Urteil vom 11. Februar 2015, X R 36/11

Spende an eine sog. Vorstiftung keine Sonderausgabe

BFH X. Senat

BGB § 80 Abs 1, BGB § 81 Abs 2, BGB § 82, BGB § 84, BGB § 1923, EStG § 10b Abs 1a, EStG § 10d, EStG § 52, KStG § 1 Abs 1 Nr 4, KStG § 1 Abs 1 Nr 5, KStG § 5 Abs 1 Nr 9, EStG § 10b Abs 1, EStG VZ 2007 , EStG § 52 Abs 24b S 3, EStG § 52 Abs 24e S 3

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 07. Februar 2011, Az: 4 K 4080/09

Leitsätze

Zuwendungen an eine rechtsfähige Stiftung sind vor deren Anerkennung nicht als Sonderausgaben abziehbar .

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 8. Februar 2011 4 K 4080/09 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) erzielte im Streitjahr 2007 negative gewerbliche Beteiligungseinkünfte und Einkünfte aus Kapitalvermögen sowie Vermietung und Verpachtung.

2 In einem Stiftungsgeschäft vom 20. November 2007 verpflichteten sich die Klägerin und ihre Schwester, noch im Jahr 2007 jeweils 300.000 € in das Stiftungskapital der zu errichtenden J-Stiftung zu zahlen. Am selben Tag gaben sie der Stiftung die Satzung, die laut § 15 mit Bekanntgabe der "Genehmigung" durch die Stiftungsbehörde in Kraft treten sollte. Am 28. November 2007 gingen die Urkunden über die Satzung und das Stiftungsgeschäft beim Finanzamt S (FA S-Kö) mit der Bitte um beschleunigte Prüfung ein, weil die Zuwendungen noch im Jahr 2007 erfolgen sollten. Mit gleicher Post wurde bei der Stiftungsbehörde, dem Regierungspräsidium S, die Anerkennung der Stiftung beantragt. Aufgrund von Anregungen des FA S-Kö reichte der damalige Bevollmächtigte der Klägerin (Dr. K) am 6. Dezember 2007 eine geänderte Satzung ein. Das FA S-Kö erließ am 7. Dezember 2007 eine vorläufige Bescheinigung, wonach die Satzung den Gemeinnützigkeitsgrundsätzen entspreche. Am 9. Dezember 2007 legte Dr. K diese Bescheinigung, das geänderte Stiftungsgeschäft sowie die geänderte Satzung dem Regierungspräsidium vor.

3 Am 21. Dezember, am 27. Dezember und am 28. Dezember 2007 wollte sich Dr. K beim Regierungspräsidium nach dem Sachstand erkundigen und auf Erledigung drängen. Dort war jedoch niemand erreichbar. Mit Bescheid vom 17. Januar 2008 erkannte das Regierungspräsidium schließlich die Stiftung an. Eine frühere Anerkennung soll wegen Arbeitsüberlastung des Regierungspräsidiums nicht möglich gewesen sein.

4 Bereits am 21. November 2007 --somit vor dem Eingang der Urkunden über das Stiftungsgeschäft sowie der Satzung beim FA S-Kö und dem Regierungspräsidium-- hatten die Klägerin und ihre Schwester jeweils 300.000 € auf das auf den Namen der Stiftung lautende Girokonto unter Angabe des Verwendungszwecks "Stiftungsgeschäft" überwiesen. Dort wurde der Betrag am 29. November 2007 gutgeschrieben. Über das Konto waren weder die Klägerin noch ihre Schwester verfügungsbefugt, sondern ausschließlich der Stiftungsvorstand, dem beide nicht

angehörten. Zur Vorstandsvorsitzenden der Stiftung wurde die Generalbevollmächtigte der Klägerin (B) bestellt. Die Stiftung, vertreten durch B, stellte am 4. Dezember 2007 eine Spendenbescheinigung für die Klägerin aus.

5 In der Einkommensteuererklärung für 2007 beantragte die Klägerin, von der Zuwendung im Streitjahr einen Betrag in Höhe von 230.000 € zu berücksichtigen. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) ließ den Spendenabzug nicht zu, weil die Stiftung erst im Jahre 2008 entstanden sei.

6 Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) urteilte, der Klägerin stehe im Streitjahr 2007 kein Anspruch auf Anerkennung einer Zuwendung an die Stiftung als (Groß-)Spende gemäß § 10b Abs. 1a des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.V.m. § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) zu, weil im Streitjahr 2007 weder eine rechtsfähige noch eine nichtrechtsfähige Stiftung und auch keine "Vorstiftung" vorgelegen habe. Nach § 80 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) entstehe eine rechtsfähige Stiftung erst durch die Anerkennung der zuständigen Behörde. Im Streitfall sei die Stiftung erst im Januar 2008 anerkannt worden. Zwar seien auch Spenden an nichtrechtsfähige Stiftungen begünstigt, da § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG nicht zwischen rechtsfähigen und nichtrechtsfähigen Stiftungen unterscheide. Dies setze jedoch das Bestehen einer nichtrechtsfähigen Stiftung voraus. Die Stifterinnen hätten jedoch in § 15 der Satzung ausdrücklich bestimmt, dass die Stiftung erst mit Bekanntgabe der Genehmigung durch die Stiftungsbehörde in Kraft trete. Die 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 scheide ebenfalls aus. Auch dies ergebe sich aus § 15 der Stiftungssatzung, der bestimme, dass die Stiftung mit der Bekanntgabe der Genehmigung durch die Stiftungsbehörde, also erst im Jahr 2008, in Kraft trete. Daher stelle sich die Frage nicht, ob eine Vorstiftung anzuerkennen sei. Diese Frage sei im Übrigen zu verneinen. Dies folge aus § 81 Abs. 2 Satz 1 BGB. Danach sei der Stifter bis zur Anerkennung der Stiftung jederzeit zum Widerruf des Stiftungsgeschäfts befugt. Deshalb liege bis zu diesem Zeitpunkt noch keine abschließende Vermögenstrennung vor. Aus Gründen der Rechtssicherheit und Rechtsklarheit sei auch im Steuerrecht an das Zivilrecht anzuknüpfen und die Widerrufsoption des § 81 Abs. 2 Satz 1 BGB bringe klar und eindeutig zum Ausdruck, dass der Stifter bis zur staatlichen Anerkennung Herr des Stiftungsvorgangs bleibe, welchen er nach Belieben fördern oder auch scheitern lassen könne. Auch wenn die Klägerin über das Bankkonto der Stiftung keine Verfügungsmacht gehabt habe, habe die Überweisung der Spende auf dieses Bankkonto wegen der Widerrufsmöglichkeit nach § 81 Abs. 2 BGB noch zu keiner endgültigen Trennung der Vermögenssphären geführt. Im Übrigen hätte die legislative Möglichkeit bestanden, im Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts vom 15. Juli 2002 durch eine Änderung von § 81 BGB klarzustellen, dass dem Widerrufsrecht keine entscheidende Bedeutung beizumessen sei. Der Gesetzgeber habe § 81 BGB jedoch nur redaktionell geändert. Unerheblich sei, dass den Stifterinnen das Widerrufsrecht nach § 81 BGB nicht bekannt gewesen sei. Sie seien im Anerkennungsverfahren fachkundig durch Dr. K vertreten worden, dem --nach eigenen Angaben in der mündlichen Verhandlung-- das Widerrufsrecht bekannt gewesen sei; er habe dieses allerdings für irrelevant gehalten.

