




Gericht:	Finanzgericht Berlin-Brandenburg 16. Senat
Entscheidungsdatum:	30.03.2022
Streitjahre:	2015, 2016, 2017
Aktenzeichen:	16 K 2215/20
ECLI:	ECLI:DE:FGBE:2022:0330.16K2215.20.00
Dokumenttyp:	Urteil
Quelle:	
Normen:	§ 10b Abs 1 EStG 2009, § 4 Abs 1 EStG 2009, § 4 Abs 3 EStG 2009, § 6 Abs 1 Nr 1 S 3 EStG 2009, § 6 Abs 1 Nr 2 S 1 EStG 2009 ... mehr

Bilderschenkungen eines Kunstmalers an ein Museum nicht steuerwirksam

Leitsatz

1. Werke eines Künstlers sind dessen notwendiges Betriebsvermögen. Ausnahmen von dieser tatsächlichen Vermutung bedürfen einer nachvollziehbaren Dokumentation schon bei der Schaffung des Werkes.([Rn.21](#))
2. Die Spende eines Werkes aus dem Betriebsvermögen eines Künstlers an eine gemeinnützige Organisation hat beim Künstler keine einkommensmindernde Wirkung, weil der Sonderausgabe in gleicher Höhe eine gewinnerhöhende Entnahme bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit gegenübersteht. Dies gilt unabhängig davon, ob der Künstler seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich oder Einnahmenüberschussrechnung ermittelt.([Rn.24](#))([Rn.30](#))
3. Die Zuwendungsbestätigung der gemeinnützigen Organisation hat weder für den Wert des gespendeten Werkes noch für die Frage, ob es aus dem Betriebsvermögen oder dem Privatvermögen des Künstlers stammt, Bindungswirkung.([Rn.29](#))

Tenor

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens werden dem Kläger auferlegt.

Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand

- 1 Die Beteiligten streiten über die Höhe von in 2015 und 2016 erfolgten Sachspenden und darüber, ob und in welcher Höhe dementsprechende Entnahmen beim Kläger gewinnerhöhend zu berücksichtigen sind. Der einzeln veranlagte Kläger erzielte in 2015, 2016 und 2017 Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit als Künstler/Bildermaler wie folgt:
- 2

2015	./.	1.651 €
2016		34.374 €

2017 34.431 €.

3 Unter Berücksichtigung eines Zuwendungsvortrags nach § 10 b Absatz 1 Einkommensteuergesetz – EStG – zum 31.12.2014 (2.555 €) sowie geleisteten Spenden in 2015 (3.300 €) und 2016 (11.400 €) berücksichtigte der Beklagte in 2016 6.875 € Spenden als Sonderausgaben und stellte den verbleibenden Zuwendungsvortrag zum 31.12.2016 auf 10.380 € fest. Nach Abzug von 6.887 € Spenden in 2017 betrug der verbliebende Zuwendungsvortrag zum 31.12.2017 3.493 €. Die Bescheide ergingen nach § 164 Absatz 1 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Vom 11.03. bis zum 18.07.2019 fand bei dem Kläger eine Außenprüfung für den Zeitraum 2015 bis 2017 statt, über die der Prüfungsbericht vom 03.04.2019 bzw. 19.07.2019 erstellt wurde. Nach den Prüfungsfeststellungen hatte der Kläger in den ersten zwei Jahren des Prüfungszeitraums einige seiner Bilder an Galerien und Stiftungen gespendet. Hierfür lagen Spendenquittungen für 2015 i.H.v. 3.300 € und für 2016 i.H.v. 11.400 € und 9.900 € vor. Da er jedoch keine Erfassung entsprechender Entnahmen vorgenommen hatte, erhöhte die Prüferin diese zunächst in 2015 um 3.300 € und in 2016 um 21.300 €. Im Ergänzungsbericht wird unter Ziffer 1.2.1. dargelegt, dass im Rahmen der Stellungnahme die Entnahmen nicht wie bisher zum Teilwert, sondern nur mit den Herstellungskosten angesetzt würden. Diese seien durch die Betriebsprüfung geschätzt worden und zwar im Falle des Werkes „B...“ auf 200 €, bei dem Werk „C...“ auf 250 € und bei neun Zeichnungen aus dem Jahr 2016 auf 150 €. Diese Schätzung betreffen Material und Gemeinkosten. Der Kläger brachte hiergegen vor, dass die Sachspenden, wie in den eingereichten Steuererklärungen erklärt, der Besteuerung zugrunde zu legen und nur hilfsweise die Entnahmen auf Basis der Selbstkosten zu bemessen seien. Zur Begründung trug er im Wesentlichen vor, dass der Materialwert der Bilder von untergeordneter Bedeutung sei und pro Bild etwa 100 € betrage. Mangels Leistungsaustausch könne allenfalls der Materialwert zum Selbstkostenpreis Bemessungsgrundlage für die Sachentnahme sein. Zudem entnehme er nicht fertige Bilder aus seinem Betriebsvermögen, sondern Bilder aus seinem Privatvermögen. Außerdem käme es durch die Sachspende nicht zu einer steuerlichen Entlastung, sondern zu einer Steuererhöhung. Die Prüferin äußerte sich dahingehend, dass es grundsätzlich zwei Möglichkeiten der Sachzuwendung - aus dem Betriebsvermögen oder aus dem Privatvermögen - gäbe. Hinsichtlich der jeweiligen Spendenquittungen führte sie wie folgt aus:

