

VOLLTEXTSERVICE

Stiftungsgründung mit Grundstücken – Steuer- und Formfragen

FG Baden-Württemberg, Urteil vom 08.02.2011, Az. 4 K 4080/09

Tatbestand

Streitig ist, ob die Zuwendung in einen Vermögensstock als Spende abzugsfähig ist. Die im Jahre 1925 geborene Klägerin (KI) erzielte im Streitjahr 2007 negative gewerbliche Beteiligungseinkünfte sowie Einkünfte aus Kapitalvermögen und Vermietungseinkünfte. Sie machte Aufwendungen in den Vermögensstock der X-Stiftung bürgerlichen Rechts (Stiftung) geltend. Diese wurde wie folgt gegründet: Im Stiftungsgeschäft vom 20.11.2007 verpflichteten sich die KI sowie ihre Schwester – Frau ... (Z.O.) – noch im Jahre 2007 jeweils 300.000 EUR in das Stiftungskapital zu bezahlen. Am selben Tag wurde die Satzung erlassen, die laut § 15 mit Bekanntgabe der Genehmigung durch die Stiftungsbehörde in Kraft tritt. Auf das Stiftungsgeschäft und die Satzung wird bezüglich der Einzelheiten verwiesen. Am 28.11.2007 gingen die Satzung und das Stiftungsgeschäft beim Finanzamt (FA Y), mit der Bitte um eine beschleunigte Prüfung ein, weil die Zuwendungen noch im Jahre 2007 erfolgen sollten. Mit gleicher Post wurde bei der Stiftungsbehörde – dem Regierungspräsidium Y – (RP) – die Anerkennung der Stiftung beantragt. Aufgrund von Anregungen des FA Y reichte der damalige Bevollmächtigte der KI – (RA Dr. K) – am 06.12.2007 eine geänderte Satzung ein. Das FA Y erließ am 07.12.2007 eine vorläufige Bescheinigung, wonach die Satzung den Gemeinnützigkeitsgrundsätzen entspreche. Am 09.12.2007 legte Dr. K die Bescheinigung, das geänderte Stiftungsgeschäft sowie die geänderte Satzung dem RP vor. Des weiteren versuchte Dr. K mit Telefonaten vom 21.12., 27.12. sowie vom 28.12.2007 sich beim RP nach dem Sachstand zu erkundigen und auf die Erledigung zu drängen. Es war jedoch niemand erreichbar. Dr. K war – nach seinen Angaben in der mündlichen Verhandlung – das Widerrufsrecht des § 81 Abs. 2 BGB bekannt, er hielt es allerdings für irrelevant. Das RP anerkannte mit Bescheid vom 17.01.2008 die Rechtsfähigkeit der Stiftung ab dem 17.01.2008. Eine vorherige Anerkennung war – laut Schreiben des RP vom 26.01.2009 – wegen Arbeitsüberlastung nicht möglich. Bereits am 21.11.2007 – somit vor dem Eingang des Stiftungsgeschäfts sowie der Satzung beim FA Y, bzw. dem RP – überwiesen die KI sowie Z.O. jeweils 300.000 EUR auf das auf den Namen der Stiftung lautende Girokonto Nr. 111... bei der E-Bank unter Angabe des Verwendungszwecks "Stiftungsgeschäft".

