

Keine Steuerbegünstigung einer Stiftung in Gründung

Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 04.06.2009, Az. 1 K 156/04

Tatbestand

Die Klägerin ist ein Kreditinstitut in der Rechtsform der Genossenschaft. Unternehmensgegenstand ist u.a. die wirtschaftliche Förderung und Betreuung ihrer Mitglieder. Die Beteiligten stritten im Anschluss an eine Außenprüfung betreffend u.a. die Körperschaftsteuer (KSt) der Jahre 1995 - 1997 über die abkommensrechtliche Beurteilung von Erträgen aus der Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft, über ***, sowie über die Berechtigung zum Spendenabzug für die Ausstattung einer in Gründung befindlichen Stiftung. Im Laufe des gerichtlichen Verfahrens haben sich die Beteiligten bis auf den zuletzt genannten Punkt auf eine einvernehmliche Streitbeilegung verständigt.

Der Beklagte - das Finanzamt (FA) - hat am 2.2.2009 einen geänderten Bescheid zur KSt 1996 erteilt und in der mündlichen Verhandlung vom 4.6.2009 eine weitergehende Änderungszusage erteilt. Hinsichtlich des noch rechtshängig gebliebenen Streitpunktes der steuerlichen Anerkennung der Erstausrüstung einer in Gründung befindlichen Stiftung stellt sich der Sachverhalt wie folgt dar:

Die Klägerin beabsichtigte in 1996 die Gründung einer rechtsfähigen Stiftung des Bürgerlichen Rechts und beantragte mit Telefax vom 21.10.1996 unter Vorlage des Entwurfs der Stiftungssatzung die aufsichtsbehördliche Genehmigung. Mit Antwortschreiben vom 27.11.1996 teilte das zuständige Innenministerium mit, dass wegen der erforderlichen Konsultierung des Ministeriums für Finanzen "mit einer Genehmigung der Stiftung noch in diesem Jahr nicht sicher gerechnet werden kann". Es wies zugleich darauf hin, dass es zur Errichtung der Stiftung neben der Stiftungssatzung eines Stiftungsgeschäfts bedürfe. Darüber hinaus seien zur weiteren Durchführung des Genehmigungsverfahrens ein Nachweis über das der Stiftung zugedachte Vermögen sowie die Einverständniserklärung der zukünftigen Organmitglieder über die Bereitschaft zur Übernahme des Amtes vorzulegen.

*Am 12.12.1996 unterzeichnete die Klägerin das "Stiftungsgeschäft" über die Errichtung der Stiftung "X-Stiftung". Die Stiftung sollte mit einem Vermögen von 3.000.000 DM ausgestattet werden und Rechtsfähigkeit erlangen. Die nach § 80 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) erforderliche Genehmigung sollte eingeholt werden. Als Anlage wurde die Stiftungssatzung beigefügt. Mit Überweisungsauftrag vom 20.12.1996 überwies die Klägerin an die Stiftung i.G. 3.000.000 DM auf ein in ihrem Hause unter der Nummer *** geführtes Konto. Die Einverständniserklärungen der Vorstandsmitglieder der Stiftung i.G. datieren vom 20. und vom 21.12.1996.*

Die Klägerin übersandte das Stiftungsgeschäft sowie die vorgenannten weiteren Unterlagen mit Schreiben vom 27.12.1996 an das Innenministerium. Am 21.2.1997 unterzeichneten die Vorstandsmitglieder der Stiftung den Kontoeröffnungsantrag der Stiftung i.G. Das Innenministerium genehmigte die Stiftung nach § 80 BGB "auf der Grundlage des Stiftungsgeschäfts vom 12.12.1996 und der Stiftungssatzung vom 11.2.1997 in der Fassung vom 2.4.1997" am 5.5.1997. Am 11.6.1997 erteilte das FA der Stiftung eine vorläufige Bescheinigung dahin, dass sie mildtätige und kirchliche Zwecke fördert. Am 11.9.1997 erteilte die Stiftung der Klägerin eine Spendenbescheinigung über 3.000.000 DM mit dem Verwendungszweck "mildtätig". Auf der Grundlage der Bescheinigung machte die Klägerin von der Möglichkeit des auf 10% erhöhten Zuwendungsabzugs und des Großspendenvortrags nach § 10b Einkommensteuergesetz (EStG) i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 2 Körperschaftsteuergesetz (KStG) i.d.F. des Streitjahres Gebrauch.