4 (1) Spende vom 12.12.2016 an den gemeinnützigen Verein „D... e. V.“ (9.900 €)

5 Gemäß Spendenquittung stamme die Sachzuwendung, deren Bewertung nach dem Wert der Entnahme erfolgt sei, aus dem Betriebsvermögen. Unterlagen zur Wertermittlung lägen vor.

6 (2) Spende vom 12.07.2016 an die Stiftung „E...“ (11.400 €)

7 Gemäß Spendenquittung seien keine Angaben zur Herkunft der Sachzuwendung gemacht worden.

8 (3) Spende vom 08.09.2015 an die Stadtgalerie F... (3.300 €)

9 Gemäß Spendenquittung stamme die Sachzuwendung aus dem Privatvermögen. Da bezüglich der Sachzuwendungen zu (2) und (3) aus der laufenden Buchhaltung keine Entnahmen ins Privatvermögen nachzuweisen wären, sei davon auszugehen, dass sich beide Zuwendungen noch im Betriebsvermögen befunden hätten. Demzufolge müssten für alle drei Spenden in Höhe des auf den Spendenquittungen genannten Betrages noch Entnahmen vorgenommen werden. Im Falle der Bewertung nach dem Buchwert habe die Entnahme und die Höhe der Spende in gleicher Höhe zu erfolgen. Auf die Bitte der Prüferin, mitzuteilen, ob in den vorliegenden Fällen das Buchwertprinzip angewandt werden solle, schlug der Kläger mit Schreiben vom 28.06.2019 im Einzelnen nachfolgende Verfahrensweise vor:

(1) Spende vom 12.12.2016 Bewertung nach dem Buchwert (100 €)

(2) und (3) Spenden vom 12.07.2016 und vom 08.09.2015 keine Entnahmebewertung (Privatvermögen).