WINHELLER
Rechtsanwaltsgesellschaft mbH

Corneliusstr. 34, 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 | Berlin

Hamburg | München

Dort erfolgte am 29.11. 2007 die entsprechende Gutschrift. Über dieses Konto waren weder die Kl noch Z.O. verfügungsbefugt, sondern ausschließlich der Stiftungsvorstand, dem beide nicht angehörten. Zur Vorstandsvorsitzenden wurde die Generalbevollmächtigte der Kl, Frau ... (C.R.) bestellt. Die Stiftung – vertreten durch C.R. – stellte am 04.12.2007 Spendenbescheinigung für die Kl aus. Hierauf wird verwiesen. In der im September 2008 abgegebenen Einkommensteuer(ESt)-Erklärung 2007 beantragte die Kl, von der Zuwendung einen Betrag von 230.000 EUR im Streitjahr zu berücksichtigen. Das Finanzamt (FA) – der Beklagte (Bekl) – ließ im ESt-Bescheid 2007 vom 10.12.2008 (zuletzt geändert am 13.02.2009) den Spendenabzug nicht zu, weil die Stiftung erst im Jahre 2008 entstanden sei. Mit dem zulässigen Einspruch trug die Kl vor, die Anerkennung der Stiftung habe sich wegen starker Arbeitsbelastung des RP verzögert und verwies zur weiteren Begründung auf das Urteil des FG Köln vom 12.05.1999 1 K 1996/97, EFG 1999, 834. Durch die Einzahlung der 300.000 EUR auf das Stiftungskonto habe sie die Verfügungsmacht über ihr Geld verloren, weil sie über dieses Konto nicht verfügungsberechtigt sei. Das FA gab dem Einspruch im Umfang der in der Anlage zum Bescheid vom 13.02. 2009 aufgezählten Vorläufigkeitsvermerke statt und wies diesen im Übrigen mit Entscheidung vom 07.09.2009 wie folgt als unbegründet zurück: Die Stiftung sei am 17.01.2008 durch das RP genehmigt und damit erst ab diesem Zeitpunkt rechtsfähig geworden. Die Genehmigung sei ein rechtsgestaltender, mitwirkungsbedürftiger Verwaltungsakt und für das Entstehen der Stiftung konstitutiv (Hermann-Heuer-Raupach EStG § 10b Rz 12). Erst mit Wirksamwerden der behördlichen Genehmigung sei die Stiftung errichtet, d.h. die Gründung vollzogen. Bei rechtsfähigen Privatstiftungen unter Lebenden sei Zeitpunkt der Wirksamkeit die Anerkennung gemäß § 80 BGB durch die Stiftungsbehörde (Schmidt/Heinicke EStG § 10b Rz 71). Die Verpflichtung, das zugesagte Stiftungsvermögen auf die Stiftung zu übertragen, entstehe gemäß § 82 BGB endgültig erst mit der staatlichen Genehmigung (Urteil des FG Köln, a.a.O.). Daher bestehe im Zeitraum zwischen Antragstellung und Genehmigung keine Rechtsansprüche der Stiftung auf Übertragung des im Stiftungsgeschäft ihr zugesicherten Vermögens. Dem Stifter würden nach den Vorschriften über das Stiftungsgeschäft (§§ 80 ff. BGB) erst durch die staatliche Genehmigung alle Einwirkungsmöglichkeiten abgeschnitten. Im Streitfall habe daher die Stiftung bis zum Zeitpunkt der behördlichen Genehmigung nicht als begünstigter Zuwendungsempfänger im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG fungieren können. Daher sei die Zuwendung schon dem Grunde nach nicht gem. § 10b Abs. 1a EStG abzugsfähig.

Ebenfalls scheidet eine Anerkennung der Spende unter dem Gesichtspunkt der Zuwendung an eine so genannte Vorstiftung und/oder eines sonst bereits vor ihrer rechtlichen Entstehung in Vollzug gesetzte Stiftung aus. Dies deshalb, weil der Stifter gemäß § 81 Abs. 2 S. 1 BGB bis zur staatlichen Genehmigung der Stiftung jederzeit zum Widerruf des Stiftungsgeschäftes befugt sei. Es liege deshalb bis zu diesem Zeitpunkt noch keine abschließende Vermögenstrennung vor, so dass der erforderliche Ab- und Zufluss der Spende nicht bereits im Streitjahr erfolgt sein könne (Hermann-Heuer-Raupach EStG § 10b Rz 13; FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 04.06.2009 1 K 156/04). Damit sei eine Rückforderung der vorzeitig geleisteten Zuwendung durch die Stifterinnen bis zur behördlichen Genehmigung möglich. Auf die fehlende Verfügungsberechtigung über das Stiftungskonto komme es daher nicht an, zumal diese nur eine von mehreren Voraussetzungen sei. Auch unter Berücksichtigung des Urteils des FG Kölns vom 12.05.1999 (a.a.O.) ergebe sich kein anderes Ergebnis. Im Urteilsfall habe sich die Zuwendung auf einem Separatkonto befunden, über das die Klägerin nach Belieben habe verfahren können. Somit habe die Klägerin sowohl die tatsächliche als auch die rechtliche Verfügungsmacht über das zugesagte Stiftungsvermögen weiterhin behalten. Angesichts dessen sei im Urteilsfall nicht entscheidungserheblich gewesen, ob die Klägerin auf das Widerrufsrecht verzichtet habe oder nicht. Dagegen sei im vorliegenden Fall aus dem Fehlen einer gesetzlichen Rückwirkungsfiktion im Umkehrschluss abzuleiten, dass die Stiftung als Träger eigener Rechte und Pflichten erst mit staatlicher Genehmigung zur Entstehung gelangen solle. Dies gelte insbesondere im Hinblick auf die vermögensrechtliche Seite. Die Widerrufsoption gemäß § 81 Abs. 2 S. 1 BGB bringe klar und deutlich zum Ausdruck, dass der Stifter bis zur staatlichen Genehmigung Herr des Stiftungsvorgangs bleibe, welchen er nach Belieben fördern oder auch scheitern lassen könne (FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 04.06.2009, a.a.O.). Bei dieser Sachlage bleibe daher kein Raum für die Annahme einer bereits im Jahr 2007 vollzogenen Spende. Im Übrigen seien die Gründe, die zur

Anerkennung der Stiftung erst ab dem 17.01.2008 geführt hätten, nicht entscheidungserheblich. Entgegen der Auffassung der Kl liege auch kein Ermessens Fehlgebrauch vor. Die Formulierung des § 10b Abs. 1a S. 1 EStG "können auf Antrag" begründe zwar eine Ermessensausübung. Der Verwaltung dürfe Ermessen allerdings nur im Hinblick auf die Rechtsfolge, nicht aber auch für die Feststellung der tatbestandlichen Voraussetzungen eingeräumt werden. Seien – wie im Streitfall – die tatbestandlichen Voraussetzungen für den Spendenabzug nicht erfüllt, dürfe die Finanzbehörde nicht nach ihrem Ermessen entscheiden. Somit bewirke die Nichterfüllung des Tatbestandes eine Ermessenssperre (vgl. BFH-Urteile vom 28.04.1977 IV R 163/75, BStBl II 1977, 553; vom 11.06.1997 X R 14/95, BStBl II 1997, 642; vom 14.06.2000 X R 56/98, BStBl II 2001, 60), weil es ein Tatbestandsermessen nicht gebe (Tipke/Kruse AO § 5 Rz 7 und 30).