Das FA vertrat im Anschluss an die Außenprüfung die Auffassung, die der Klägerin bescheinigte Spendende könne in 1996 nicht anerkannt werden, weil die Stiftung erst durch die behördliche Genehmigung vom 5.5.1997 entstanden sei und verweist ergänzend auf den Inhalt einer Mitteilung des Finanzministeriums über die Anerkennung von Spenden an eine Stiftung in Gründung. Die darin genannten Ausnahmenvoraussetzungen seien hier nicht erfüllt. Mangels wirksamer Kontoeröffnung habe der Stiftungsvorstand in 1996 noch nicht über das Stiftungsvermögen verfügen können. Die Klägerin habe auch nicht auf ihr Widerrufsrecht nach § 81 Abs. 2 Satz 1 BGB verzichtet. Wegen der näheren Einzelheiten der Beanstandungen des FA wird auf den Außenprüfungsbericht vom 29.9.2003 nebst den ergänzenden Prüfungsanmerkungen verwiesen. Am 22.10.2003 erging unter Hinweis auf die Prüfungserkenntnisse ein gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) entsprechend geänderter KSt-Bescheid 1996. Den fristgerecht erhobenen Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 14.7.2004 zurück. Hiergegen hat die Klägerin am 5.8.2004 Klage erhoben.

Die Klägerin macht im Wesentlichen geltend:

Die Erstaussstattung der Stiftung sei bereits in 1996 anzuerkennen. Die Bearbeitungsdauer der Genehmigungsbehörde sei von ihr nicht zu beeinflussen. Sie habe alle von ihr angeforderten Unterlagen noch vor Abschluss des Jahres 1996 dem Innenministerium vorgelegt. Sie sei im Übrigen unter Berücksichtigung der ihr mit Schreiben vom 27.11.1996 erteilten Auskünfte und Auflagen davon ausgegangen, dass das Stiftungskapital zusammen mit dem Stiftungsgeschäft aufzubringen und nachzuweisen sei. Die vom FA im Anschluss an die Mitteilung des Finanzministeriums vertretene Rechtsauffassung zur Berücksichtigung von Spenden an Stiftungen in Gründung, insbesondere der Verzicht auf das Widerrufsrecht gemäß § 81 Abs. 2 Satz 1 BGB sei ihr nicht bekannt gewesen und ergebe sich auch nicht aus Gesetz oder Kommentarliteratur.

Die Klägerin habe auch Anspruch auf den erweiterten Spendenabzug gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG wegen der Verwendung der Mittel für mildtätige Zwecke. Zwar verfolge die Stiftung nach § 2 ihrer Satzung sowohl mildtätige als auch kirchliche Zwecke. Die mildtätigen Zwecke seien jedoch nicht untergeordneter Natur, sondern neben den kirchlichen Zwecken, soweit diese im Einzelfall nicht ohnehin als mildtätig zu qualifizieren seien, Hauptzweck der Stiftung. Aus diesem Grunde sowie unter Berücksichtigung des Urteils des BFH vom 15.12.1999, BStBl II 2000, 608 sei die Stiftung berechtigt gewesen, eine Zuwendungsbestätigung für mildtätige Zwecke auszustellen. Die Klägerin hat zunächst die im Schriftsatz vom 22.10.2004 niedergelegten Anträge gestellt. Nach Erledigungserklärung im Übrigen beantragt sie zuletzt, die Erstaussstattung für die Stiftung in Höhe von 3.000.000 DM als gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG privilegierte Zuwendung für mildtätige Zwecke anzuerkennen und die KSt des Jahres 1996 unter Änderung des geänderten KSt-Bescheides 1996 vom 2.2.2009 entsprechend niedriger festzusetzen.

Das FA hat der Erledigungserklärung zugestimmt und beantragt, die Klage abzuweisen.

Die im Zusammenhang mit dem Stiftungsgeschäft vom 12.12.1996 gemäß den §§ 10b EStG, 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG geltend gemachte Großspende sei schon deshalb nicht anzuerkennen, weil der erforderliche Abfluss der Spende nicht im Jahre 1996 erfolgt sei. Das von der Klägerin angeführte Konto der Stiftung i.G. sei im Zeitpunkt der geltend gemachten Zahlungsanweisung noch gar nicht existent gewesen. Die Kontoeröffnung sei erst am 21.2.1997 erfolgt. Es könne auch nicht davon ausgegangen werden, dass die späteren Vorstandsmitglieder bereits in 1996 über die Zuwendung hätten verfügen können. Diese hätten nämlich erst am 20. bzw. 21.12.1996 ihre Bereitschaft zur Amtsübernahme erklärt, so dass von einer Bestellung im Jahre 1996 nicht ausgegangen werden könne.