7 Auch § 10b Abs. 4 Satz 1 EStG greife nicht zugunsten der Klägerin. Die Klägerin sei im Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung nicht gutgläubig gewesen, denn ihre Generalbevollmächtigte B habe im Zeitpunkt der Ausstellung der Spendenbescheinigung gewusst, dass die Stiftung rechtlich noch nicht existent gewesen sei. Diese Kenntnis sei der Klägerin zuzurechnen.

8 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin Verletzung materiellen Rechts.

9 Ungeklärt sei bis heute, ob eine im Werden befindliche Stiftung (Vorstiftung) zwischen dem Abschluss des Stiftungsgeschäfts und der Anerkennung durch das Regierungspräsidium als grundsätzlich körperschaftsteuerpflichtiges Rechtssubjekt anerkannt werden könne, das unter § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG falle. Hinsichtlich des Beginns der Körperschaftsteuerpflicht stelle die Finanzverwaltung neben dem Abschluss des Stiftungsgeschäfts, dem Vorliegen einer Satzung, der Verfügungsgewalt des Stiftungsvorstandes über das Stiftungsvermögen auf einen Verzicht des Stifters auf sein Widerrufsrecht nach § 81 Abs. 2 BGB gegenüber der Aufsichtsbehörde ab. Letztere Voraussetzung liege im Streitfall nicht vor.

10 Teilweise werde es in der Literatur für die Anwendung von § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG jedoch als ausreichend angesehen, wenn das Stiftungsgeschäft vollzogen sei und die Stiftung ihre Tätigkeit beginne. Andere Stimmen in der Literatur verträten die Auffassung, die Rechtsprechung zu Kapitalgesellschaften sei auf Stiftungen entsprechend anzuwenden. Dies habe die Vorverlagerung des Beginns der Körperschaftsteuerpflicht auf den Moment der rechtsverbindlichen Errichtung der Stiftung durch einseitige Erklärung des Stifters im Stiftungsgeschäft zur Folge. Die Empfangnahme des Gründungsvermögens (des Vermögensstocks) sei das erste Tätigwerden der Stiftung.

11 Nach dem Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 25. Juni 1984 GrS 4/82 (BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751) sei geklärt, dass sich der Gesetzgeber bei der Bestimmung der Körperschaftsteuerpflicht bewusst an den zivilrechtlichen Rechtsformen orientiert habe. Daraus sei zu folgern, dass eine Körperschaftsteuerpflicht jedenfalls dann bestehe, wenn eine Vorstiftung zivilrechtlich anzuerkennen sei.

12 Diese Frage sei äußerst umstritten. Nach wohl noch überwiegender Meinung in der Finanzrechtsprechung und der Literatur werde das Rechtsgebilde der Vorstiftung zwar abgelehnt. Demgegenüber werde aber mit beachtlichen Argumenten in der jüngeren Literatur die Vorstiftung anerkannt.

13 Für die Anerkennung der Vorstiftung sprächen folgende Argumente:

14 - Zwischen dem Gründungsakt (Abschluss des Stiftungsgeschäfts und Erlass der Stiftungssatzung) und der Anerkennung dürfe es dem werbenden Gebilde der Stiftung in Gründung nicht verboten sein, Spenden einzuwerben.

15 - Die Grundsätze der Vorgesellschaft seien auf die Vorstiftung sinngemäß anzuwenden, da die Entstehungsphasen zwischen Stiftung und Kapitalgesellschaft ähnlich seien.

16 - Zumindest durch den Verweis in den §§ 86, 89 BGB auf das Vereinsrecht und in § 88 Satz 3 BGB i.V.m. §§ 46 ff. BGB auf das Liquidationsrecht des Vereins ergebe sich, dass auch die Grundsätze des Vorvereins für die Vorstiftung sinngemäß gelten müssten.

17 - Der Begriff der "Anerkennung" in § 80 Abs. 1 BGB spreche dafür, dass es vor der Anerkennung einer Stiftung ein "Vorgebilde" im Sinne einer Vorstiftung geben müsse.

18 Soweit aus § 81 Abs. 2 Satz 1 BGB abgeleitet werde, das freie Widerrufsrecht stehe der Anerkennung der Rechtsfigur der Vorstiftung entgegen, sei dem entgegenzuhalten, dass dies nichts über den Zeitpunkt der rechtlichen Verselbständigung der Stiftung im Gründungsstadium besage. Gläubiger- und Mitgliederinteressen seien bei einer Stiftung in Gründung naturgemäß nicht tangiert. Mitglieder gebe es nicht und Gläubiger existierten bis zur Anerkennung im Regelfall auch nicht. Entscheidend seien vielmehr ausschließlich die Interessen des Zuwendenden und des Zuwendungsempfängers der Stiftung in Gründung, die ab dem Zeitpunkt des Stiftungsgeschäfts und vor der Genehmigung einhellig dahin gingen, die Vorstiftung als existent zu behandeln. Andernfalls könnte die Vorstiftung keine Zuwendung in ihr Vermögen erhalten und der Zuwendende keine Spende tätigen.

19 § 82 Satz 1 BGB stehe dieser Ansicht nicht entgegen. Danach sei der Stifter verpflichtet, der Stiftung das in dem Stiftungsgeschäft zugesicherte Vermögen zu übertragen. Diese Verpflichtung des Stifters, das Vermögen erst nach der Anerkennung der Stiftung zu übertragen, schließe das Recht des Stifters nicht aus, das Vermögen schon früher zu übertragen. Daher könne aus der Pflicht zu einer Mindestkapitalausstattung bei einer Kapitalgesellschaft und einer fehlenden entsprechenden Verpflichtung im Stiftungsrecht nicht das Rechtsgebilde der Stiftung in Gründung als solches in Frage gestellt werden. Hier werde die Pflicht zur Kapitalausstattung bei einer Kapitalgesellschaft mit dem Recht zur Vermögensausstattung einer Stiftung verwechselt.

20 Entscheidend seien ein Rechtsvergleich und die rechtspolitische Bedeutung der Vorstiftung. Die Vorstiftung werde z.B. nach dem österreichischen Privatstiftungsgesetz (PSG) anerkannt. § 31 Satz 1 PSG (richtig wohl § 33 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 PSG) sei § 81 Abs. 2 Satz 1 BGB vergleichbar und räume ein freies Widerrufsrecht ein. Dennoch werde in Österreich die Vorstiftung anerkannt. Dies zeige, dass das Abstellen auf das freie Widerrufsrecht kein überzeugendes Argument gegen die Anerkennung der Vorstiftung sei.

21 Im Streitfall sei die Stiftung von zwei Personen (der Klägerin und ihrer Schwester) gegründet worden. Das Stiftungsgeschäft sei daher keine einseitige Willenserklärung, sondern ein gegenseitiger Vertrag, der nur noch von den Vertragsparteien einverständlich geändert und aufgehoben, nicht aber von einer Partei einseitig widerrufen werden könne. Deshalb sei die Vorschrift des § 81 Abs. 2 Satz 1 BGB entgegen der Ansicht des FG im Streitfall nicht anwendbar, weil diese Vorschrift nur greife, wenn "der" Stifter (also ein einziger Stifter) vorhanden sei, es sich bei der Stiftungsgründung daher um eine einseitige empfangsbedürftige Willenserklärung handele. Bei mehreren Gründern liege demgegenüber ein Vertrag vor, der nicht einseitig zum Widerruf des Stiftungsgeschäfts berechtige. Auch im österreichischen Recht könne das Widerrufsrecht nur durch alle Stifter gemeinsam ausgeübt werden (Urteil des Obersten Gerichtshofs --OGH-- vom 18. September 2009 6 Ob 136/09g, Österreichisches Recht der Wirtschaft --RdW-- 2010, 24). Im Ergebnis bedeute dies bei einer von mehreren Stiftern gegründeten Stiftung, dass der einzelne Stifter bereits durch den Abschluss des Stiftungsgeschäfts den Zugriff auf das von ihm der Stiftung übertragene Vermögen verliere. Soweit also eine Stiftung von einer Stiftermehrheit errichtet worden sei, "können

die den Stiftern zustehenden oder vorbehaltenen Rechte nur von allen Stiftern gemeinsam ausgeübt werden" (OGH-Urteil vom 27. Mai 2004 6 Ob 61/04w, RdW 2004, 596). Da insoweit für das deutsche Recht weder rechtssystematische noch rechtsdogmatische Unterschiede bestünden, könnten diese Grundsätze uneingeschränkt auf die deutsche Stiftung übertragen werden. Für ein alleiniges Widerrufsrecht der Klägerin nach § 81 Abs. 2 BGB bleibe daher kein Raum.