- 10 Im Ergebnis dessen ergingen nach Auswertung und Abschluss der Prüfungsfeststellungen entsprechend dem Ergänzungsbericht vom 19.07.2019 am 07.08.2019 geänderte Bescheide unter Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung. Die Einkommensteuer für 2016 erhöhte sich auf 5.275 € und für 2017 auf 6.660 €. Der verbleibende Zuwendungsvortrag zum 31.12.2015 wurde auf 2.769 € und zum 31.12.2016 auf 0 € festgestellt.
- 11 Im Einspruchsverfahren beantragte der Kläger die Änderung der Einkommensteuerbescheide und der Feststellungsbescheide nach § 10 b Absatz 1 EStG für 2015, 2016 und 2017. Zur Begründung verwies er auf seine Stellungnahme vom 28.06.2019.
- 12 Der Beklagte stellte in seiner Einspruchsentscheidung darauf ab, dass die vom Kläger begehrten Ansätze von 100 € Buchwert und 9.900 € Spendenabzug (für die Spende vom 12.12.2016) sowie die Spendenabzüge i.H.v. 3.300 € (für die Spende vom 08.09.2015) und 11.400 € (für die Spende vom 12.07.2016) nicht in Betracht kämen. Die klägerische Einlassung, dass die beiden zuletzt benannten Bilder vorbehaltlich einer nachträglichen Bestätigung für das Bild „C...“ aus seinem Privatvermögen stammen würden, könnte ebenfalls nicht gefolgt werden, da es sich unbestritten um Werke aus seiner betrieblichen Tätigkeit handele, für die eine Entnahme in das Privatvermögen nicht nachgewiesen worden sei. Aus den Bescheiden vom 07.08.2019 ergebe sich, dass er - der Beklagte - im Jahr 2015 die Spende mit 214 € bei der Berechnung des verbleibenden Zuwendungsvortrages und im Jahr 2016 eine entsprechende Berücksichtigung der in diesem Jahr erfolgten zwei Spenden i.H.v. 428 € berücksichtigt habe. Aus Z. 1.2.1 des Prüfungsberichtes vom 19.07.2019 folge zudem, dass er in Höhe dieser Beträge eine Sachentnahme angenommen habe.
- 13 Der Kläger trägt mit der Klage vor, dass er hinsichtlich der Stiftung E... vom 12.07.2016 die Anhörung der Stiftung E... und seiner eigenen Person nach § 93 Abgabenordnung – AO – beantrage. So solle geklärt werden, aus welchem Vermögen die Spende stamme. Dies sei für die Besteuerung entscheidungserheblich und aus der ausgestellten Spendenbescheinigung nicht ersichtlich. Er verfüge auch über ein steuerunverhaftetes Privatvermögen, wie der Beklagte mit Schreiben vom 24.06.2019 selber ausführe. Dieses Privatvermögen beinhalte auch eine kleine Kunstsammlung, die im Übrigen nicht nur von ihm gemalte Bilder umfasse. Herr G... und Frau H... aus dem Finanzamt I... (siehe letzte Prüfung für 2012-2014) könnten dies bestätigen, da die Schlussbesprechung in seinen Privaträumen stattgefunden habe. Er betreibe keinen Kunsthandel, er verkaufe lediglich eigene Bilder und davon nur solche, die zum Verkauf bestimmt seien. Bilder, die er ohne Einkünfteerzielung herstelle, können daher nicht Betriebsvermögen werden. Es fehle am betrieblichen Nutzungszusammenhang. Insofern gebe es in der Konsequenz Bilder, die sich in seinem Privatvermögen befänden. Solche Bilder könne er, wie jeder Dritte auch, spenden und habe Anspruch auf eine absetzbare Spendenbescheinigung nach Maßgabe des sogenannten gemeinen Werts des § 9 Bewertungsgesetz – BewG –. Er müsse daher wie ein Kunstsammler behandelt werden. Die Museen seien erheblich von dieser Spendenquelle abhängig, um überhaupt Bilder ausstellen und der Öffentlichkeit zugänglich machen zu können. Im Ergebnis seien diese Spenden aus dem Privatvermögen ganz normal nach § 10b EStG abziehbar. Alles andere käme einer gesetzlich nicht gewollten Ungleichbehandlung gleich. Im Übrigen könne nach § 10b Abs. 4 EStG „der Steuerpflichtige .. auf die Richtigkeit der Bestätigung über Spenden ... vertrauen, es sei denn, dass er die Bestätigung durch unlautere Mittel oder falsche Angaben erwirkt hat oder dass ihm die Unrichtigkeit der Bestätigung bekannt oder infolge grober Fahrlässigkeit nicht bekannt war.“ Dadurch, dass die Spenden - bis auf die der Stiftung E..., was vom Sachverhalt noch aufklärungsbedürftig sei - explizit fein säuberlich zwischen Zuwendung aus dem Privatvermögen und aus dem Betriebsvermögen differenziert hätten, sei eine objektive Besteuerung möglich, da ein Drittbeleg vorliege. Auch die Bewertung erscheine zutreffend, so dass er auf die Richtigkeit der Bestätigung über Spenden vertrauen könne. Im Ergebnis seien die Spenden dann wie beantragt und in den Bescheiden bereits anerkannt, steuerlich zu berücksichtigen. Der Ansatz einer Entnahmebesteuerung scheidet aus, da die gespendeten Bilder zu keinem Zeitpunkt Betriebsvermögen geworden seien, da es mangels Einkünfteerzielungsabsicht am betrieblichen Nutzungszusammenhang fehle. Bezüglich der Spende vom 08.09.2015 bedürfe es keiner weiteren Ausführungen, da diese Spende explizit aus dem steuerun-

