

STIFTUNG & RECHT

Die Vorstiftung bleibt ein Phantom

von RAin/StBin Martina Weisheit, Frankfurt a.M.

| Der BFH hat mit Urteil vom 11.2.15 (X R 36/11, Abruf-Nr. 175928) erstmals zu der im Schrifttum umstrittenen Frage Stellung genommen, ob die Rechtsfigur der Vorstiftung zivil- und steuerrechtlich anzuerkennen ist. Entgegen einer teilweise geübten anderen Finanzverwaltungspraxis erteilt er dem Institut der Vorstiftung endgültig eine Absage. Dieser Beitrag stellt die Begründung des BFH vor und zeigt, wie man rechtssicher gestalten kann. |

1. Problematik und Sachverhalt des BFH-Falls

Würde man mit einer im Schrifttum vertretenen Auffassung das Rechtsinstitut einer Vorstiftung bejahen, könnte ein Spendenabzug für die Vermögensausstattung einer zu gründenden rechtsfähigen Stiftung bereits gewährt werden, wenn die Vermögensausstattung vor Anerkennung der Stiftung durch die Stiftungsaufsichtsbehörde erfolgt.

■ Der Fall des BFH

Die Klägerin hatte sich verpflichtet, mit ihrer Schwester jeweils 300.000 EUR in das Stiftungskapital einer noch zu errichtenden Stiftung zu zahlen. Hierzu überwies sie im November 07 300.000 EUR auf ein auf den Namen der Stiftung lautendes Girokonto unter Angabe des Verwendungszwecks „Stiftungsgeschäft“. Dies geschah noch bevor das Stiftungsgeschäft durch die Stiftungsaufsicht genehmigt worden war (Januar 08). Weder die Klägerin noch ihre Schwester waren über das Konto verfügungsbefugt. Dies war ausschließlich der Stiftungsvorstand, dessen Vorstandsvorsitzende die Generalbevollmächtigte der Klägerin war.

Nach § 15 der Satzung sollte die Stiftung aber erst mit der Bekanntgabe der Genehmigung durch das Regierungspräsidium in Kraft treten. Ein eine Unbedenklichkeitsbescheinigung des Finanzamts lag im Dezember 07 dem Regierungspräsidium vor. In ihrer Einkommensteuererklärung 07 beantragte die Klägerin einen Spendenabzug von 230.000 EUR für die Vermögensausstattung der Stiftung. Das Finanzamt ließ den Spendenabzug nicht zu, da die Stiftung erst im Jahr 08 durch Genehmigung des Regierungspräsidiums entstanden sei.

2. Entscheidung des BFH

Das FG Baden-Württemberg hatte in der Vorinstanz (4.6.09, 1 K 156/04) bereits den Sonderausgabenabzug für eine Zuwendung in den Vermögensstock einer Stiftung vor ihrer Anerkennung nach § 10b Abs. 1a EStG versagt.

2.1 Versagung des Spendenabzugs

Der BFH bestätigt die Auffassung der Finanzverwaltung und der Vorinstanz (FG Baden-Württemberg) und versagt ebenfalls einen Spendenabzug nach § 10b Abs. 1a EStG, da im Zeitpunkt der Zahlung weder eine selbstständige,



IHR PLUS IM NETZ

sb.iww.de

Abruf-Nr. 175928

Hintergrund:
Ab wann kann der
Spendenabzug
gewährt werden?

**Anerkennung durch
Behörde erfolgte
nach der Zuwendung**

**BFH schließt sich
Vorinstanz und
Finanzamt an**

rechtsfähige noch eine unselbstständige, nicht rechtsfähige Stiftung vorgelegen habe. Nach § 10b Abs. 1a EStG können Spenden in den Vermögensstock einer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreiten Stiftung zusätzlich zu den Höchstbeträgen nach § 10b Abs. 1 S. 1 EStG als Sonderausgaben abgezogen werden. Zudem verneint der BFH die Rechtsfigur der Vorstiftung.

2.2 Keine Zuwendung an eine rechtsfähige Stiftung

Im Zeitpunkt der Zuwendung im November 2007 war die Anerkennung der Stiftung durch die Stiftungsaufsicht noch nicht erfolgt. Diese wurde erst im Januar 2008 erteilt. Zwischen den Parteien war unstrittig, dass damit keine Zuwendung an eine rechtsfähige Stiftung i.S.d. § 80 Abs. 1 BGB erfolgte.