22 Werde das Rechtsinstitut der Vorstiftung nicht anerkannt, sei zu berücksichtigen, dass § 10b Abs. 1a EStG auch unselbständige Stiftungen erfasse. Nach der Literatur (Hüttemann in Festschrift für Spiegelberger, 2009, 1292, 1296; Wachter, Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge 2003, 445, 447; Thole, Die Stiftung in Gründung, 126) könne die Interimsphase durch die Gründung einer unselbständigen Stiftung mit dem Zweck der Errichtung einer "endgültigen" rechtsfähigen Stiftung überbrückt werden.

23 Das FG lehne im Ergebnis auch das Vorliegen einer unselbständigen Stiftung mit der Begründung ab, aus § 15 der Satzung ergebe sich, dass die Stiftung erst mit Bekanntgabe der Genehmigung durch die Stiftungsbehörde in Kraft trete. Daraus folge, dass die Stifterinnen keine unselbständige Stiftung gewollt hätten. Hingegen werde in der Literatur (z.B. Thole, a.a.O., 126 ff.) die Ansicht vertreten, die unselbständige Stiftung sei zwingende Vorstufe zur selbständigen Stiftung; wie bei einer Vor-GmbH erfolge der Eigentumserwerb von Gesetzes wegen, was dazu führe, dass das Vermögen der unselbständigen Stiftung mit der Anerkennung automatisch auf die selbständige Stiftung übergehe. Es liege insoweit ein fließender Übergang der unselbständigen in die selbständige Stiftung vor, mit der Folge der zivilrechtlichen Identität der Stiftungen. Daraus werde abgeleitet, dass bereits die Gründung der (gemeinnützigen) unselbständigen Stiftung die Privilegierung des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG i.V.m. § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG bewirke, was die Abzugsfähigkeit der Spenden nach § 10b Abs. 1a EStG auslöse (Thole, a.a.O., 131; Hüttemann, a.a.O., 1292, 1298), sodass es weder auf die Anerkennung der Stiftung durch die Stiftungsbehörde noch auf die Anerkennung des Rechtsinstituts der Vorstiftung für die Spendenabzugsfähigkeit ankomme. In diesem Fall gelte die unselbständige Stiftung von vornherein als bloße Übergangslösung des Stifters bis zur Anerkennung der Stiftung (Thole, a.a.O., 132).

24 Dieser hilfsweisen Lösung könne nicht entgegen gehalten werden, die Umwandlung einer unselbständigen Stiftung in eine selbständige Stiftung müsse durch Übertragung des Stiftungskapitals erfolgen und damit den allgemeinen zivilrechtlichen Regelungen der §§ 873, 925, 929 ff. BGB entsprechen (so aber u.a. Thole, a.a.O., 130). Denn wenn man die unselbständige Stiftung nach dem Prinzip der wohlwollenden Auslegung (Soergel/Neuhoff, BGB, 2000, § 80 Rz 16) als Vorstufe der rechtsfähigen Stiftung ansehe, die durch die Anerkennung zur rechtsfähigen Stiftung erstarke, dann führe die Anerkennung ohne Übertragungsakte (Erman/Werner, BGB, 12. Aufl. 2008, Vor § 80 Rz 22) automatisch dazu, dass die rechtsfähige Stiftung wie "Phönix aus der Asche" steige oder "der Stiftung mit einem Schlage das Dasein" gebe (Staudinger/Hüttemann/Rawert (2011), § 80 Rz 42; Thole, a.a.O., 60).

25 Weitere Voraussetzung für die Anerkennung einer unselbständigen Stiftung sei, "dass das Stiftungsvermögen so aus dem Vermögen des Stifters ausgeschieden ist, dass die Einkünfte des Stiftungsvermögens diesem nicht mehr steuerlich zuzurechnen sind" (Hüttemann/Herzog, Der Betrieb --DB-- 2004, 1001, 1003). Im Streitfall sei die Zuwendung der Klägerin auf ein Konto der Stiftung überwiesen worden, über welches die Klägerin nicht verfügungsberechtigt gewesen sei, sodass die Zuwendung aus dem Vermögen der Klägerin eindeutig ausgeschieden sei. Es sei daher möglich, über die Errichtung einer nicht rechtsfähigen Stiftung eine Vorverlagerung des "Stiftungsbeginns" für steuerliche Zwecke zu erreichen (so Hüttemann, a.a.O., 1292, 1298; Staudinger/Hüttemann/Rawert (2011), § 80 Rz 45).

26 Jedenfalls wollten aber auch die Vertreter der neueren Auffassung, welche weiterhin das Rechtsgebilde einer Vorstiftung ablehnen (z.B. Hüttemann, a.a.O., 1292, 1296), dem Stifter über das Rechtsgebilde einer unselbständigen Stiftung bereits ab Abschluss des Stiftungsgeschäfts die Spendenberechtigung zuerkennen (z.B. Hüttemann, a.a.O., 1292, 1298); teils mit der Begründung, "eine Vorverlagerung der Stiftungserrichtung zu erreichen" (so Hüttemann, a.a.O., 1292, 1298), teils einfach mit der Behauptung, für den Spendenabzug aus Anlass der Errichtung einer nicht rechtsfähigen Stiftung komme es auf den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses zwischen Stifter und Träger an (so Hof, in Seifart/von Campenhausen, Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Aufl. 2009, § 6 Rz 252; anders aber ders., in von Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, 4. Aufl. 2014, § 6 Rz 271 ff.).

27 Das FG verletze zudem § 10b Abs. 4 Satz 1 EStG, da die Klägerin auf die Richtigkeit der Spendenbescheinigung vertraut habe und ihr die Unrichtigkeit nicht in Folge grober Fahrlässigkeit bekannt gewesen sei.

28 Die Spendenbescheinigung sei zwar am 4. Dezember 2007 und somit vor der vorläufigen Bescheinigung über die Steuerbefreiung am 7. Dezember 2007 ausgestellt worden. Nach dem Wortlaut des § 10b Abs. 1 EStG i.V.m. § 5

Abs. 1 Nr. 9 KStG reiche es aus, wenn der begünstigte Empfänger gemeinnützig sei und die sachlichen Voraussetzungen der Steuerbefreiung vorlägen (Stark in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 10b EStG Rz 25). Allerdings habe der BFH im Urteil vom 15. Juni 1973 VI R 35/70 (BFHE 110, 112, BStBl II 1973, 850) entschieden, dass dem Zuwendungsempfänger eine Freistellungsbescheinigung erteilt sein müsse und diese insoweit konstitutiv und nicht nur deklaratorisch wirke.