Mit der zulässigen Klage wird vorgetragen, im Einspruchsverfahren habe das FA im Schreiben vom 27.07.2009 angenommen, eine Anerkennung der Spende im Jahr 2007 könne unter anderem dann erfolgen, wenn der Betrag "auf einem Sonderkonto eingezahlt" worden sei, über das der Stiftungsvorstand, aber nicht die Stifter Verfügungsberechtigt seien. Diese Voraussetzung sei nachgewiesen worden. Das FA halte es zudem für erforderlich, dass die Stifter gegenüber der Stiftungsbehörde auf das ihnen nach § 81 Abs. 2 BGB zustehende Widerrufsrecht "verzichtet" hätten. Die Stifterinnen hätten zwar einen solchen Verzicht nicht ausdrücklich erklärt. Sie hätten jedoch auf die Anerkennung gedrängt und erwartet, dass die Stiftung noch im Jahr 2007 anerkannt werde, da gegen das Stiftungsgeschäft und die Stiftungssatzung keine Einwendungen bestanden hätten. Die Überlastung der Stiftungsbehörde sei ihnen nicht bekannt gewesen. Das Bestehen eines Widerrufsrechtes sei weder der Kl noch Z.O. bewusst gewesen, und habe für diese keine Rolle gespielt. Die Forderung, auf die Befugnis zum Widerruf zu verzichten, gehe aber auch ins Leere, weshalb die Berücksichtigung der Zuwendung als Spende davon nicht abhängig gemacht werden dürfe. Die Stifter könnten über das Widerrufsrecht als Gestaltungsrecht weder durch einseitige Erklärung noch durch eine vertragliche Vereinbarung mit der Stiftungsbehörde oder mit Dritten verfügen und es dadurch zum Erlöschen bringen (Palandt-Ellenberger, 69. Aufl., § 81 Rz. 1; Seifart/v. Campenhausen, Stiftungsrechtshandbuch, 3. Aufl., § 6 Rz. 56). Der Stifter könne sich nur schuldrechtlich verpflichten, den Widerruf zu unterlassen. Die Widerrufsbefugnis bleibe dann aber bestehen. Zusätzlich müsste der Vertragspartner das Angebot annehmen. Selbst wenn das geschehen würde, könnte der Stifter das fortbestehende Recht ausüben und damit wirksam widerrufen; er würde sich infolge Verstoßes gegen eine vertragliche Verpflichtung allenfalls schadensersatzpflichtig machen. Die Verpflichtung, vom Widerruf keinen Gebrauch zu machen, lasse die Befugnis also fortbestehen. Die Forderung des FA, als Voraussetzung der Anerkennung auf die Widerrufsbefugnis zu verzichten, sei daher untauglich. Ohnehin stehe die breite Diskussion über das Widerrufsrecht im umgekehrten Verhältnis zu seiner praktischen Bedeutung. Der Widerruf komme in der Praxis kaum vor. Er sei beschränkt auf die seltenen Vorgänge, in denen der Stifter durch seine Kontakte mit dem FA oder der Stiftungsbehörde über Bedenken informiert werde. Auf solche problematischen Ausnahmefälle könne die zivilrechtliche Anknüpfung nicht gestützt werden. Die Anerkennung sei ein mitwirkungsbedürftiger, aber gebundener Verwaltungsakt und liege nicht im Ermessen der Stiftungsbehörde. Wenn die gesetzlichen Anforderungen erfüllt seien, müsse die Stiftungsbehörde anerkennen. Die Stifterinnen hätten am 09.12.2007 alle Voraussetzungen der Anerkennung erfüllt. Da keine Einwendungen bestanden hätten, habe das RP die Anerkennung nicht mehr ablehnen können. Insofern stehe der Sachverhalt im Gegensatz zu dem in der Einspruchsentscheidung zitierten Urteil des FG Schleswig-Holstein EFG 2009, 1486, bei dem die Satzung (11.02.1997) und der Kontoeröffnungsantrag (21.02.1997) erst im Jahr nach dem Zuwendungsjahr 1996 verabschiedet und unterzeichnet worden seien. Mangels Satzung habe im Zuwendungsjahr 1996 objektiv nicht geprüft werden können, ob die gesetzlichen Anforderungen des Anerkenntnisses erfüllt gewesen seien, was Wachter (DStR 2009, 2469) übersehe. Die Bindung der Stiftungsbehörde an den einredefreien Antrag begründe eine rechtlich geschützte Position, die über einen Vertrauenstatbestand hinausgehe. An diese Rechtsposition könne die steuerliche Beurteilung anknüpfen. Die Rechtsposition entfalle mit Wirkung von Anfang an, wenn der Stifter die Stiftung widerrufe. Damit werde die rechtlich geschützte Position ohne Eingriff von außen aufgegeben. Der Standpunkt, dass die Stiftung ihre gesamte rechtliche Wirkung erst entfalte, wenn sie anerkannt sei, gehe auf die Zeit zurück, in der der Stifter keinen Anspruch auf Genehmigung gehabt habe, sondern auf die Ermessensentscheidung der obrigkeitlichen Genehmigung angewiesen sei. Unter der Voraussetzung, dass die Stiftungsbehörde nicht anerkennen muss, son-