schädlichen Privatvermögen stamme. Es sei daher lediglich der Sachverhalt bzgl. der Spende an die Stiftung E... nach § 88 AO aufzuklären.

- 14 Die Spende am 12.07.2016 stamme aus dem Privatvermögen. Der Eintrag, woher das Bild stamme, habe in der bisherigen Spendenbescheinigung noch gefehlt. Es habe zudem eine weitere Spende an den Verein D... e. V. im Jahr 2016 über einen Betrag von insgesamt 9.900 € gegeben, diese Spende stamme aus dem Betriebsvermögen. Er berufe sich insoweit auf die mit Schriftsatz vom 08.03.2022 eingereichte Spendenbescheinigungen. Die gespendeten Bilder könnten allenfalls gewillkürtes Betriebsvermögen sein, er habe aber insoweit keine Zuordnung vorgenommen.
- 15 Der Kläger beantragt,
die Einkommensteuerbescheide für 2015 und 2016 vom 07.08.2019 in der Form der Einspruchsentscheidung vom 12.10.2020 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit aus freiberuflicher Tätigkeit im Jahr 2015 um 214 € und im Jahr 2016 um 267,50 € geringer zugrunde gelegt werden und die im Kalenderjahr geleisteten Zuwendungen § 10b EStG für 2015 mit insgesamt 3.300 € und für 2016 mit insgesamt 21.300 € anzusetzen sind.
- 16 Der Beklagte beantragt,
die Klage abzuweisen.
- 17 Der Beklagte bringt vor, dass er die Bescheinigung über die Spende vom 12.07.2016 an die Stiftung E... für aufklärungsbedürftig halte. Darüber hinaus seien keine über die bisherige Argumentation hinausgehenden neuen Tatsachen erkennbar. Der Auffassung, dass der Kläger die streitgegenständlichen Bilder ohne Einkünfteerzielungsabsicht hergestellt habe und diese daher, im Gegensatz zu anderen Bildern, die für den Verkauf bestimmt gewesen seien, nicht dem Betriebsvermögen, sondern gleich dem Privatvermögen zugeordnet worden sei, sei nicht nachvollziehbar.
- 18 Wegen des weiteren Vorbringens der Beteiligten wird auf die gewechselten Schriftsätze sowie auf die beigezogene Akte des Beklagten verwiesen.

