungsgemäßen Ergebnis führt, so ist diejenige Auslegung geboten, die mit dem GG in Einklang steht (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 6. November 2002 XI R 42/01 , BFHE 200, 560 [BFH 06.11.2002 - XI R 42/01] , BStBl II 2003, 257, m.w.N.). Im Ergebnis ist § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG danach auch unter Beachtung des Gebots der Folgerichtigkeit verfassungskonform dahin gehend auszulegen, dass Ehegatten auch bei Zusammenveranlagung den zusätzlichen Abzugshöchstbetrag in Höhe von 40.000,00 DM bzw. 20.450,00 EUR einzeln geltend machen dürfen. Nur dadurch kann eine Belastungsgleichheit zwischen verheirateten und zusammen veranlagten Spendern einerseits und verheirateten und nicht zusammen veranlagten Spendern sowie Spendern, die in einer nicht ehelichen Lebensgemeinschaft zusammen leben, hergestellt werden.
- 38** **4.**
- Soweit die Kläger darüber hinausgehend eine Verdoppelung des Abzugsbetrages im Falle zusammen veranlagter Ehegatten begehren, kann dem auch nach Auffassung des erkennenden Senats nicht gefolgt werden. Eine solche Verdoppelung ließe sich nicht mehr mit dem Wortlaut des Gesetzes vereinbaren.
- 39** Voraussetzungen für eine analoge Anwendung der in § 10b Abs. 2 Satz 1 EStG vorgenommenen Verdoppelung wäre das Vorliegen einer Lücke im Gesetz in Form einer planwidrigen Unvollständigkeit (vgl. BFH-Urteil vom 8. September 1994 IV R 85/93 , BFHE 175, 451,



BStBl II 1995, 67). Eine solche Lücke ist jedoch nicht gegeben, wenn die Vorschrift im oben dargestellten Sinne ausgelegt wird. Dem Gesichtspunkt der Belastungsgleichheit wird ausreichend dadurch Rechnung getragen, dass auf die Verhältnisse des einzelnen Ehegatten abgestellt wird.

**40**      **5.**

Zu Unrecht hat das FG den Spendenabzug zum Teil mit der Begründung versagt, die Zuwendungen an die Stiftung in Höhe von 50.000,00 DM seien ausschließlich aus dem geldwerten Vermögen des Klägers abgeflossen.

**41**      Nach der Rechtsprechung des BFH (Urteile vom 24. Januar 1958 VI 9/56 S, BFHE 66, 197, BStBl III 1958, 77, und vom 22. März 1967 VI R 300/66 , BFHE 89, 69, BStBl III 1967, 596) werden Ehegatten beim Abzug von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen als Einheit behandelt. Diese einheitliche Betrachtungsweise ergibt sich bei der Zusammenveranlagung von Eheleuten aus § 26b EStG , nach dem das Einkommen beider Ehegatten --und damit auch diese einkommensmindernden Aufwendungen-- als Ganzes zu erfassen sind. Der Gesetzgeber ist bei der Neuregelung der Ehegattenbesteuerung im Jahre 1957 bewusst von der Ehe als einer Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft ausgegangen, in der es üblich ist, dass jeder Ehegatte entsprechend seinen Einkünften und Vermögensverhältnissen zu den Lebenshaltungskosten beisteuert. Bei den vielen Gegebenheiten und Möglichkeiten, wie sie die Verpflichtungen in der Ehe mit sich bringen, hielt der Gesetzgeber es nicht für vertretbar, die zu den Lebenshaltungskosten zählenden Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen nur dem Ehegatten zuzurechnen, der sie aus seinen Mitteln geleistet hat. Ausgaben des einen Ehegatten sind daher ohne weiteres auch als solche des anderen Ehegatten anzusehen (vgl. BFH-Urteile in BFHE 89, 69, BStBl III 1967, 596; vom 12. Oktober 1994 X R 260/93, BFHE 175, 563, BStBl II 1995, 119, und in BFHE 164, 235, BStBl II 1991, 690; BFH-Beschluss vom 27. Mai 2002 III B 159/01 , BFH/NV 2002, 1298; vgl. auch Gieseler in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, Stand Juni 2005, § 10b Rdnr. Ba 65). Dem folgt auch die Finanzverwaltung (R 86a der Einkommensteuer-Richtlinien 2001 ).

**42**      Danach ist die Revision begründet. Aus den Feststellungen des FG ergibt sich, dass im Streitfall sowohl der Kläger als auch die Klägerin jeweils einen Betrag in Höhe von 25.000,00 DM der Stiftung zukommen lassen wollten und dass die betreffenden Geldbeträge aus dem Vermögen der Kläger in das der Stiftung transferiert worden sind. Unerheblich ist demgegenüber, ob die Zuwendungen an die Stiftung ausschließlich aus dem Vermögen des Klägers abgeflossen sind.

**43**      Die Berechnung der Steuer überträgt der Senat gemäß § 121 Satz 1 i.V.m. § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO dem FA.

**44**

---

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus - insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet.