

Eine Differenzierungsmöglichkeit ist § 13a Abs. 8 ErbStG nicht zu entnehmen. Die Vorschrift gibt dem Erwerber die Möglichkeit, Tatbestand und Rechtsfolge der §§ 13a f. ErbStG zu modifizieren: Es wird „die Steuerbefreiung nach den Abs. 1 bis 7 (des § 13a ErbStG) in Verbindung mit § 13b nach folgender Maßgabe gewährt“. Dass daneben §§ 13a und 13b ErbStG auch in ihrer Ausgangsfassung bestehen bleiben, ist dem Wortlaut nicht zu entnehmen. Aufgrund der Verwendung der Formulierung „tritt an die Stelle“ in § 13a Abs. 8 Nr. 1 bis 4 ErbStG wäre jedoch die ausdrückliche Anordnung einer differenzierten Anwendung erforderlich gewesen.

Soweit in der Literatur darauf aufmerksam gemacht wird, dass die Behaltens-tatbestände (§ 13a Abs. 5 ErbStG) und der Verwaltungsvermögenstest (§ 13b Abs. 2 ErbStG) für jede wirtschaftliche Einheit gesondert zu prüfen sind, lassen sich hieraus keine Rückschlüsse auf das Optionsrecht ziehen, da der Gesetzgeber eine Teilbarkeit der Steuerbefreiung selbst in dieser Weise gerade nicht angeordnet hat. Insoweit ist die Auffassung der Finanzverwaltung (R E 13a.13 Abs. 1 S. 1 ErbStR 2011) zutreffend.

Praxishinweis

Vor dem Erbfall hielten der K 80 % und der Erblasser 16,4 % der Anteile an der GmbH. K und der Erblasser hatten die wechselseitige Stimmbindung in Bezug auf die GmbH-Anteile vereinbart. Das FG ließ wegen des Verböserungsverbots im Verfahren zwar offen, ob für den GmbH-Anteil i.H. von 16,4 % überhaupt die Verschonungsvoraussetzungen erfüllt sind, bezweifelt aber, ob der Erblasser die gesetzliche Mindestbeteiligung von 25 % nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 S. 2 ErbStG erreicht hat. Über die zwischen dem Erblasser und dem K vereinbarte Stimmbindung hinaus wäre eine Verpflichtung beider erforderlich gewesen, nur einheitlich über die Anteile zu verfügen oder sie nur auf andere derselben Verpflichtung unterliegende Anteilseigner zu übertragen. Eine solche Verpflichtung wäre im Gesellschaftsvertrag möglich (R E 13b.6 Abs. 4 S. 2, Abs. 6 ErbStR 2011). Im Streitfall fehlte es aber an einer derartigen Regelung in der GmbH-Satzung.

STIFTUNG

Kein Sonderausgabenabzug bei rückdatierter Spendenbescheinigung

von WP StB Dipl.-Kfm. Gerrit Grewe, Berlin

Eine rückdatierte Spendenbescheinigung berechtigt nicht zum Sonderausgabenabzug. Der Zuwendende kann auf die Richtigkeit der Spendenbescheinigung nicht vertrauen, wenn er ein laienhaftes Bewusstsein von der Rechtswidrigkeit der Bestätigung hat (FG Baden-Württemberg 24.2.14, 10 K 3811/12, Abruf-Nr. 142399).

Sachverhalt

Am 21.11.08 errichtete der Kläger K eine unselbstständige Stiftung privaten Rechts. Am 19.12.08 überwies K das Stiftungskapital. Am 21.1.09 stellte das FA eine vorläufige Bescheinigung über die Gemeinnützigkeit der Stiftung aus. K

Etwas anderes gilt bei Behaltens-tatbeständen und Verwaltungsvermögenstest

GmbH-Anteil nur 16,4 % – Mindestbeteiligung wegen Stimmbindung dennoch erfüllt?



IHR PLUS IM NETZ
erbbstg.iww.de
Abruf-Nr. 142399

fügte seiner Steuererklärung eine Spendenbescheinigung vom 23.12.08 bei, in der auf die vorläufige Bescheinigung des FA vom 21.1.09 über die Anerkennung der Gemeinnützigkeit der Stiftung verwiesen wurde.