29 Dies könne jedoch nicht für eine Vorstiftung oder eine unselbständige Stiftung als Vorstufe zur selbständigen Stiftung gelten. Hier könnten erst nach Abschluss des Stiftungsgeschäfts und der Satzung beide Rechtsgeschäfte bei der Finanzbehörde eingereicht und daher die Bescheinigung erst später erteilt werden. Andernfalls könnten eine Vorstiftung oder eine unselbständige Stiftung als Vorstufe zur rechtsfähigen Stiftung im Erstjahr nie Spendenbescheinigungen ausstellen, weil naturgemäß die Bescheinigung über die Steuerbefreiung erst später erteilt werden könne und damit dem Stiftungsgeschäft zeitlich verzögert nachfolge. Daher werde in der Literatur (Schmidt/ Heinicke, EStG, 30. Aufl. 2011, § 10b Rz 37) die Auffassung vertreten: "Dagegen lässt sich aus dem Gesetzeswortlaut des § 50 EStDV mit amtlichen Vordrucken kaum herauslesen, dass über die Freistellung bereits entschieden sein muss."

30 Bestätigt werde diese Ansicht durch die herrschende Meinung in der Literatur, wonach der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Abgabe der Einkommensteuererklärung gutgläubig sein müsse. Der Auffassung des FG, es komme auf die Kenntnis des Steuerpflichtigen im Zeitpunkt der Ausstellung der Spendenbescheinigung an, könne nicht gefolgt werden. Es genüge für einen Abzug als Spende, wenn der Letztempfänger für denjenigen Veranlagungszeitraum, für den die Spende steuerlich berücksichtigt werden solle, wegen Gemeinnützigkeit von der Steuer befreit sei. Das geschützte Vertrauen des gutgläubigen Spenders zum Zeitpunkt der Abgabe der Einkommensteuererklärung umfasse u.a. auch das Vertrauen in den Gemeinnützigkeitsstatus der Stiftung und in die Verwendung der Spende (Oberfinanzdirektion Koblenz, Verfügung vom 16. Februar 2009 S 2223/ S 2351/G 1425/ A-St-331 unter Tz. 14.1). Andernfalls hätte es das Regierungspräsidium durch eine verzögerte Anerkennungspraxis oder das für die gemeinnützige Stiftung zuständige Finanzamt aufgrund einer erst nach Abschluss des Stiftungsgeschäfts ausgestellten vorläufigen Bescheinigung über die Steuerbefreiung in der Hand, den Spendenabzug für eine nicht rechtsfähige Stiftung zu beeinflussen. Dass dies gesetzgeberisch nicht gewünscht sei, ergebe sich aus der Abzugsfähigkeit von Spenden in den Vermögensstock einer Stiftung, weil dadurch die Neugründungen von Stiftungen gefördert werden sollten und daher auch Zuwendungen an Stiftungen in Gründung begünstigt werden müssten.

31 Zumindest sei die Altregelung anwendbar. Das FG verletze § 52 Abs. 24b Satz 3 EStG i.d.F. des Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 10. Oktober 2007 (BGBl I 2007, 2332, BStBl I 2007, 815) --EStG 2007-- i.V.m. § 10b Abs. 1 und § 10d EStG 2000. Falls nach Auffassung des erkennenden Senats § 10b Abs. 1a EStG 2007 nicht anwendbar sei, sei zumindest die bisherige Vorschrift des § 10b Abs. 1 EStG 2000 anwendbar, weil in der Steuererklärung ein formloser Antrag auf Abzug der Zuwendung an die Stiftung in Höhe von bis zu 230.000 € und darin zumindest konkludent ein Antrag i.S. des § 52 Abs. 24b Satz 3 EStG 2007 zu sehen sei (vgl. Schmidt/ Heinicke, a.a.O., § 10b Rz 66 i.V.m. § 10d Rz 27).

32 Aus § 52 Abs. 24b Satz 2 EStG 2007 folge zunächst, dass § 10b Abs. 1 EStG 2007 grundsätzlich auf alle Zuwendungen anzuwenden sei, die mit Wirkung ab 1. Januar 2007 geleistet worden seien. Satz 3 dieser Vorschrift räume dann dem Steuerpflichtigen für Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge) das Wahlrecht ein, ob das bisherige Recht oder das neue Recht angewendet werden solle.

33 Zu Recht werde aus der Verweisung in § 52 Abs. 24b Satz 3 EStG 2007 auf § 10b Abs. 1 EStG 2000 primär abgeleitet, dass bei Erstausstattungen und Zustiftungen "anders als bei Spenden und Mitgliedsbeiträgen" kein Wahlrecht zwischen der Anwendung des bisherigen und des neuen Rechts bestehe (argumentum ex § 52 Abs. 24b Satz 2 EStG e contrario - Schauhoff/Kirchhain, Deutsches Steuerrecht 2007, 1985, 1988, linke Spalte Mitte), da nur eine Verweisung auf § 10b Abs. 1 EStG 2000 und nicht auch auf § 10b Abs. 1a EStG 2007 vorliege, sodass für Zuwendungen in den Vermögensstock nur das neue Recht gelte (Fritz, Betriebsberater --BB-- 2007, 2546, 2549 linke Spalte oben).

34 In der Kommentarliteratur werde die Übergangsregelung des § 52 Abs. 24b EStG 2007 allerdings so interpretiert, dass "für den Veranlagungszeitraum 2007 ein letztes Mal der Spendenrücktrag und der zusätzliche Spendenhöchstbetrag für laufende Zuwendungen an Stiftungen in Höhe von 20.450 € (§ 10b Abs. 1 Satz 3 EStG 2000) in Anspruch genommen werden" könne (Fritz, BB 2007, 2546, 2548 f.; ebenso Hüttemann, DB 2007, 2053, 2059 rechte Spalte oben, und Pust, in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 10b Rz 392). Anders ausgedrückt: Wenn eine

verunglückte Erstausstattung einer Stiftung im Jahr 2007 aufgrund der erst im Folgejahr ausgesprochenen Anerkennung nicht unter § 10b Abs. 1a EStG 2007 fallen sollte, könne diese Zuwendung zumindest über die Anerkennung als Spende des Jahres 2008 und den Spendenrücktrag in das Jahr 2007 gemäß § 52 Abs. 24b Satz 3 EStG 2007 i.V.m. § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG 2000 bis zur Höhe von 20.450 € zusätzlich zum Spendenhöchstbetrag berücksichtigt werden, weil es nur darauf ankomme, ob die Zuwendung 2007 geleistet worden sei.

35 Dieser Ansicht stehe nicht entgegen, dass dies faktisch zu einer Fortgeltung des § 10b Abs. 1 EStG 2000 bis ins Jahr 2008 führe. Denn es gehe für den Spendenrücktrag in das Jahr 2007 nicht um die Anwendung der alten Spendenregelung im Jahr 2008. Nach dem Wortlaut des § 52 Abs. 24b Satz 3 EStG 2007 komme es vielmehr nur darauf an, wann die Zuwendung geleistet worden sei, nämlich im Veranlagungszeitraum 2007 (ebenso Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 18. Dezember 2008 IV C 4-S 2223/07/0020, BStBl I 2009, 16). Insoweit sei nicht erforderlich, dass die Spendenvoraussetzungen auch im Jahr 2007 vorgelegen hätten, sondern durch die Verweisung des § 52 Abs. 24b Satz 3 EStG 2007 auf die gesamte Vorschrift des § 10b Abs. 1 EStG 2000 reiche es aus, dass die Voraussetzungen des Spendenabzugs im Jahr 2008 erfüllt seien und infolge der Verweisung in § 10b Abs. 1 Satz 5 EStG 2000 auf § 10d EStG 2000 ein Spendenrücktrag nach 2007 möglich sei.