Entscheidungsgründe

- 19 Die Klage ist unbegründet. Denn die angefochtenen Bescheide sind nicht rechtswidrig und der Kläger ist durch die Bescheide nicht in seinen Rechten verletzt, § 100 Abs. 1 S. 1 Finanzgerichtsordnung – FGO –.
- 20 1. Zu Recht ist der Beklagte für alle Bilder von Entnahmen ausgegangen.
- 21 Alle gespendeten Bilder stammten nach Auffassung des Gerichts aus dem Betriebsvermögen. Bei der Spende an den Verein D... e. V. folgt schon aus der Spendenbescheinigung die Herkunft aus dem Betriebsvermögen. In der Spendenbescheinigung der Stiftung E... über die Zuwendung vom 10.02.2016 (Bl. 143 der ESt-Akte, Ausstellungsdatum 12.07.2016) wurde zunächst nicht angegeben, ob das Bild aus dem Privatvermögen oder dem Betriebsvermögen stammt. Das Gericht kann nicht nachvollziehen, dass das Bild dem Privatvermögen zugeordnet hätte werden müssen oder auch nur können. Dies ist bei einem Maler, zu dessen Hauptberuf gerade das Erstellen solcher Bilder gehört, kaum denkbar. Es fehlt bezüglich dieser Spende aber auch für die anderen Bilder an jedem Beweisanzeichen, dass diese gespendeten Bilder nur für private Zwecke erstellt worden wären. Die mit Schriftsatz vom 08.03.2022 nachgereichte Bescheinigung über die Zuwendung vom 10.02.2016 wertet das Gericht insoweit als bloße, irrelevante Gefälligkeitsbescheinigung. Die diesbezügliche Behauptung ist aufgrund der Sachnähe der gespendeten Bilder zum einzigen Berufserwerb des Klägers nicht ausreichend. Die selbst erstellten Bilder eines Kunstmalers stellen vielmehr notwendiges Betriebsvermögen dar, da diese schon aufgrund der Art und Weise des Lebenserwerbs eines darstellenden Künstlers grundsätzlich zum Verkauf bestimmt sind. Insoweit besteht eine grundsätzliche tatsächliche Vermutung, dass von einem

Kunstmaler erstellte Bilder auch grundsätzlich zur Veräußerung bestimmt sind. Auch der BFH geht in seinem Urteil vom 15.11.2006 XI R 6/06, DStRE 2007, 830, juris davon aus, dass die Werke, Manuskripte Ideensammlung und Ähnliches eines Künstlers als wesentliche Betriebsgrundlage für die künstlerische Tätigkeit notwendiges Betriebsvermögen sind. Auch die fehlende Buchung von Entnahmen bezüglich der für die nach der Darstellung des Klägers privat gemalten Bilder hinsichtlich der entsprechenden Farben, Leinwände etc. spricht für eine grundsätzliche Zugehörigkeit der erstellten Bilder zum Betriebsvermögen. Es fehlt darüber hinaus jegliche nachvollziehbare Dokumentation, welche Bilder privat oder betrieblich erstellt worden sein sollten. Soweit der Kläger in der mündlichen Verhandlung auf seine Internetseite verwiesen hat, vermag eine gegenwärtig im Internet abrufbare Internetseite keinen Beweis zu erbringen für Sachverhalte aus den Streitjahren, da sie beliebig änderbar ist. Betriebsausgaben sind bei Zahlung der Material- und Fertigungskosten grundsätzlich insoweit abzusetzen (vergleiche Loschelder in Schmidt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 38. Aufl., § 4 Rz. 382). Es fehlen aber seitens des Klägers substantiierte Angaben hierzu. Selbst wenn bei einem Bild eine Bescheinigung vorhanden ist, dass dies aus dem Privatvermögen des Spenders stammt, und dies bei einem weiteren Bild in einem erst im Prozess eingereichten Bescheinigung behauptet wird, heißt dies nicht, dass nicht vorher eine Entnahme zu berücksichtigen wäre, die auch beim Überschussrechner zur Gewinnmehrung führt (vergleiche Loschelder a. a. O. § 4 Rz. 389). Wäre das Vorbringen des Klägers zutreffend, könnte er jedes von ihm gemalte Bild zunächst zum Privatvermögen erklären und dann ohne Anfall von Steuern verkaufen.