Tatsächlich handelte es sich bei der Stiftung um ein Anlagemodell am grauen Kapitalmarkt in Form eines Schneeballsystems: Anleger sollten Zuwendungen leisten, sodann sollte die Stiftung den Stiftern Darlehen für eine Vermögensanlage gewähren. Das FA widerrief am 18.6.12 die vorläufige Anerkennung der Stiftung als gemeinnützig und versagte dem K den Sonderausgabenabzug für die Zuwendungen in den Stiftungsstock.

Entscheidungsgründe

Der Abzug der Zuwendung des K als Sonderausgabe (SA) scheitert schon daran, dass die Zuwendungsbestätigung materiell unrichtig ist. Eine Zuwendungsbestätigung ist nicht bloßes Mittel der Glaubhaftmachung einer Spende, sondern gemäß § 50 Abs. 1 EStDV materiell-rechtliche Voraussetzung für den SA-Abzug von Zuwendungen (BFH 19.7.11, X R 32/10, BFH/NV 12, 179). Die Stiftung konnte am 23.12.08 keine Zuwendungsbestätigung ausstellen, da die vorläufige Bescheinigung des FA über die Gemeinnützigkeit der Stiftung erst am 21.1.09 ausgestellt wurde. Die Zuwendungsbestätigung wurde mithin rückdatiert. Zwar darf nachträglich eine Zuwendungsbestätigung für das Jahr der Zuwendung ausgestellt werden. Eine solche nachträgliche Zuwendungsbescheinigung nach vorläufiger Anerkennung der Gemeinnützigkeit hat die Stiftung jedoch gerade nicht ausgestellt.

Nach § 10b Abs. 4 S. 1 EStG darf nur der gutgläubige Steuerpflichtige auf die Richtigkeit der Spendenbestätigung vertrauen (BFH 26.4.02, XI R 30/01, BFH/NV 02, 1029). Ob ein Steuerpflichtiger die Unrichtigkeit der Bestätigung gekannt oder grob fahrlässig nicht gekannt hat, entscheidet sich nach individuellen Maßstäben. Es genügt nicht, dass er die tatsächlichen Umstände kennt, die zur Rechtswidrigkeit der Bestätigung geführt haben, er muss ein, wenn auch laienhaftes, Bewusstsein hiervon gehabt haben. Maßgeblicher Zeitpunkt ist die Einreichung der Steuererklärung (BFH 2.8.06, XI R 6/03, BStBl II 07, 8). Dem K war vorliegend die Unrichtigkeit der Zuwendungsbescheinigung bekannt, da diese offensichtlich rückdatiert war, um den Spendenabzug im Jahr 2008 zu ermöglichen. Es kann auch nicht davon ausgegangen werden, dass die Gemeinnützigkeit der Stiftung in Zukunft wieder anerkannt werden könnte, da die Stiftung nur dem Zweck diene, Kapital für ein Schneeballsystem zu erlangen.

Praxishinweis

Weist eine Spendenbescheinigung Beträge aus, die wegen des entgeltlichen Charakters der Zuwendung keine Spenden sind, ist die Bestätigung unrichtig. Setzt beispielsweise ein Schulträger das Schulgeld so niedrig an, dass der normale Schulbetrieb nur durch Zuwendung der Eltern an einen Förderverein aufrechterhalten werden kann, die dieser an den Schulträger abzuführen hat, sind diese Zuwendungen Leistungsentgelt und nicht Spenden (BFH 12.8.99, XI R 65/98, BStBl II 00, 65). Der Steuerpflichtige kann sich nicht darauf berufen, der Spendenbescheinigung vertrauen zu können.

Zuwendungs-
bestätigung darf
nachträglich
ausgestellt, ...

... sie darf aber nicht
rückdatiert werden

Zuwendungs-
bescheinigung kann
vorliegend auch ...

... nicht neu
ausgestellt werden,
da Gemeinnützigkeit
aberkannt wurde