36 Dieser Auslegung stehe auch nicht entgegen, dass die Zuwendung 2007 geleistet worden sei. Wie aus § 10b Abs. 1a Satz 2 EStG folge, sei bei einer Zuwendung in den Vermögensstock einer Stiftung generell nicht nur auf das Jahr der Stiftungsgründung, sondern auch auf das Folgejahr abzustellen. Es handele sich hier um einen allgemein gültigen Rechtsgedanken, der trotz fehlender Verweisung des § 52 Abs. 24b Satz 3 EStG 2007 auf § 10b Abs. 1a EStG fortwirke, sodass diese Überlegung auch im Rahmen des § 10b Abs. 1 EStG 2000 anzuwenden sei. Aus dieser systematischen Ableitung in Verbindung mit dem Wortlaut der Übergangsregelung des § 52 Abs. 24b EStG 2007 folge einerseits, dass ein Betrag in Höhe von 20.450 € als Spende im Jahr 2007 anzuerkennen sei. Andererseits bleibe auch der allgemeine Spendenrücktrag nach § 52 Abs. 24b EStG 2007 i.V.m. § 10b Abs. 1 und § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG grundsätzlich bis zu einem Betrag von 511.500 € möglich (Fritz, BB 2007, 2546, 2548), sodass im Streitfall 5 % des Gesamtbetrags der Einkünfte von 243.573 € = 12.179 € zuzüglich 20.450 €, insgesamt also 32.629 € als Spende anzuerkennen seien.

37 Zudem begründet die Klägerin die Revision mit dem Argument, die Nichterfassung der Vorstiftung durch das FA in Zusammenhang mit § 10b EStG verletze den europarechtlichen Grundsatz der umgekehrten Diskriminierung bzw. der Inländerdiskriminierung, wie er seit der Neufassung des § 10b durch das Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 8. April 2010 (BGBl I 2010, 386, BStBl I 2010, 334) --EStG 2010-- unmittelbar in § 10b Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG 2010 zum Ausdruck komme, welcher aufgrund der Übergangsvorschrift des § 52 Abs. 24e Satz 5 EStG 2010 auf alle noch nicht bestandskräftig festgesetzten Einkommensteuern Anwendung finde.

38 Die unterschiedliche Behandlung von Spenden an in- und ausländische Einrichtungen, insbesondere an österreichische und inländische Vorstiftungen, stelle bei sinnentsprechender Anwendung des Urteils des Gerichtshofs der Europäischen Union vom 27. Januar 2009 C-318/07 --Persche-- (Slg. 2009, I-359) eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit dar (Art. 65 EG; richtig wohl Art. 65 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union), da insoweit eine vergleichbare Situation bei einer inländischen wie bei einer ausländischen Vorstiftung gegeben sei.

39 Eine Rechtfertigung durch den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit oder andere europäische Regelungen sei nicht ersichtlich, zumal der Gesetzgeber rückwirkend in § 10b Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG 2010 zum Ausdruck bringe, dass alle in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union belegenen Rechtsträger, welche nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG i.V.m. § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG von der Körperschaftsteuer befreit wären, wenn sie inländische Einkünfte erzielen würden, als Spendenempfänger anzuerkennen seien. In sinngemäßer Anwendung der Grundsätze des BFH im Urteil vom 20. Dezember 2006 I R 94/02 (BFHE 216, 269, BStBl II 2010, 331) müsse die formelle und materielle Satzungsmäßigkeit der Vorstiftung nicht im Zeitpunkt des Abflusses der Spende bei der Klägerin oder des Zuflusses der Zuwendung in den Vermögensstock vorliegen. Ausreichend sei vielmehr, wenn die satzungsmäßige Vermögensbindung (§ 61 der Abgabenordnung) im Zeitpunkt der Genehmigung der Stiftungssatzung durch das Regierungspräsidium vorliege und die übrigen Voraussetzungen für den Spendenabzug zum Zeitpunkt der Verwendung der Spendenbescheinigung durch die Klägerin mit Einreichung ihrer Einkommensteuererklärung 2007 erfüllt seien.

40 Schließlich verweist die Klägerin auf das Urteil des Bundesgerichtshofs (BGH) vom 29. November 2011 II ZR 306/09 (BGHZ 191, 354). In dieser Entscheidung sei der BGH ohne weitere Begründung davon ausgegangen, dass eine noch

nicht genehmigte Stiftung am Geschäftsleben teilnehmen und Beteiligungen eingehen könne.

41 Die Klägerin beantragt,
das FG-Urteil sowie die Einspruchsentscheidung vom 7. September 2009 aufzuheben und die Einkommensteuer 2007 unter Änderung des Bescheids vom 13. Februar 2009 in der Weise festzusetzen, dass weitere Spenden in Höhe von 230.000 € als Sonderausgaben abgezogen werden.

42 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

43 Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.

44 1. Nach § 10b Abs. 1a EStG 2007 können Spenden an eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG 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 Mio. € zusätzlich zu den Höchstbeträgen nach Abs. 1 Satz 1 als Sonderausgaben abgezogen werden.

45 a) Unstreitig ist, dass die Klägerin im Jahr 2007 keine Zuwendung an eine rechtsfähige Stiftung geleistet hat. Nach § 80 Abs. 1 BGB entsteht eine rechtsfähige Stiftung u.a. erst durch die Anerkennung der zuständigen Landesbehörde. Mit der Rechtsfähigkeit und der dadurch einsetzenden Staatsaufsicht erwirbt die Stiftung die notwendige Fähigkeit zur selbständigen Existenz (Reuter in Münchner Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch --MünchKomm--, 4. Aufl., § 80 BGB Rz 24). Im Streitfall wurde die Stiftung im Januar 2008 anerkannt und somit nicht im Streitjahr 2007, in dem die Klägerin die streitige Zuwendung geleistet hat.

46 b) Zutreffend weist das FG darauf hin, dass § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG nicht zwischen einer rechtsfähigen und einer nicht rechtsfähigen Stiftung unterscheidet. Somit sind auch Spenden an nicht rechtsfähige Stiftungen als Sonderausgaben abziehbar. Dies setzt allerdings das Bestehen einer nicht rechtsfähigen Stiftung voraus.

47 Die Errichtung einer (zeitweiligen) nicht rechtsfähigen (unselbständigen) Stiftung setzt u.a. voraus, dass der Stifter einen Rechtsträger verpflichtet, die ihm zunächst übertragenen Vermögenswerte vorübergehend zu verwalten und nach der Anerkennung der rechtsfähigen (selbständigen) Stiftung auf diese zu übertragen (Thole, a.a.O., 127, m.w.N.). Im Gegensatz zur Rechtslage bei der rechtsfähigen (selbständigen) Stiftung handelt es sich bei dem Stiftungsgeschäft der nicht rechtsfähigen (unselbständigen Stiftung) nicht um einen einseitigen Akt des Stifters, sondern um einen gegenseitigen schuldrechtlichen Vertrag zwischen dem Stifter und einem Dritten als Rechtsträger der nicht rechtsfähigen (unselbständigen) Stiftung (Thole, a.a.O., 127, m.w.N.). Die Vermögensübertragung selbst bedarf eines gesonderten dinglichen Rechtsgeschäfts nach den allgemeinen Regeln der §§ 873, 925, 929 ff. BGB. Nach Anerkennung der rechtsfähigen (selbständigen) Stiftung muss der Dritte das Zweckvermögen auf diese übertragen, um den schuldrechtlichen Anspruch der Stiftung gegen den Stifter (§ 82 BGB) gemäß § 362 BGB zum Erlöschen zu bringen (Thole, a.a.O., 127).

