

## Urteil vom 16. Februar 2011, X R 46/09

**Zuwendungen in den Vermögensstock einer durch Erbeinsetzung von Todes wegen errichteten Stiftung keine Sonderausgabe des Erblassers - Zuwendungen im Sinne des § 10b Abs. 1a Satz 2 EStG - Abfluss einer Ausgabe des Erblassers - Fiktion des § 84 BGB**

BFH X. Senat

EStG § 10b Abs 1a, EStG § 11 Abs 2, BGB § 84

vorgehend FG Hamburg, 10. September 2009, Az: 3 K 242/08

### Leitsätze

1. Zuwendungen in den Vermögensstock einer durch Erbeinsetzung von Todes wegen errichteten Stiftung sind keine Sonderausgaben des Erblassers, da sie erst mit dem Tod abfließen .
2. § 84 BGB berührt den Abflusszeitpunkt von Stiftungsgründungsspenden nicht .

### Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine gemeinnützige Stiftung des privaten Rechts und Alleinerbin der im Jahre 2006 verstorbenen R. (Erblasserin). Die Erblasserin hatte im Jahre 1995 mit ihrem Ehemann ein gemeinschaftliches Testament errichtet, in welchem sie sich gegenseitig zu alleinigen Erben eingesetzt hatten. Ferner hatten sie bestimmt, dass nach dem Tode des Nachversterbenden den Nachlass eine gemeinnützige auf ihrer beider Namen lautende Stiftung erhalten sollte. Nach dem Tode des Ehemannes hatte die Erblasserin erwogen, einen anderen gemeinnützigen Verein zu begünstigen. Ihre juristischen Ratgeber rieten jedoch davon ab, da dies gegen die Bindungswirkung des gemeinschaftlichen Testaments verstoße.
- 2** Nach dem Tode der Erblasserin errichtete ein Nachlasspfleger die Stiftungssatzung. Im Jahre 2007 wurde die Klägerin von der Aufsichtsbehörde genehmigt. Das Nachlassgericht erteilte darauf einen Erbschein, nach dem die Klägerin Alleinerbin sei. Der Wert des Nachlasses übersteigt 1,4 Mio. €.
- 3** In der Einkommensteuererklärung für das Todesjahr 2006 der Erblasserin machte die Klägerin Aufwendungen in Höhe von 500.000 € als Zuwendungen in den Vermögensstock einer Stiftung anlässlich deren Neugründung nach § 10b Abs. 1a des Einkommensteuergesetzes in der für 2006 gültigen Fassung (EStG) geltend. In der Folgezeit legte die Klägerin eine Spendenbescheinigung vor, nach der die Erblasserin an ihrem Todestage der Klägerin 1 Mio. € zugewendet habe. In der Spendenbescheinigung heißt es unter anderem, die Zuwendung sei aufgrund des Testaments der Erblasserin anlässlich der Neugründung der Klägerin innerhalb eines Jahres in ihren Vermögensstock erfolgt.
- 4** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) ließ in dem Einkommensteuerbescheid 2006 die geltend gemachten Aufwendungen unberücksichtigt. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG), dessen Urteil in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 431 veröffentlicht ist, hat zur Begründung im Wesentlichen ausgeführt, die Aufwendungen seien nicht als Sonderausgaben der Erblasserin abziehbar, da sie selbst keine Ausgaben geleistet habe. Für den Abfluss von Sonderausgaben gelte § 11 EStG. Das Vermögen der Erblasserin sei erst mit deren Tod kraft Gesamtrechtsnachfolge auf die Klägerin übergegangen und deshalb nicht mehr zu Lebzeiten der Erblasserin abgeflossen. Die Rückwirkungsfiktion in § 84 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) bezwecke nur, der zum Todeszeitpunkt noch nicht genehmigten und damit noch nicht rechtsfähigen Stiftung den Vermögenserwerb durch Erbgang zu ermöglichen.
- 5** Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung von § 10b Abs. 1a EStG. Die Bezugnahme des FG auf die

Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zu Vermächtnissen (Senatsurteil vom 23. Oktober 1996 X R 75/94, BFHE 181, 472, BStBl II 1997, 239) hinsichtlich des Abflusszeitpunkts der Aufwendungen sei unzulässig. Die Erfüllung eines Vermächtnisses sei eine Leistung des Erben. Die Errichtung einer Stiftung von Todes wegen sei jedoch eine vom Erblasser zu Lebzeiten freiwillig veranlasste Zuwendung aus seinem Vermögen. Außerdem bedeute bei der Gesamtrechtsnachfolge "mit dem Tode" unmittelbar, d.h. ohne zeitlichen Zwischenraum zwischen Erbanfall und Erbschaftserwerb --nicht einmal für eine juristische Sekunde--, so dass es nie zu einer ruhenden oder herrenlosen Erbschaft komme (vgl. Palandt/Weidlich, Bürgerliches Gesetzbuch, 70. Aufl., § 1922 Rz 6).

- 6 Entgegen der Auffassung des FG sei die Erblasserin auch nicht bis zum Zeitpunkt ihres Todes in der Verfügung über ihr Vermögen frei gewesen. Vielmehr bestehe nach dem Tode des ersten Ehegatten eine Bindung an wechselbezügliche Verfügungen eines gemeinschaftlichen Testaments. Es fehle auch nicht an der wirtschaftlichen Belastung der Erblasserin; diese falle mit dem Zeitpunkt des Abflusses der Aufwendungen zusammen, welcher zu Lebzeiten der Erblasserin stattgefunden habe. Der Abfluss der Zuwendungen sei in zeitlicher Hinsicht der Sphäre der Erblasserin zuzuordnen. Die Erblasserin habe Konsumverzicht geleistet und ihr Vermögen erhalten, um es einer gemeinnützigen Stiftung zuzuführen; hierdurch sei die Erblasserin wirtschaftlich belastet gewesen.
- 7 Außerdem werde für den Fall der Stiftungsgründung der Abflusszeitpunkt bei der Erblasserin durch die Zuordnungsvorschrift des § 84 BGB konkretisiert. Diese Vorschrift sei im Hinblick auf den Erbanfall in das Gesetz aufgenommen worden. Sie bewirke, dass das betreffende Vermögen zu einem Zeitpunkt vor dem Tode des Erblassers als zugeflossen gelte. Da es sich bei dem Zeitpunkt des Zu- und des Abflusses i.S. des § 11 EStG um einen einheitlichen Zeitpunkt handele, folge aus § 84 BGB, dass die Zuwendung noch vor dem Tod der Erblasserin aus ihrem Vermögen abgeflossen sei.
- 8 Die Nichtzulassung des Sonderausgabenabzugs widerspreche zudem dem Zweck des § 10b EStG. Der Sonderausgabenabzug solle zu förderungswürdigen Tätigkeiten im sozialen, kulturellen und wissenschaftlichen Bereich anregen. Durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 10. Oktober 2007 (BGBl I 2007, 2332) seien rückwirkend zum 1. Januar 2007 die steuerlichen Abzugsmöglichkeiten für Zuwendungen an Stiftungen verbessert worden. Deshalb sei eine restriktive Auslegung der bis zum 31. Dezember 2006 geltenden Gesetzesnorm verfehlt.
- 9 Die Klägerin beantragt sinngemäß,  
das erstinstanzliche Urteil aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 31. März 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13. November 2008 dahingehend zu ändern, dass die Einkommensteuer auf 0 € festgesetzt wird.
- 10 Das FA beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision ist unbegründet und wird zurückgewiesen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zu Recht hat das FA die Zuwendungen der Erblasserin an die Klägerin nicht zum Sonderausgabenabzug nach § 10b Abs. 1a EStG zugelassen.
- 12 Nach § 10b Abs. 1a Satz 1 EStG in der im Streitjahr 2006 geltenden Fassung können Zuwendungen zur Förderung bestimmter als gemeinnützig anerkannter Zwecke, die anlässlich der Neugründung in den Vermögensstock einer Stiftung des öffentlichen Rechts oder einer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes steuerbefreiten Stiftung des privaten Rechts geleistet werden, bis zu einem Betrag von 307.000 € neben laufenden Zuwendungen als Sonderausgaben abgezogen werden. Nach § 10b Abs. 1a Satz 2 EStG gelten als anlässlich der Neugründung geleistet Zuwendungen bis zum Ablauf eines Jahres nach Gründung der Stiftung. Unter Zuwendungen im Sinne dieser Regelung sind alle Wertabgaben zu verstehen, die aus dem geldwerten Vermögen des Spenders zur Förderung des begünstigten Zwecks abfließen und bei dem Spender zu einer endgültigen wirtschaftlichen Belastung führen (Senatsurteil vom 20. Februar 1991 X R 191/87, BFHE 164, 235, BStBl II 1991, 690, unter 3.). Hieran fehlt es im Streitfall.

- 13** 1. Die Einkommensteuer ist eine Jahressteuer (§ 2 Abs. 7 Satz 1 EStG). Die Grundlagen für ihre Festsetzung sind jeweils für ein Kalenderjahr zu ermitteln (§ 2 Abs. 7 Satz 2 EStG). Die persönliche Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 EStG erlischt mit dem Tode. Der Verstorbene als Steuerpflichtiger ist daher für das Sterbejahr mit den bis zum Todeszeitpunkt erzielten Einkünften zu veranlagern. Das sind alle Einkünfte, die zu Lebzeiten zu versteuern gewesen wären (Schmidt/Heinicke, EStG, 29. Aufl., § 1 Rz 14). Für die Ermittlung der jeweiligen Besteuerungsgrundlagen gelten die allgemeinen Einkommensermittlungsgrundsätze. Für die Abziehbarkeit von Sonderausgaben ist gemäß § 11 Abs. 2 EStG der Zeitpunkt maßgebend, zu dem sie geleistet wurden (Schmidt/Heinicke, a.a.O., § 10 Rz 12; vgl. zum Sonderausgabenabzug im Falle des Übergangs von der unbeschränkten zur beschränkten Steuerpflicht BFH-Urteil vom 22. Januar 1992 I R 55/90, BFHE 167, 58, BStBl II 1992, 550). Sonderausgaben können deshalb nur bei der Veranlagung der Erblasserin berücksichtigt werden, wenn sie bis zum Todeszeitpunkt geleistet wurden.
- 14** 2. Bis zum Tode der Erblasserin sind keine Spenden i.S. von § 10b Abs. 1a i.V.m. § 11 Abs. 2 EStG abgeflossen, da sie bis dahin keine Zuwendungen an die Klägerin geleistet hatte.
- 15** Eine Ausgabe ist in dem Zeitpunkt abgeflossen, in dem der Steuerpflichtige die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Geld bzw. das geldwerte Gut verliert (z.B. BFH-Urteil vom 8. Oktober 1985 VIII R 284/83, BFHE 146, 108, BStBl II 1986, 481, unter 2.b, m.w.N.). Hieran fehlt es für den Zeitraum der persönlichen Steuerpflicht der Erblasserin, denn sie hat zu Lebzeiten keine Ausgabe geleistet.
- 16** a) Bei der Gesamtrechtsnachfolge nach § 1922 Abs. 1 BGB geht das Vermögen mit dem Tod als Erbfall unmittelbar und von selbst kraft Gesetzes auf den Erben über (Palandt/Weidlich, a.a.O., § 1922 Rz 2 und 6). Auslösendes Moment für den Übergang der Erbschaft ist daher der Tod des Erblassers. Erst mit dem Tod fließt das Erbe ab; mithin ist ein Abfluss noch zu Lebzeiten des Erblassers nicht gegeben. Dass es sich bei Erbeinsetzungen --worauf die Klägerin abstellt-- um eine freiwillige Entscheidung des Erblassers zu dessen Lebzeiten handelt, hat keine Auswirkung auf den Abflusszeitpunkt. Denn die freiwillige Entscheidung, wem der Erblasser sein Vermögen nach seinem Tod zuwenden möchte, bildet nur den ersten Schritt des Vermögensübergangs. Der tatsächliche Abfluss des Vermögens findet aber erst mit dem Tod statt.
- 17** b) Entgegen der Auffassung der Klägerin folgt eine Zurechnung der Ausgaben zur Sphäre der Erblasserin auch nicht daraus, dass die Erblasserin durch die Zuwendungen wirtschaftlich belastet gewesen sei, insbesondere aufgrund der Bindungswirkung des gemeinschaftlichen Testaments. Diese Bindungswirkung bezieht sich nicht auf die zu vererbende Vermögensmasse als solche. Nach den nicht angegriffenen Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) haben die Eheleute im Streitfall die Voll- und Schlusserbfolge nach § 2269 Abs. 1 BGB gewählt. Sie haben sich gegenseitig zu Alleinerben eingesetzt und nach dem Tode des Letztversterbenden die Klägerin als Erbin bestimmt. Hierdurch wurde die Erblasserin nach dem Tode ihres Ehemannes dessen alleinige Vollerbin; der Nachlass ihres Ehemannes vereinigte sich mit ihrem Vermögen in ihrer Hand zu einem einheitlichen Vermögen. Was davon bei ihrem Tod noch vorhanden war, ging dann auf die Klägerin als Schlusserbin über (Palandt/Weidlich, a.a.O., § 2269 Rz 3); nur dies zu ändern, untersagt § 2271 BGB. Zu Lebzeiten konnte die Erblasserin über das Vermögen frei verfügen; sie hätte es beispielsweise für sich verbrauchen können. Die persönliche Entscheidung der Erblasserin, mit dem Vermögen so zu wirtschaften, dass nach ihrem Tode ein beträchtlicher Betrag der Klägerin zufließen konnte, war ungeachtet ihrer sozialen Komponente eine freiwillige Entscheidung, die ihr nicht durch die Bindungswirkung des gemeinschaftlichen Testaments auferlegt war.
- 18** c) Auch eine einschränkende Auslegung des § 11 Abs. 2 EStG i.V.m. § 10b Abs. 1a EStG dahingehend, dass der Normzweck des § 10b Abs. 1a EStG eine Zuordnung der Zuwendungen zu der Sphäre der Erblasserin geböte, kommt nicht in Betracht. Es ist zwar richtig, dass durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements die steuerlichen Abzugsmöglichkeiten für Zuwendungen an Stiftungen verbessert wurden. Diese Entscheidung lässt aber keine teleologische Reduktion des § 11 Abs. 2 EStG dahingehend zu, den nicht mehr zu Lebzeiten der Erblasserin stattfindenden Abfluss der Zuwendungen ungeachtet des Endes ihrer persönlichen Steuerpflicht ihr zuzurechnen, wenn anderenfalls eine Zuwendung an eine gemeinnützige Einrichtung i.S. des § 10b EStG sich nicht steuermindernd auswirken würde. Durch die einkommensteuerliche Berücksichtigung von Spenden nach § 10b EStG soll zwar zu privatem uneigennützigem Handeln zugunsten bestimmter, als besonders förderungswürdig anerkannter gemeinnütziger Zwecke angeregt werden (Senatsurteil vom 22. September 1993 X R 107/91, BFHE 172, 362, BStBl II 1993, 874, m.w.N.). Der Senat hat aber bereits ausgeführt, dass § 10b EStG keine Abweichung von dem Abflussprinzip nach § 11 Abs. 2 EStG gebietet (Einzelheiten vgl. Senatsurteil in BFHE 181, 472, BStBl II 1997, 239, unter 3.b bb). An dieser Auffassung hält der Senat auch für den Streitfall fest.
- 19** Eine ausdrückliche Abweichung vom Abflussprinzip nach § 11 Abs. 2 EStG enthält § 10b Abs. 1a Satz 1 EStG