Zu berücksichtigen sei zudem, dass sie den Kontoeröffnungsantrag erst am 21.2.1997 unterzeichnet hätten. Die Zuwendung könne auch nicht einer (nichtrechtsfähigen) Vorstiftung oder einem sonstigen Zweckvermögen zugerechnet werden. Dies insbesondere deshalb nicht, weil das Vermögen in 1996 noch nicht wirksam übertragen worden sei. Die Verfügungsmöglichkeit über die 3.000.000 DM sei noch bei der Klägerin verblieben. Sie habe nicht auf das ihr zustehende Widerrufsrecht gemäß § 81 Abs. 2 BGB verzichtet.

Unabhängig davon könne die Klägerin auch nicht den für mildtätige Zwecke geltenden erhöhten Spendenabzug beanspruchen. Dies deshalb nicht, weil eine klare, nachvollziehbare Trennung der Betätigungsfelder der Stiftung nicht nachgewiesen sei. Getrennte Konten für die Zwecke "kirchlich" und "mildtätig" seien nicht geführt worden. Die zitierte BFH-Entscheidung sei mit dem vorliegenden Sachverhalt nicht vergleichbar. Im Urteilsfall habe ein Spender einer Kirchengemeinde eine Zahlung mit der ausdrücklichen Weisung zugewandt, diese für die Finanzierung eines Brunnens zu verwenden, was auch geschehen sei. Da eine Zuwendung für ausschließlich mildtätige Zwecke nicht nachgewiesen sei, komme auch die Sonderregelung für Großspenden gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 KStG nicht zur Anwendung.

Hiergegen erwidert die Klägerin:

Die Erwägungen des FA betreffend die Erstaussstattung der Stiftung i.G. seien unzutreffend. Mit dem Abschluss des Stiftungsgeschäfts und der Überweisung der 3.000.000 DM auf ein Separatkonto habe die Klägerin die Verfügungsgewalt über den zugewandten Betrag verloren. Das Konto der Stiftung i.G. sei bereits in 1996 eröffnet worden. Im Februar 1997 seien lediglich die erforderlichen Unterschriften der verfügungsbefugten Vorstandsmitglieder auf dem Kontoblatt nachvollzogen worden. Den Verwendungskonten der Stiftung sei zu entnehmen, dass sowohl mildtätige als auch kirchliche Zwecke verfolgt worden seien. Die Regelung über den Großspendenabzug gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 KStG sei deshalb entsprechend anzuwenden.

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf die zwischen den Beteiligten gewechselten Schriftsätze nebst Anlagen sowie das Protokoll der mündlichen Verhandlung vom 4.6.2009 verwiesen. Die steuerlichen Vorgänge sind beigezogen worden.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist - soweit noch rechtshängig - unbegründet.

Der Klägerin steht im Streitjahr 1996 kein Anspruch auf Anerkennung der Ausstattung für die Stiftung in Gründung als (Groß-) Spende gemäß § 10b EStG i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG zu. Der Anspruch scheidet an einer mangelnden Vollziehung der geltend gemachten Vermögenszuwendung im Jahre 1996. Die Stiftung war im Jahre 1996 noch nicht zur rechtlichen Entstehung gelangt. Sie konnte deshalb nicht als begünstigter Zuwendungsempfänger im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG fungieren.

Eine Anerkennung der Spende unter dem Gesichtspunkt der Zuwendung an eine sogenannte Vorstiftung und/oder eine sonst bereits vor ihrer rechtlichen Entstehung in Vollzug gesetzte Stiftung scheidet ebenfalls aus. Dies insbesondere deshalb, weil der Stifter gemäß § 81 Abs. 2 Satz 1 BGB bis zur staatlichen Genehmigung der Stiftung jederzeit zum Widerruf des Stiftungsgeschäfts befugt ist.

Es liegt deshalb bis zu diesem Zeitpunkt noch keine abschließende Vermögenstrennung vor, so dass der erforderliche Ab- und Zufluss der Spende nicht bereits im Streitjahr 1996 erfolgt sein kann.

Allerdings ist die Frage, ob eine Stiftung in Gründung entsprechend den Grundsätzen der Vorgesellschaft (vgl. dazu BFH, Urteil vom 8.11.1989 I R 174/86, BStBl II 1990, 91) bereits mit Abschluss des Stiftungsgeschäfts oder zum Zeitpunkt der Einreichung der Gründungsunterlagen bei der Genehmigungsbehörde identitätswahrend zur späteren rechtsfähigen Stiftung zur Entstehung gelangt, umstritten. In der zivilrechtlichen Literatur wird die Existenz einer als werdende juristische Person anzuerkennenden Vorstiftung teilweise bejaht (z.B. Palandt/Heinrichs/Ellenberger, BGB, 67. Aufl. § 80 Rn. 2).