48 Im Streitfall haben die Klägerin und ihre Schwester weder einen gegenseitigen schuldrechtlichen Vertrag über die Errichtung einer nicht rechtsfähigen (unselbständigen) Stiftung mit einem Dritten geschlossen noch haben sie Vermögen (die "Spende") auf diesen übertragen. Letzteres hätte eine Einigung zwischen den Stifterinnen und dem Dritten vorausgesetzt. Die Hingabe eines Überweisungsträgers an die Bank erfüllt diese Voraussetzung nicht.

49 Zudem haben die Stifterinnen in § 15 der Satzung ausdrücklich bestimmt, dass die Stiftung erst mit Bekanntgabe der "Genehmigung" durch die Stiftungsbehörde in Kraft treten soll.

50 Im Streitjahr 2007 bestand folglich auch keine nicht rechtsfähige (unselbständige) Stiftung.

51 Die Klägerin führt einige Fundstellen in der Literatur an (z.B. Thole, a.a.O., 127 ff.; Hüttemann in Festschrift für Spiegelberger), die der Ansicht seien, die Interimsphase zwischen dem Stiftungsgeschäft und der Errichtung der "endgültigen" rechtsfähigen Stiftung (= Anerkennung) könne durch die Gründung einer unselbständigen Stiftung überbrückt werden. Diesen Literaturstimmen ist zwar zuzustimmen (z.B. Schauhoff, in: Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, § 3 Rz 44). Im Streitfall haben die Klägerin und ihre Schwester aber tatsächlich

keine unselbständige Stiftung zur Überbrückung der Zeitspanne zwischen Stiftungsgeschäft und Anerkennung der rechtsfähigen Stiftung errichtet (vgl. oben), sondern ausdrücklich das Inkrafttreten der Satzung an die "Genehmigung" geknüpft.

52 c) Eine Anerkennung der Spende unter dem Gesichtspunkt der Zuwendung an eine sogenannte Vorstiftung scheidet ebenfalls aus.

53 aa) Ob eine Vorgesellschaft (steuer-)rechtsfähig ist und damit Empfängerin einer nach § 10b Abs. 1a EStG i.V.m. § 5 Abs. 1 Nr. 9 und § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG als Sonderausgabe abziehbaren Zuwendung sein kann, richtet sich nach dem Zivilrecht (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751).

54 bb) Die Frage, ob eine Vorstiftung zivilrechtlich anzuerkennen ist, ist in Rechtsprechung und Literatur umstritten.

55 (1) Die Rechtsprechung der Finanzgerichte geht --soweit ersichtlich-- übereinstimmend davon aus, dass eine Vorstiftung zivilrechtlich und damit auch steuerrechtlich nicht anzuerkennen ist (Urteile des FG Köln vom 12. Mai 1999 1 K 1996/97, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 1999, 834; des Hessischen FG vom 17. September 2002 4 K 2859/02, EFG 2003, 569; des Schleswig-Holsteinischen FG vom 4. Juni 2009 1 K 156/04, EFG 2009, 1486, sowie das Urteil der Vorinstanz [des FG Baden-Württemberg vom 8. Februar 2011 4 K 4080/09, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2012, 537]).

56 Der BFH hat sich bislang mit dieser Frage nicht befasst.

57 Das Urteil vom 17. September 2003 I R 85/02 (BFHE 204, 72, BStBl II 2005, 149) erging zu einer Stiftung von Todes wegen. Nach dieser Entscheidung sind von Todes wegen errichtete Stiftungen des privaten Rechts im Falle ihrer Genehmigung auf Grund der in § 84 BGB angeordneten Rückwirkung bereits ab dem Zeitpunkt des Vermögensanfalls nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG subjektiv körperschaftsteuerpflichtig. § 84 BGB ist jedoch nur einschlägig, wenn der Stifter vor der Anerkennung der Stiftung verstorben ist.

58 Die Entscheidung des BFH vom 16. November 2011 I R 31/10 (BFH/NV 2012, 786) betrifft eine durch letztwillige Verfügung errichtete gemeinnützige unselbständige Stiftung.

59 (2) Die herrschende Meinung in der Literatur erkennt die Vorstiftung nicht an (so u.a. Reuter in MünchKomm, Bd. 1, 6. Aufl., §§ 80, 81 BGB Rz 71; Staudinger/Hüttemann/Rawert (2011), § 80 Rz 40 ff.; Hüttemann, a.a.O., 1292 ff.; Hüttemann, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 3. Aufl., 2015, S. 114; Bamberger/ Roth/Backert, BGB, 3. Aufl., § 80 Rz 52 [anders als noch in der 2. Aufl.]; Soergel/Neuhoff, a.a.O., § 80 Rz 16; Schiffer/ Pruns in Nomos, Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, § 80 Rz 15 f.; Schauhoff, in: Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, § 3 Rz 44; Thole, a.a.O., 141; Leisner-Egensperger in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 51 AO Rz 22 und § 59 AO Rz 6).

60 Eine Mindermeinung in der Literatur bejaht hingegen die Rechtsfigur der Vorstiftung (so u.a. O. Werner in Erman, BGB, Vor § 80 Rz 22; Palandt/Ellenberger, § 80 Rz 2).

61 Andere Autoren referieren nur die umstrittene Rechtsfrage, ob eine Vorstiftung anzuerkennen ist oder nicht (so u.a. Drüen in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 33 AO Rz 48a; Morsch in Juris Praxiskommentar zum BGB, § 80 Rz 37).

62 cc) Mit der bisherigen Rechtsprechung der Finanzgerichte und der herrschenden Meinung in der Literatur geht der erkennende Senat u.a. mangels eines Registrierungsverfahrens und einer Dotationspflicht vor Anerkennung (§ 82 BGB; vgl. unten II.1.c cc (3); Hüttemann, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 3. Aufl., 2015, 114) davon aus, dass eine Vorstiftung zivilrechtlich nicht anzuerkennen ist und somit kein begünstigter Zuwendungsempfänger i.S. von § 5 Abs. 1 Nr. 9 i.V.m. § 1 Abs. 1 Nr. 4 bzw. 5 KStG sein kann.

63 (1) Bis zur Anerkennung der Stiftung durch die Aufsichtsbehörde ist der Stifter an sein Zuwendungsversprechen weder schuld- noch sachenrechtlich gebunden (so u.a. Staudinger/ Hüttemann/Rawert (2011), § 80 Rz 42). Dies folgt aus § 81 Abs. 2 BGB, wonach das Stiftungsgeschäft bis zur Anerkennung jederzeit widerrufbar ist, und zwar auch dann, wenn --wie im Streitfall-- mehrere Personen das Stiftungsgeschäft abgeschlossen haben (vgl. z.B. u.a. O. Werner in Erman, a.a.O., § 81 Rz 23; Morsch in Juris Praxiskommentar zum BGB, § 81 Rz 24; Staudinger/Hüttemann/Rawert (2011), § 80 Rz 42). Das Recht des Stifters zum Widerruf des Stiftungsgeschäfts ist die wesentliche Ausprägung seiner bis zur Anerkennung der Stiftung bestehenden Dispositionsfreiheit (vgl. Thole, a.a.O., 50). Offensichtlich wollte der Gesetzgeber dem Stifter die Einwirkungsmöglichkeit erst im Zeitpunkt der

Anerkennung der Stiftung entziehen und bis zu diesem Zeitpunkt keine feste, verselbständigte und für den Stifter verbindliche Institution schaffen (Thole, a.a.O., 50; Hof in: Seifart/von Campenhausen, Stiftungsrechts-Handbuch, 4. Aufl. 2014, § 7 Rz 21). Eine § 3 Abs. 2 PSG vergleichbare Vorschrift, wonach bei einer Privatstiftung von mehreren Stiftern die dem Stifter zustehenden oder vorbehaltenen Rechte nur von allen Stiftern gemeinsam ausgeübt werden können, soweit die Stiftungsurkunde nichts anderes vorsieht, findet sich im deutschen Recht nicht.