- 22 2. Die Entnahme der Bilder ist dem Grunde nach zu berücksichtigen.
- 23 Während bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich in § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG ausdrücklich ausgesprochen ist, dass der Gewinn der sich aus dem Vergleich zweier Betriebsvermögen ergebende Unterschied, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen, ist, bezeichnet § 4 Abs. 3 EStG als Gewinn lediglich den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben. Dies ändert aber nichts daran, dass auch bei der Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung -wie im Streitfall- im Grundsatz Entnahmen und Einlagen ebenso zu berücksichtigen sind wie bei dem Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG (vgl. BFH, Urteil vom 12. März 2020 – IV R 9/17 –, BFHE 268, 319, BStBl II 2021, 226 unter Verweis auf BFH-Urteil vom 16.01.1975 - IV R 180/71, BFHE 115, 202, BStBl II 1975, 526, unter 1.c bb). Danach sind sowohl der Entnahmetatbestand des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG als auch die Bewertungsregelungen, insbesondere § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG anzuwenden (vgl. BFH-Urteil vom 21.04.2009 - VIII R 66/06, BFH/NV 2009, 1422, unter II.1.a, zu § 6 Abs. 1 Nr. 4 Sätze 2 und 3 EStG). Im Übrigen bestimmt der für Veranlagungszeiträume ab 2013 geltende § 6 Abs. 7 Nr. 2 EStG i.d.F. des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom 26.06.2013 (BGBl I 2013, 1809) klarstellend, dass im Fall des § 4 Abs. 3 EStG die Bewertungsvorschriften des Abs. 1 Nrn. 1a und 4 bis 7 entsprechend anzuwenden sind (vgl. BRDrucks 139/13, S. 122). Die Bewertung der Sachentnahme (Entnahme eines Wirtschaftsguts) i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG richtet sich gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbsatz 1 EStG nach dem Teilwert des entnommenen Wirtschaftsguts. Hiermit wird bezweckt, die nicht betrieblich veranlasste Minderung des Betriebsvermögens durch die Hinzurechnung des Entnahmewerts rückgängig zu machen (z.B. BFH-Urteil vom 23.03.1995 - IV R 94/93, BFHE 177, 408, BStBl II 1995, 637, unter 1.). Ausnahmsweise ist bei einer Sachentnahme i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG (Entstrickung) der gemeine Wert anzusetzen (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbsatz 2 EStG);
- 24 3. Die jeweilige Entnahme ist mit dem Teilwert und zwar vorliegend mit den Herstellungskosten anzusetzen.
- 25 In verschiedenen Urteilen des BFH wird allgemein ausgeführt, dass bei Entnahmen eines Wirtschaftsguts der Teilwert durch den Marktpreis bestimmt wird (vgl. BFH-Urteile in BFHE 144, 386, BStBl II 1986, 17, unter I.3.b; vom 22.07.1988 - III R 175/85, BFHE 154, 218, BStBl II 1988, 995, unter II.3.b). In anderen (zu Teilwertabschreibungen ergangenen) Entscheidungen stellt der BFH eine differenziertere Betrachtung an. Danach ent-

spricht der Teilwert von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens im Zeitpunkt der Herstellung (Fertigstellung) den Herstellungskosten nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG, später den Wiederbeschaffungskosten (vgl. BFH-Urteile vom 13.10.1976 - I R 79/74, BFHE 122, 37, BStBl II 1977, 540, unter I.1.a; vom 29.04.1999 - IV R 14/98, BFHE 189, 51, BStBl II 1999, 681, unter II.1.; vom 09.12.2014 - X R 36/12, Rz 22). Bei selbst hergestellten Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens (Eigenerzeugnissen) werden die Wiederbeschaffungskosten als sog. Reproduktions- oder Wiederherstellungskosten bezeichnet (BFH-Urteil in BFHE 122, 37, BStBl II 1977, 540, unter I.1.a). Dem liegt letztendlich die Überlegung zugrunde, dass ein gedachter Erwerber des Unternehmens für das einzelne (betriebsnotwendige) Wirtschaftsgut höchstens so viel zahlt, als er an Kosten aufwendet, um dieses Wirtschaftsgut, falls es fehlte, für den Betrieb wieder zu erlangen (z.B. BFH-Urteile vom 19.05.1972 - III R 21/71, BFHE 106, 228, BStBl II 1972, 748, unter III.1.; vom 25.08.1983 - IV R 218/80, BFHE 139, 268, BStBl II 1984, 33, unter 2.).