dern nach ihrem Ermessen ablehnen oder genehmigen kann, möge dieser Standpunkt konsequent und richtig gewesen sein. Dieser rechtliche Zustand sei jedoch überholt, seit der Stifter Anspruch auf Anerkennung habe, wenn er die gesetzlichen Anforderungen erfülle. Beständen gegen den Anspruch auf Anerkennung keine gesetzlichen Einwendungen, habe der Stifter eine gesetzliche Rechtsposition, an die das Steuerrecht anknüpfen könne bzw. müsse. Die Berücksichtigung der Zuwendung hänge dann nicht von dem Zufall ab, ob die Stiftungsbehörde die Anerkennung früher oder später erkläre. Vorliegend habe das RP bestätigt, dass die Stiftung noch im Jahr 2007 und nicht erst am 17.01.2008 anerkannt worden wäre, hätte bei ihr nicht eine noch nie dagewesene arbeitsmäßige Überlastung bestanden. Wenn auf einen klaren Stichtag abgestellt werden könne – die Stellung des vollständigen und einredefreien Antrags auf Anerkennung – und nur die zu erteilende behördliche Anerkennung fehle und aus behördeninternen Gründen verzögert werde, sei für die Berücksichtigung der Zuwendung der Tag der Antragstellung maßgeblich. Der Stifter habe an diesem Tag alles seinerseits Erforderliche getan. Die nicht ausgeübte Befugnis des Widerrufs sei kein Hinderungsgrund. Die Befugnis zum Widerruf sei gerade deshalb noch nicht erloschen, weil das RP die Stiftung nicht anerkannt habe. Der Hinweis auf die Befugnis zum Widerruf sei auch deshalb ein Scheinargument. Im Übrigen habe der Bekl im Veranlagungsfall der Z.O. richtig entschieden. Es habe auf den Zeitpunkt abgestellt, in dem durch Einreichung des entscheidungsfähigen Anerkennungsantrags der Anspruch auf Anerkennung und die beschriebene Rechtsposition entstanden sei. Verzögerungen der Anerkennung, die der Stifter nicht beeinflussen könne, müssten zum Schutz des Stifters ohne rechtliche Auswirkung bleiben. Das Abstellen auf den Zeitpunkt der einredefreien Stellung des Anerkennungsantrages bei der Stiftungsbehörde werde unterstützt durch die neuere Entwicklung des Gesellschaftsrechts. Seit der Gesetzgeber die Gründung der Einmann-GmbH durch eine Person zugelassen habe, sei anerkannt, dass es im Errichtungsstadium der Körperschaften nicht mehr darauf ankomme, dass an der Errichtung der Vorgesellschaft mehrere Personen mitwirkten und sich gegenseitig zur Gründung und den damit verbundenen Leistungen verpflichteten. Der Gründer einer Einmanngesellschaft könne den Antrag auf Eintragung der Einmann-GmbH beim Handelsregister bis zur Eintragung jederzeit zurücknehmen und damit das Entstehen der GmbH verhindern. Auch insofern bestehe kein substantieller Unterschied zum Widerrufsrecht des Stifters. Über kurz oder lang werde sich die im Vordringen befindliche Ansicht durchsetzen, dass die mit dem Eingang des einredefreien Anerkennungsantrags bei der Stiftungsbehörde entstehende Vorstiftung wie die Vor-GmbH Träger von Rechten und Pflichten sein könne (LG Heidelberg, NJW RR 91, 969; Palandt-Ellenberger, 69. Aufl., § 80 Rz. 2; zum Streitstand ferner Müko-Reuter, 5. Aufl., § 80, 81 Rz. 62 und Wachter, DStR 2009, 2469). Für die Durchsetzung dieser Ansicht bilde dieses Verfahren auch unter dem Gesichtspunkt der Gleichbehandlung beider Stifter Gelegenheit. Schließlich sei auch die Rückwirkungsfiction im Todesfall (§ 84 BGB) der Sache nach ein Einzelfall der Anerkennung der Vorstiftung (vgl. BayObLG, NJW RR 91, 523). Diese Regelung könne verallgemeinert werden. Ein Umkehrschluss sei nicht gerechtfertigt. Auch diese Regelung spreche vielmehr für die Anerkennung der Vorstiftung, die mit Einreichung des einredefreien entscheidungsreifen Anerkennungsantrags bei der Stiftungsbehörde entstehe. Die Auffassung des Bekl, der Stifter sei "mehr gebunden" und könne "sich nicht mehr schadlos aus der Affäre ziehen", wenn er den Verzicht gegenüber der Stiftungsbehörde erklärt habe und daher sei dem Widerrufsverzicht eine Bedeutung beizumessen, sei unzutreffend. Ein solcher Verzicht sei für sich allein unwirksam und bewirke nichts. Wenn der Stifter sich gegenüber der Stiftungsbehörde zusätzlich vertraglich verpflichten würde, den Widerruf zu unterlassen, würde er, wenn er widerrufe, gegen eine vertragliche Absprache verstoßen. Eine derartige zusätzliche vertragliche Verpflichtung werde von der Stiftungsbehörde aber nicht verlangt und von den Finanzbehörden nicht vorausgesetzt. Ferner erleide die Stiftungsbehörde keinen Schaden, wenn der Stifter durch den Widerruf gegen eine zusätzlich übernommene vertragliche Verpflichtung verstoßen würde. Der Verstoß müsste den Schaden verursachen. Der Zusammenhang zwischen dem Verstoß und einem dadurch verursachten Schaden der Stiftungsbehörde sei praktisch nicht nachzuweisen. Die Stiftungsbehörde habe keinen Schaden. Worin solle dieser bestehen? Es sei zwar zutreffend, dass die Finanzbehörde nicht entscheiden könne, ob die Voraussetzungen der Anerkennung vorliegen, eine solche Prüfung werde von der Finanzbehörde aber auch nicht verlangt. Es sei ausreichend, dass das RP am 17.01. 2006 die Stiftung ohne Einschränkung anerkannt und zusätzlich bestätigt habe, dass die Stiftung noch im Jahr 2007 und nicht erst im