64 (2) Die "Vorstiftung" ist dogmatisch nicht mit der Vorgesellschaft vergleichbar. Das charakteristische Merkmal der Vorgesellschaft besteht darin, dass sie über eine Vermögensmasse verfügt, die im Verhältnis zu den sie einbringenden Gesellschaftern schon vor der Eintragung der Gesellschaft eine gewisse Verselbständigung erfahren hat (Staudinger/Hüttemann/ Rawert (2011), § 80 Rz 40). Selbst bei der Einmann-GmbH kommt eine Zwangsvollstreckung der Privatgläubiger des Gründers in das Vermögen der Vorgesellschaft nicht in Betracht (statt vieler: Staudinger/Hüttemann/Rawert (2011), § 80 Rz 40). Im Stiftungsrecht hingegen findet eine solche Vermögensverselbständigung vor der Anerkennung der Stiftung nicht statt. Es entsteht kein Sondervermögen (Schiffer/Pruns, a.a.O., § 80 Rz 16).

65 (3) Der Stifter ist auch --anders als der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft-- nicht gezwungen, bereits vor der Entstehung der juristischen Person Vermögenswerte auf den erst noch entstehenden Rechtsträger zu übertragen (Schiffer/Pruns, a.a.O., § 80 Rz 16). Erst nach Anerkennung der Stiftung durch die Genehmigungsbehörde muss er das im Stiftungsgeschäft zugesicherte Vermögen der Stiftung zur Verfügung stellen (§ 82 BGB). Kapitalaufbringungspflichten entsprechend § 7 Abs. 2 und 3 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung --GmbHG-- (die Anmeldung zum Handelsregister darf erst erfolgen, wenn auf jeden Geschäftsanteil ein Viertel des Nennbetrags einbezahlt ist; zudem muss zumindest die Hälfte des Mindeststammkapitals gemäß § 5 Abs. 1 GmbHG eingezahlt sein) bzw. §§ 36 Abs. 2, 36a Abs. 2 des Aktiengesetzes --AktG-- (vor der Anmeldung muss auf jede Aktie der eingeforderte Betrag bezahlt sein) gibt es im deutschen Stiftungsrecht nicht.

66 (4) Gegen die Anerkennung der Vorstiftung spricht auch der Umstand, dass der Gesetzgeber bei der Reform des Stiftungsrechts im Jahr 2002 die Vorstiftung nicht geregelt und nicht wenigstens den §§ 11 Abs. 1 GmbHG bzw. 41 Abs. 1 Satz 1 AktG entsprechende Regelungen in das Stiftungsrecht integriert hat (Thole, a.a.O., 25 f.). Die Vorstiftung wurde schon zu diesem Zeitpunkt in Teilen der Literatur kontrovers diskutiert und der österreichische Gesetzgeber hat in dem bereits am 1. September 1993 in Kraft getretenen PSG zum Beispiel in § 3 Abs. 2 PSG angeordnet, dass bei einer Stiftung mit mehreren Stiftern die diesen zustehenden oder vorbehaltenen Rechte grundsätzlich nur von allen Stiftern gemeinsam ausgeübt werden können. Nach § 12 Abs. 2 Nr. 3 PSG muss der Stifter mit der Anmeldung zum Firmenbuch auch eine Bestätigung des Kreditinstituts vorlegen, dass der Geldbetrag auf ein Konto der Privatstiftung oder des Stiftungsvorstands eingezahlt ist und zu dessen freier Verfügung steht. Der österreichische Gesetzgeber hat somit für die Stiftung eine den §§ 7 Abs. 2 und 3 GmbHG, 36 Abs. 2, 36a Abs. 2 AktG vergleichbare Regelung geschaffen. Der deutsche Gesetzgeber hat auch hierauf bei der Reform des Stiftungsrechts verzichtet.

67 (5) Weiteres Indiz gegen die Anerkennung der Vorstiftung im zivilrechtlichen Sinn ist zudem der Vergleich mit dem "Nasciturus". § 1923 Abs. 2 BGB bestimmt, dass derjenige, der zur Zeit des Erbfalls noch nicht lebte, aber bereits gezeugt war, als vor dem Erbfall geboren gilt. Diese gesetzliche Fiktion ist notwendig, weil nach § 1923 Abs. 1 BGB nur derjenige Erbe sein kann, der zur Zeit des Erbfalls lebt. Übertragen auf die Stiftung bedeutet dies, dass vor der Anerkennung der Stiftung durch die Aufsichtsbehörde diese nicht "lebt" (Schiffer/ Pruns, a.a.O., § 80 Rz 16); eine § 1923 Abs. 2 BGB vergleichbare Vorschrift findet sich im Stiftungsrecht nicht. Aus § 84 BGB folgt nichts Gegenteiliges. Diese Vorschrift bezieht sich nur auf den Sonderfall, dass die Stiftung erst nach dem Tod des Stifters als rechtsfähig anerkannt wird.

68 (6) § 84 BGB ist auch nicht auf die zu Lebzeiten des Stifters gegründeten und anerkannten Stiftungen analog anzuwenden. Zum einen ist die Vorschrift als Ausnahmeregelung eng auszulegen. Vor allem aber besteht keine planwidrige Regelungslücke. Hätte der Gesetzgeber eine rückwirkende Anerkennung der Stiftung auch zu Lebzeiten des Stifters gewollt, hätte er dies im Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts geregelt. Zudem fehlt es auch an der für eine Analogie erforderlichen vergleichbaren Interessenlage. Ziel der in § 84 BGB bestimmten Rückwirkung ist ausschließlich, die Erbfähigkeit einer von Todes wegen errichteten Stiftung sicherzustellen, damit zwischen dem Tod des Stifters und der Anerkennung der Stiftung kein vermögensrechtliches Vakuum entsteht (vgl. dazu auch Thole, a.a.O., 34 ff.). Bei einer zu Lebzeiten des Stifters errichteten und anerkannten Stiftung entsteht aber kein solches Vakuum.

69 (7) Im Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts wurde die bis dahin vorgesehene "Genehmigung" einer Stiftung durch die "Anerkennung" der Stiftung ersetzt. Mit der Änderung der Terminologie wollte der Gesetzgeber jedoch nicht zum Ausdruck bringen, dass etwas bereits Existierendes aufgewertet werden soll (Thole, a.a.O., 44). Ausweislich der Gesetzesbegründung (BTDrucks 14/8765) sollte damit lediglich der Rechtsanspruch des Stifters auf "Genehmigung" der Stiftung zum Ausdruck gebracht werden.

70 dd) Der von der Klägerin bemühte Rechtsvergleich mit dem österreichischen Recht geht fehl.