insoweit, als die Vorschrift zulässt, Stiftungsgründungsspenden auf Antrag wahlweise im Jahr der Zuwendung oder in beliebiger Verteilung auf dieses oder die nachfolgenden neun Jahre als Sonderausgaben abzuziehen. Anhaltspunkte für eine weitere, nicht ausdrücklich normierte Einschränkung des § 11 Abs. 2 EStG dahingehend, dass die Zuwendungen bereits für vor dem Abflusszeitpunkt liegende Zeiträume als Sonderausgaben geltend gemacht werden können, sind nicht erkennbar.

- 20** d) Schließlich enthält die zivilrechtliche Sonderregelung des § 84 BGB keine Konkretisierung des Abflusszeitpunkts von Stiftungsgründungsspenden.
- 21** Zwar kann diese Vorschrift, wonach eine Stiftung, die erst nach dem Tode des Stifters genehmigt wird, für die Zuwendungen des Stifters als schon vor dessen Tod entstanden gilt, auch im Steuerrecht Anwendung finden (vgl. BFH-Urteil vom 17. September 2003 I R 85/02, BFHE 204, 72, BStBl II 2005, 149, unter II.1.). § 84 BGB bewirkt aber keine Vorverlegung des Abflusszeitpunkts von Zuwendungen, sondern fingiert lediglich die Existenz der sowohl von Todes wegen als auch unter Lebenden errichteten Stiftung, wenn der Stifter vor der Genehmigung der Stiftung verstorben ist (Senatsurteil in BFHE 181, 472, BStBl II 1997, 239, unter 3.b cc; Geserich, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 10b Rz Ba 131). Die Vorschrift ermöglicht dem Stifter die Erbeinsetzung der Stiftung, was ohne diese Regelung nach § 1923 Abs. 1 BGB unzulässig wäre (MünchKommBGB/Reuter, 5. Aufl., § 84 Rz 1).

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)