Jahr 2008 anerkannt worden wäre, wenn beim RP nicht eine bis dahin noch nie dagewesene arbeitsmäßige Überlastung bestanden hätte.

Die Kl beantragt,

den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 13. Februar 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 07. September 2009 dahingehend zu ändern, dass weitere Sonderausgaben i.H. von 230.000 EUR berücksichtigt werden, hilfsweise die Revision zuzulassen.

Der Bekl beantragt,

die Klage abzuweisen,

unter Bezugnahme auf die Einspruchsentscheidung. Im Übrigen sei nach § 10b Abs. 1a EStG das Bestehen der Stiftung erforderlich. Die Stiftung habe zum Zeitpunkt der Zuwendung aber unstreitig nicht bestanden. Die Voraussetzungen des § 10b Abs. 1a EStG lägen daher nicht vor. Die Verwaltung komme den Steuerbürgern insoweit entgegen, als sie für den Fall des Verzichts auf das Widerrufsrechts auf die Zulassung der Stiftungsbehörde unter der Voraussetzung verzichte, dass die Zulassung später tatsächlich erteilt werde. Zwar habe ein Widerruf lediglich schuldrechtliche Bedeutung. Dies sei ein Indiz für den endgültigen Entschluss des Stifters, das Vermögen auf eine andere rechtlich eigenständige juristische Person zu übertragen. Auch wenn das Entstehen eines Schadenersatzanspruchs für zweitrangig erachtet würde, so sei der Stifter dennoch mehr gebunden als ohne einen Verzicht auf die Möglichkeit des Widerrufs. Diese Bindung bestätige gerade die Auffassung der Verwaltung, dass der Widerrufsverzicht eben doch als Indiz für einen endgültigen Entschluss des Stifters anzusehen sei; der Stifter könne sich nicht mehr schadlos aus der Affäre ziehen. Daher sei dem Widerrufsverzicht zutreffenderweise eine Bedeutung beizumessen. Die Forderung der Verwaltung, auf das Widerrufsrecht zu verzichten, gehe daher nicht ins Leere. Die Kl habe auf das besagte Widerrufsrecht nicht verzichtet. Die Voraussetzungen für die entgegenkommende Verwaltungspraxis lägen daher nicht vor. Es sei unklar, woraus ein Anspruch auf Anerkennung der Zuwendung als Sonderausgabe abzuleiten sei. Der Vergleich mit der Vor-GmbH trage jedenfalls nicht zur Lösung der Streitfrage bei. Ob es überhaupt eine Vorstiftung geben könne, sei umstritten. Im Übrigen sei es nicht erheblich, ob die sich in Gründung befindende Einmann-GmbH oder Vorstiftung Träger von Rechten und Pflichten sein könne. Entscheidend sei, ob die Vermögenstrennung zwischen Gründer/Stifter und juristischer Person eindeutig sei. Dies sei weder bei der Gründungs-Einmann-GmbH noch bei der Vorstiftung gegeben. Die Anerkennung der Einmann-GmbH könnte zwar dazu führen, darüber nachzudenken, ob es eine Vorstiftung geben könne. Dennoch wäre die Vorstiftung nicht als Zuwendungsempfänger nach § 10b Abs. 1a EStG tauglich, weil die Vermögenstrennung zwischen Stifter und juristischer Person nicht endgültig sei. Die endgültige Vermögenstrennung zwischen Stifter/Gründer trete bei der Stiftung mit Genehmigung, bei der GmbH mit Eintragung ins Handelsregister ein. Auch ein Anspruch auf Anerkennung als Stiftung ändere nichts daran, dass zum Zeitpunkt der Zuwendung eine anerkannte Stiftung vorliegen müsse. Das FA könne dann nämlich nicht prüfen, ob die Voraussetzungen der Anerkennung vorlägen. Ob sie vorliegen, ergebe sich gerade erst durch die Prüfung der zuständigen Behörde, die das Vorliegen der Voraussetzungen durch hoheitlichen Akt feststelle. Genau an diesen knüpfe die steuerliche Behandlung auch an. Dies sei in vielen Bereichen gängige Praxis. Auch bei Baudenkmalen prüfe nicht das FA das Vorliegen der Voraussetzungen für die erhöhte Absetzung, sondern überlasse die Prüfung einer fachkundigen Behörde. Im Übrigen gebe es keine Gleichheit im Unrecht. Auch das Argument eines möglichen Schadenersatzanspruches der Kl gegen den damaligen Berater, weil auf das Erfordernis des Widerrufsverzichts nicht hingewiesen worden sei, könne der Klage nicht zum Erfolg verhelfen. Die Unkenntnis rechtlicher Vorgaben schütze nicht vor deren Anwendung. Ob Ansprüche gegen die Stiftungsbehörde bestünden, sei für diesen Rechtsstreit unerheblich.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist unbegründet.