Die wohl vorherrschende Meinung steht dieser Ansicht jedoch mit Rücksicht auf das Widerrufsrecht des Stifters gemäß § 81 Abs. 2 BGB kritisch gegenüber (vgl. Reuter in Münchener Kommentar zum BGB, 4. Aufl. § 81 Rn. 24 ff.; Soergel/Neuhoff, BGB, 12. Aufl., § 80 Rn. 16: "Zwischen Einreichung des Stiftungsgeschäfts und Genehmigung besteht keine Stiftung, auch keine nicht-rechtsfähige").

Im steuerrechtlichen Schrifttum besteht ein differenziertes Meinungsbild. Lambrecht meint, die Steuerpflicht einer Stiftung könne - unabhängig von der Frage der Rechtsfähigkeit - bereits mit dem Vollzug des Stiftungsakts beginnen. Praktikabilitätsabwägungen stritten für ein Zusammenfassen der "Vorstiftung" und der mit staatlicher Genehmigung rechtsfähigen Stiftung zu einem einheitlichen Rechtssubjekt (Gosch/Lambrecht, KStG, § 1 Rn. 83; ähnlich Graffe in Dötsch/ Eversberg/ Jost/ Witt, KStG, § 1 Rn. 110). Mit Urteil vom 17.9.2003 I R 85/02, BStBl II 2005, 149 hat der BFH für die Stiftung von Todes wegen (§ 83 BGB) entschieden, dass diese im Falle der staatlichen Genehmigung bereits ab dem Zeitpunkt des Vermögensanfalls nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG körperschaftsteuerpflichtig werde und dabei maßgeblich auf die zivilrechtliche Rückwirkungsfiktion gemäß § 84 BGB abgestellt:

§ 84 BGB fingiere das Bestehen der juristischen Person "Stiftung" schon vor dem Tod des Stifters, um es der Stiftung im Hinblick auf § 1923 Abs. 1 BGB zu ermöglichen, als Erbe vom Stifter im Erbgang Vermögen zu erwerben.

Die vom BFH in der vorgenannten Entscheidung angestrebten Erwägungen sind auf das hier zu beurteilende Stiftungsgeschäft unter Lebenden nicht übertragbar. Aus dem Fehlen einer gesetzlichen Rückwirkungsfiktion ist im Umkehrschluss abzuleiten, dass die Stiftung als Träger eigener Rechte und Pflichten erst mit staatlicher Genehmigung zur Entstehung gelangen soll. Dies gilt insbesondere im Hinblick auf die vermögensrechtliche Seite. Die Widerrufsoption gemäß § 81 Abs. 2 Satz 1 BGB bringt klar und deutlich zum Ausdruck, dass der Stifter bis zur staatlichen Genehmigung Herr des Stiftungsvorgangs bleibt, welchen er nach Belieben fördern oder auch scheitern lassen kann (Reuter in Münchener Kommentar zum BGB, 4. Aufl. § 81 Rn. 26).

Bei dieser Sachlage bleibt kein Raum für die Annahme einer bereits 1996 vollzogenen Spende. Unabhängig davon kann von einer hinreichenden Vermögensseparierung aber auch deshalb keine Rede sein, weil die in Aussicht genommenen Stiftungsvorstände in 1996 für die werdende Stiftung noch nicht tätig geworden sind. Anhaltspunkte dafür, dass die Stiftung in Gründung bereits 1996 in irgendeiner Weise in Vollzug gesetzt worden wäre, sind weder vorgetragen noch sonst ersichtlich. Hiergegen spricht indiziell auch die Tatsache, dass der Kontoeröffnungsantrag der Stiftung i.G. von ihren Vorstandsmitgliedern erst am 21.2.1997 unterzeichnet wurde.

Die Kostenentscheidung folgt aus den §§ 136 Abs. 1, 138 Abs. 2 Satz 1, 139 Abs. 3 Satz 3 FGO. Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf § 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.

Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen.



WINHELLER Rechtsanwälte

Corneliusstr. 34
D-60325 Frankfurt am Main

Tel.: +49 (0)69 76 75 77 80
Fax: +49 (0)69 76 75 77 810

E-Mail: info@winheller.com
Internet: <http://www.winheller.com>

Frankfurt | Karlsruhe | Shanghai

make a difference.