- 26 Die von der Betriebsprüfung angesetzten Werte erscheinen zumindest nicht überhöht und sind vom Kläger auch nicht substantiiert angegriffen worden. Dabei ist insbesondere zu berücksichtigen, dass bei einem Bild eine Größe von 130 × 170 cm angegeben worden ist (Bl. 143 der Gerichtsakte), so dass die diesbezügliche Schätzung der Betriebsprüfung am alleruntersten Rand einer nachvollziehbaren Schätzung liegt.
- 27 4. Soweit beantragt worden ist, die Stiftung E..., zu der Frage anzuhören, aus welchem Vermögen die diesbezügliche Spende stammt, geht dies schon deshalb fehl, weil schon die Spendenbescheinigung unvollständig ist. Im Übrigen wird auf die Ausführungen zur grundsätzlichen Zugehörigkeit der selbst erstellten Bilder des Klägers zum Betriebsvermögen verwiesen. Die mit Schriftsatz vom 8. März 2022 eingereichte geänderte Spendenbescheinigung wird zudem vom Senat als Gefälligkeitsbescheinigung gewertet.
- 28 5. Der Kläger kann sich hinsichtlich der Höhe der Spende auch nicht auf die in den Zuwendungsbescheinigungen ausgewiesenen Werte der Bilder berufen, da insoweit keine Bindungswirkung gegeben ist.
- 29 Die Zuwendungsbestätigung im Sinne des § 10b Abs. 4 führt zwar dazu, dass sich der Spender grundsätzlich auf die Richtigkeit der Bestätigung verlassen kann. Gleichwohl müssen die sachlichen und persönlichen Spendenabzugsvoraussetzung tatsächlich gegeben sein. Rechtsbegründende Wirkung hat weniger die Zuwendungsbestätigung als die tatsächliche Verwendung. Entscheidend sind letztlich die tatsächliche Empfangsberechtigung und die tatsächliche Verwendung. § 50 Einkommensteuereinführungsgesetz - EStDV - ersetzt also nur bedingt den endgültigen Verwendungsnachweis (vergleiche insoweit Heinicke in Schmidt, § 10b Rz. 50). Nach der Rechtsprechung des BFH dient die Bestätigung nur dem Zweck einer Beweiserleichterung hinsichtlich der Verwendung der Spende zu den steuerbegünstigten Zwecken und ist auch insoweit nicht bindend. Eine Bindung besteht erst recht nicht für andere als in § 48 Abs. 3 Nr. 2 EStDV geforderte Angaben, insbesondere nicht für Angaben über den Wert von Sachspenden (vgl. BFH, Urteil vom 23. Mai 1989 – X R 17/85 –, BFHE 157, 516, BStBl II 1989, 879).
- 30 Die Spenden sind damit, sowohl was die Entnahme als auch die Spendenhöhe angeht, mit dem Teilwert vorliegend nach der zitierten Rechtsprechung des BFH mit dem Wiederherstellungskosten anzusetzen. Denn die jeweilige Spende kann nicht höher sein als die Entnahme.
- 31 Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.
- 32 Die Revision war nicht zuzulassen, da die Sache keine grundsätzliche Bedeutung hat und der Senat der Rechtsprechung des BFH folgt.