1. Nach § 10b Abs. 1a EStG in der Fassung des Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 10.10.2007 (BGBl I 2332, BStBl I 815) können Spenden an eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes steuerbefreite Stiftung des privaten Rechts auf Antrag des Steuerpflichtigen im Veranlagungszeitraum der Zuwendung und in den folgenden neun Veranlagungszeiträumen bis zu einem Gesamtbetrag von 1 Million Euro zusätzlich zu den Höchstbeträgen nach Abs. 1 Satz 1 abgezogen werden.

Der Kl steht im Streitjahr 2007 kein Anspruch auf Anerkennung der Zuwendung an die Stiftung als (Groß-)Spende gemäß § 10 b Abs. 1a EStG i.V.m. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG zu. Der Anspruch scheidet, weil im Streitjahr 2007 weder eine rechtsfähige noch eine nichtrechtsfähige Stiftung sowie auch keine "Vorstiftung" vorlag.

a) Nach § 80 Abs. 1 BGB ist zur Entstehung einer rechtsfähigen Stiftung u.a. die Anerkennung der zuständigen Behörde erforderlich. Erst mit der Feststellung der Gültigkeit des Stiftungsgeschäfts entsteht die Stiftung, die Anerkennung wirkt also konstitutiv (h.M., Reuter in Münchener Kommentar, BGB Vor § 80 RdNr 75f, Neuhoff in Soergel BGB § 80 Rn 2, Werner in Ermann, BGB § 80 Rn 6, Palandt/Heinrichs/Ellenberger BGB § 80 Rz 2, Morsch in jurisPK-BGB, § 80 Rz 35, Starke in Hermann-Heuer-Raupach EStG § 10b Anm R 12, Urteil FG Schleswig-Holstein vom 4.6.2009, a.a.O.). Da vorliegend die Genehmigung erst am 17.01.2008 erteilt wurde, erlangte die Stiftung erst ab diesem Tag die Rechtsfähigkeit. Die seitdem rechtsfähige Stiftung konnte deshalb im Streitjahr noch nicht als begünstigter Zuwendungsempfänger im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 9 KStG fungieren. Sie war daher auch nicht berechtigt, bereits am 04.12.2007 die Spendenbescheinigung auszustellen.

Aus welchen Gründen die Anerkennung der Stiftung erst im Jahre 2008 erfolgte, ist unerheblich.

b) Da § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG nicht zwischen einer rechtsfähigen und einer nichtrechtsfähigen Stiftung unterscheidet, können auch Spenden an nichtrechtsfähige Stiftungen begünstigt sein. Dies setzt allerdings das Bestehen einer solchen – nichtrechtsfähigen – Stiftung voraus. Im Streitjahr bestand jedoch noch keine nichtrechtsfähige Stiftung, denn die Stifterinnen haben in § 15 der Satzung ausdrücklich bestimmt, dass die Stiftung erst mit Bekanntgabe der Genehmigung durch die Stiftungsbehörde in Kraft tritt. Die Genehmigung wurde aber erst am 17.01.2008 erteilt.