71 Zwar hat der Oberste Gerichtshof Österreichs die rechtsfähige Vorstiftung anerkannt (Urteile vom 24. Oktober 2001 3 Ob 183/01k, nicht veröffentlicht, und vom 13. September 2001 6 Ob 189/01i, RdW 2002, 88). Doch unterscheidet sich die Rechtslage nach dem PSG vom deutschen Stiftungsrecht in wesentlichen Punkten. So wird z.B. die Privatstiftung nach § 7 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 PSG bereits durch die Stiftungserklärung "errichtet" und erfährt nur ihre endgültige "Entstehung" durch die Eintragung in das Firmenbuch. Nach § 7 Abs. 2 PSG haften die Handelnden bereits vor der Eintragung in das Firmenbuch für Handlungen im Namen der Privatstiftung. Das PSG geht davon aus, dass die Vorstiftung parteifähig ist. Nach § 12 Abs. 2 Nr. 3 PSG muss mit der Anmeldung zur Eintragung u.a. auch eine Bestätigung eines Kreditinstituts vorgelegt werden, dass der gewidmete Geldbetrag auf ein Konto der Privatstiftung oder des Stiftungsvorstands eingezahlt ist und zu dessen freier Verfügung steht. Das gewidmete Vermögen muss nach österreichischem Recht also bereits vor Eintragung der Stiftung in das Firmenbuch tatsächlich geleistet werden, was zu einer vom Vermögen des Stifters losgelösten Vermögensmasse führt (Thole, a.a.O., 104). Im deutschen Recht fehlen entsprechende Bestimmungen. Erst das Zusammentreffen von Stiftungsgeschäft und behördlicher Anerkennung gibt "der Stiftung mit einem Schlag das Dasein" (Staudinger/Hüttemann/Rawert (2011), § 80 Rz 42, m.w.N.).

72 ee) Nicht gefolgt werden kann der Auffassung der Klägerin, die Nichtanerkennung der Vorstiftung verletze das europarechtliche Verbot der umgekehrten Diskriminierung bzw. Inländerdiskriminierung, weil im österreichischen Recht die Vorstiftung anerkannt werde. Eine Diskriminierung im Sinne des Gemeinschaftsrechts scheidet schon deshalb aus, weil es sich im Streitfall um keinen grenzüberschreitenden Vorgang handelt (vgl. Senatsurteil vom 18. September 2003 X R 2/00, BFHE 203, 263, BStBl II 2004, 17, unter II.3.b cc, m.w.N.).

73 Im Übrigen sind im deutschen Rechtssystem Zuwendungen an Stiftungen, die ihren Sitz in anderen EU-/EWR-Staaten haben, unter den Voraussetzungen des § 10b Abs. 1 Sätze 2 bis 6 EStG 2010 begünstigt (HHR/Kulosa, § 10b EStG Rz 101 a.E.). Liegen diese Voraussetzungen vor, ist die Zuwendung aber auch an eine Stiftung im Inland begünstigt.

74 ff) Das von der Klägerin angeführte Urteil des BGH in BGHZ 191, 354 ist schon deshalb im Streitfall nicht einschlägig, weil der dortige Stifter einem Treuhänder für den Zeitpunkt seines Versterbens für die zu diesem Zeitpunkt aufsichtsrechtlich noch nicht genehmigte gemeinnützige Stiftung ohne Gegenleistung Unterbeteiligungen eingeräumt hatte. Anders als im Streitfall war somit § 84 BGB einschlägig.

75 2. Zutreffend hat das FG auch erkannt, dass § 10b Abs. 4 Satz 1 EStG nicht zugunsten der Klägerin greift. Jedenfalls der Generalbevollmächtigten der Klägerin, deren im Januar des Jahres 2006 ausgestellte Vollmacht u.a. die gerichtliche und außergerichtliche Vertretung der Klägerin in allen gesetzlich zulässigen Fällen umfasst, der gestattet ist, im Namen der Klägerin mit sich selbst oder Dritten Rechtsgeschäfte zu tätigen sowie für einzelne Vermögensangelegenheiten einschließlich der Ausübung von Stimmrechten Untervollmachten zu erteilen, und die auch die Spendenbescheinigung vom 4. Dezember 2007 als Vorstandsvorsitzende der Stiftung ausgestellt hat, war bekannt, dass im Zeitpunkt der Ausstellung der Spendenbescheinigung die Stiftung noch nicht rechtlich existent war (vgl. auch Senatsurteil vom 19. Juli 2011 X R 32/10, BFH/NV 2012, 179, unter II.3.).

76 Im Übrigen war zu diesem Zeitpunkt der Zuwendungsempfänger (die Stiftung in Gründung) weder gemeinnützig noch lagen die sachlichen Voraussetzungen der Steuerbefreiung vor. Somit kommt es auch auf die von der Klägerin aufgeworfene Frage nicht an, ob der vorläufigen Bescheinigung über die Steuerbefreiung vom 7. Dezember 2007 (ausgestellt nach der Spendenbescheinigung vom 4. Dezember 2007) konstitutive oder nur deklaratorische Wirkung zukommt.

77 Da die Klägerin bzw. ihre Generalbevollmächtigte bereits zum Zeitpunkt der Ausstellung der Spendenbescheinigung nicht gutgläubig war, ist ebenfalls irrelevant, ob auf diesen Zeitpunkt oder den Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung abzustellen ist.

78 3. Das FG-Urteil verletzt --anders als die Klägerin vorträgt-- auch nicht § 52 Abs. 24b Satz 3 EStG 2007 (bis einschließlich 2014 § 52 Abs. 24e Satz 3 EStG) i.V.m. § 10b Abs. 1 und § 10d EStG 2000.

79 Zutreffend weist das FA darauf hin, dass diese Vorschrift ebenfalls voraussetzt, dass die Zuwendung an eine steuerbefreite Stiftung geleistet worden ist. Diese Voraussetzung liegt im Streitfall jedoch nicht vor (vgl. oben).

80 Außerdem kann aus § 52 Abs. 24b Satz 3 EStG 2007 (jetzt § 52 Abs. 24e Satz 3 EStG 2010) entgegen der Auffassung der Klägerin nicht abgeleitet werden, dass § 10b Abs. 1 EStG 2000 auch für Zuwendungen des Jahres 2008 gelten soll. Dies widerspricht dem klaren Wortlaut der Vorschrift. Der Gesetzgeber wollte durch die Übergangsregelung nur verhindern, dass durch die Neuregelung, insbesondere die Abschaffung des Spendenrücktrags und des Stiftungshöchstbetrags Nachteile für den Spender entstehen (Geserich in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 10b Rz B 395). Zutreffend weist das FA darauf hin, dass nicht Ziel des Gesetzgebers gewesen sei, einer "verunglückten Erstausstattung einer Stiftung in 2007" zum Sonderausgabenabzug zu verhelfen.

81 Zu einem anderen Ergebnis führt auch nicht der Hinweis der Klägerin auf § 10b Abs. 1a Satz 2 EStG 2000. § 52 Abs. 24b Satz 3 EStG 2007 (bis einschließlich 2014 § 52 Abs. 24e Satz 3 EStG) verweist nicht auf diese Vorschrift. Darüber hinaus beinhaltet sie auch keinen allgemein gültigen Rechtsgedanken, sondern diente ausschließlich dazu, die nach § 10b Abs. 1a Satz 1 EStG 2000 allein begünstigten Zuwendungen anlässlich einer Stiftungsneugründung von sogenannten Zustiftungen, also Zuwendungen in den Vermögensstock einer bereits bestehenden Stiftung, abzugrenzen. Die Notwendigkeit einer solchen Abgrenzung besteht jedoch nach der im Jahr 2007 geltenden Rechtslage nicht mehr, da es nach § 10b Abs. 1a EStG in der ab diesem Jahr geltenden Fassung lediglich darauf ankommt, dass die Zuwendung in den Vermögensstock einer Stiftung erfolgt. Die Begünstigung ist nicht mehr nur auf Neugründungsfälle beschränkt. Darüber hinaus war diese Abgrenzung auch nicht für die Anwendung des § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG 2000 erforderlich, da dieser ebenfalls sämtliche Zuwendungen an Stiftungen erfasst hat und nicht auf Neugründungen beschränkt war.

82 4. Ob die Zuwendung der Klägerin an die rechtsfähige Stiftung im Veranlagungszeitraum 2008 als Spende abziehbar ist, war im Streitfall (Veranlagungszeitraum 2007) nicht zu entscheiden.

83 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de