2. 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 ergibt sich ebenfalls aus § 15 der Stiftungssatzung, denn diese bestimmt, dass die Stiftung erst mit Bekanntgabe der Genehmigung durch die Stiftungsbehörde – also erst im Jahre 2008 – in Kraft tritt. Daher stellt sich die Frage, ob eine Vorstiftung anzuerkennen ist, vorliegend nicht. Auch dann, wenn dem nicht gefolgt würde, hätte die Klage gleichwohl keinen Erfolg, denn nach Auffassung des Senats ist ohnehin keine Vorstiftung anzuerkennen. Dies folgt aus § 81 Abs. 2 S. 1 BGB. Danach ist der Stifter bis zur staatlichen Genehmigung der Stiftung jederzeit zum Widerruf des Stiftungsgeschäfts befugt. Deshalb liegt bis zu diesem Zeitpunkt noch keine abschließende Vermögenstrennung vor. Zwar ist die Frage umstritten, ob eine Stiftung in Gründung entsprechend den Grundsätzen der Vorgesellschaft (vgl. dazu BFH-Urteil vom 08.11.1989 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. 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, Wachter, DStR 2009, 2469). Die vorherrschende Meinung vertritt mit Rücksicht auf das Widerrufsrecht des Stifters gemäß § 81 Abs. 2 BGB dagegen die Auffassung (vgl. Reuter in Münchener Kommentar zum BGB, 4. Aufl., § 81 Rn 24 ff.; Soergel/Neuhoff, BGB, 12. Aufl., § 80 Rn 16), dass "zwischen Einreichung des Stiftungsgeschäfts und Genehmigung keine Stiftung, auch keine nichtrechtsfähige besteht". In der Steuerrechtsliteratur wird sowohl die Auffassung vertreten, die Stiftung entstehe als KSt-Subjekt mit dem Stiftungsakt; eine staatliche Anerkennung sei nicht erforderlich (Streck, KStG § 1 Rz 20). Nach gegenteiliger Auffassung (Pues/Scheerbarth, Gemeinnützige Stiftungen im Zivil- und Steuerrecht, S. 24, 25, Kalbfleisch in Ernst/Young, KStG § 1 Rz 121, 125) müssen die zivilrechtlichen Voraussetzungen vollständig erfüllt sein, die Steuerpflicht beginne erst mit der Anerkennung. Wallenhorst/Halaczinsky, vertreten in: "Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine und Stiftungen, Rz 11"

die differenzierte Meinung, eine (noch) nicht genehmigte Stiftung könne schon als gemeinnützig behandelt werden, wenn ein Stiftungsgeschäft abgeschlossen ist und der Stifter endgültig d.h. unter Verzicht auf das Widerrufsrecht des § 81 BGB Vermögen übertragen hat, ein Stiftungsvorstand über das Vermögen verfügen kann und entweder die Genehmigung beantragt wird oder statt dessen ein wirksames Treuhandverhältnis begründet ist. Lambrecht in (Gosch/Lambrecht, KStG, § 1 Rn 83) vertritt die Meinung, die Steuerpflicht einer Stiftung könne – unabhängig von der Frage der Rechtsfähigkeit – bereits mit dem Vollzug des Stiftungsakts beginnen und macht hierfür Praktikabilitätserwägungen geltend. Die "Vorstiftung" und die mit staatlicher Genehmigung entstehende rechtsfähigen Stiftung seien zu einem einheitlichen Rechtssubjekt zusammen zu fassen. Graffe in Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, § 1 Rn 1, 11 fordert bei Stiftungen ebenso neben dem Errichtungsakt den Vollzug der Stiftung. Sowohl Frotscher in Frotscher/Maas KStG § 1 Rz 89 als auch Wilke in Mössner/Seeger KStG § 1 Rz 57 stellen sowohl auf den Zeitpunkt der Erstellung der Satzung als auch auf die Aufnahme der Tätigkeit oder der Zurechenbarkeit von Vermögen ab. Der Senat ist der Auffassung, dass aus Gründen der Rechtssicherheit und Rechtsklarheit an das Zivilrecht anzuknüpfen ist. Diese Auffassung entspricht auch der BFH-Rechtsprechung (Urteil vom 17.09.2003 I R 85/02, BStBl II 2005, 149). Diesem Urteil lag zwar ein anderer Sachverhalt zugrunde. Für die Stiftung von Todes wegen (§ 83 BGB) hat der BFH 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 Rückwirkungsfiction 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. Das Urteil knüpft ersichtlich und entscheidend an das Zivilrecht an. Daher ist es nur konsequent und folgerichtig, dass auch die im Streitfall zu treffende Entscheidung an das Zivilrecht anknüpft. Vorliegend bringt die Widerrufsoption des § 81 Abs. 2 S. 1 BGB klar und eindeutig zum Ausdruck, dass der Stifter bis zur staatlichen Genehmigung Herr des Stiftungsvorgangs bleibt, welchen er nach Belieben fördern oder auch scheitern lassen kann (vgl. Reuter in Münchener Kommentar, BGB, 4. Aufl., § 81 Rn 26 sowie Urteil FG Schleswig-Holstein vom 4.6.2009, a.a.O.). Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass die KI die Überweisung der 300.000 EUR bereits 21.11.2007 auf das Konto der Stiftung geleistet hatte. Sie hatte zwar über dieses Konto keine Verfügungsmacht, gleichwohl kam es zu keiner endgültigen Trennung der Vermögenssphären, denn damit wurde das Widerrufsrecht des § 81 Abs. 2 BGB nicht beseitigt. Dieses besteht nach dem klaren und eindeutigen Wortlaut des Gesetzes "Bis zu Anerkennung der Stiftung als rechtsfähig" fort. Der Gesetzgeber hat es dem Stifter überlassen, durch einen Widerrufsverzicht (§ 81 Abs. 2 BGB) eine solche Trennung endgültig herbeizuführen. Unterlässt er diesen Verzicht – aus welchem Grund auch immer – so verbleibt es nach der gesetzgeberischen Entscheidung beim ursprünglichen Zustand, d.h. das Vermögen ist dem bisherigen Eigentümer zuzurechnen. Solange ein solcher Verzicht – wie vorliegend – nicht vorliegt, besteht kein Anlass für eine anderweitige Zurechnung des Vermögens. Im Übrigen entsprach dies auch dem Willen der Stifterinnen, denn sie haben in § 15 der Satzung ausdrücklich bestimmt, dass die Stiftung erst mit Bekanntgabe der Genehmigung durch die Stiftungsbehörde in Kraft tritt. Die Bestellung des Vorstands der Stiftung und dessen Verfügungsbefugnis über das Konto bei der E-Bank befand sich – nach § 15 der Satzung – daher bis zur Genehmigung noch in einem Schwebезustand, im Widerrufsfalle wäre die Verfügungsbefugnis an die KI (sowie an Z.O.) zurückgefallen.

Der Einwand, bislang habe es sich bei der Genehmigung um eine Ermessensentscheidung gehandelt sowie die daraus gezogene Folgerung, der bisherige rechtliche Zustand sei überholt, treffen nicht zu. Hätte der Gesetzgeber eine "Vorstiftung" gewollt, so hätte er die sich im "Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Stiftungsrechts" (BT-Drucksache 14/8277 vom 20.02.2002) – bietende Gelegenheit, in welchem u.a. auch die Änderung des § 81 BGB beabsichtigt war und später so beschlossen wurde – genutzt. Dies geschah jedoch nicht, sondern es verblieb insoweit lediglich bei redaktionellen Änderungen. Mit der Änderung der Wortwahl – Anerkennung statt Genehmigung – wurde der schon vorher bestehende Rechtsanspruch auf die Genehmigung lediglich klargestellt (BT-Drucksache 14/8277, a.a.O. unter B. Einzelerläuterungen). Die bisherige Rechtslage wurde somit beibehalten (vgl. Pues/Scheerbarth, Gemeinnützige Stiftungen im Zivil- und Steuerrecht, S. 21, m.w.N.). Daraus folgt, dass dem Widerrufsrecht des § 81 Abs. 2 BGB – nach wie vor – entscheidende Bedeutung zukommt. Ob – wie die KI meint – ein Widerruf in der Praxis selten vorkommt, ändert nichts an der

Verbindlichkeit der Norm und ist daher nicht entscheidungserheblich. Schließlich ist auch der Vortrag unerheblich, den Stifterinnen sei das Bestehen eines Widerrufsrechtes nicht bekannt gewesen, denn sie wurden im Anerkennungsverfahren fachkundig durch Dr. K vertreten. Diesem war – nach eigenen Angaben im Termin – das Widerrufsrecht bekannt, er hielt es allerdings für irrelevant. Ob und ggf. welche zivilrechtlichen Folgen ein Widerruf haben mag, kann dahinstehen, denn darauf kommt es nach den obigen Ausführungen nicht an. Im Übrigen begründet die steuerliche Behandlung der Spende bei Z.O. keinen Anspruch der KI auf Berücksichtigung ihrer Spende.

3. Auch § 10b Abs. 4 S. 1 EStG greift nicht zugunsten der KI. Nach dieser Norm darf der Steuerpflichtige auf die Richtigkeit der Bestätigung über Spenden und Mitgliedsbeiträge 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. Zwar darf sich der Spender grundsätzlich auf die Richtigkeit der Spendenbestätigung berufen (Schmidt/Heinicke, EStG § 10b Rz 47). Dabei muss der Spender im Zeitpunkt, in dem die Bestätigung ausgestellt wird gutgläubig sein, die Gutgläubigkeit muss auch noch im Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung bestehen (Blümich/Hofmeister EStG § 10b Rn 77, Hermann/Heuer/Raupach, EStG § 10b Rz 172). Davon ist vorliegend nicht auszugehen, denn die Generalbevollmächtigte der KI – Frau C.R. – wusste, dass im Zeitpunkt der Ausstellung der Spendenbescheinigung (04.12.2007) die Stiftung rechtlich noch nicht existent war. Diese positive Kenntnis der Unrichtigkeit der Bescheinigung ist nach allgemeinen Rechtsgrundsätzen der KI zuzurechnen (Hermann/Heuer/Raupach, EStG § 10b Rz 172). Es kann daher dahinstehen, ob die im Streitjahr 82 Jahre alte KI gutgläubig war.