2.3 Keine Zuwendung an eine unselbstständige Stiftung

Der BFH betont, dass der Anwendungsbereich des Sonderausgabenabzugs nach § 10b Abs. 1a EStG i.V. mit § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG nicht auf eine rechtsfähige Stiftung begrenzt ist. Spenden sind auch an nicht rechtsfähige (unselbstständige) Stiftungen als Sonderausgaben abzugsfähig. Allerdings ist für eine solche unselbstständige Stiftung kennzeichnend, dass ein Stifter Vermögen auf einen Stiftungsträger mit der Auflage übertragen hat, dieses Vermögen dauerhaft zur Verfolgung des vom Stifter festgelegten Stiftungszwecks einzusetzen. Der Stiftungsträger kann dabei eine juristische oder natürliche Person sein.

Bei der Errichtung einer unselbstständigen Stiftung handelt es sich nicht um einen einseitigen Akt des Stifters, sondern um einen gegenseitigen schuldrechtlichen Vertrag zwischen ihm und einem Dritten als Rechtsträger der unselbstständigen Stiftung (Stiftungsträger). Auch verneint der BFH die Errichtung einer nur zeitweiligen unselbstständigen Stiftung, bei der der Stiftungsträger nach Anerkennung der rechtsfähigen Stiftung auf diese die Vermögenswerte übertragen muss, zu deren – nur vorübergehenden – Verwaltung er sich verpflichtet hat. Im vom BFH entschiedenen Fall hatten weder die Klägerin noch ihre Schwester einen gegenseitigen schuldrechtlichen Vertrag über die Errichtung einer nicht rechtsfähigen (unselbstständigen) Stiftung mit einem Dritten geschlossen. Auch haben sie das Vermögen nicht auf einen Dritten zum Zweck der Stiftungerrichtung übertragen. Die Hingabe eines Überweisungs-trägers an die Bank erfüllt diese Voraussetzung nicht, so der BFH.

Zudem widerspricht eine entsprechende Auslegung auch der Festlegung in der Stiftungssatzung, wo ausdrücklich bestimmt wird, dass die Stiftung erst mit der Bekanntgabe der „Genehmigung“ durch die Stiftungsbehörde in Kraft treten soll. Regelungen über eine unselbstständige Stiftung – sei sie auch nur zeitweilig – gab es nicht.

2.4 Vorstiftung

Das Gericht stellt hinsichtlich der steuerlichen Anerkennung des Rechtsinstituts einer Vorstiftung allein auf das Zivilrecht ab. Im Schrifttum wird von einer Mindermeinung die Auffassung vertreten, dass es analog zum Recht der GmbH auch für die rechtsfähige Stiftung – vor deren Anerkennung durch die Stiftungsaufsichtsbehörde – identitätswahrend zur späteren rechtsfähigen Stiftung ein Rechtsgebilde der „Vorstiftung“ gibt, das mit dem Abschluss des Stiftungsgeschäfts oder ab dem Zeitpunkt der Einreichung der Grün-

BFH verneint klar die Rechtsfigur einer Vorstiftung

Stiftung war damals mangels Anerkennung noch nicht rechtsfähig

Es gab keinen schuldrechtlichen Vertrag mit Dritten zur Stiftungerrichtung

Für den BFH ist allein das Zivilrecht maßgeblich

dungsunterlagen bei der Stiftungsaufsichtsbehörde entsteht (Palandt/Ellenberger, § 80, Rn. 2). Der BFH geht mit der bisherigen Rechtsprechung der Finanzgerichte und der h.M. im Schrifttum davon aus, dass das Rechtsinstitut der „Vorstiftung“ zivilrechtlich nicht anzuerkennen sei, da bei der Gründung einer rechtsfähigen Stiftung sowohl ein Registrierungsverfahren als auch eine Dotationspflicht fehle. Diese Merkmale unterscheiden die Gründung einer rechtsfähigen Stiftung von der Gründung einer GmbH. Aus diesem Grund sei die rechtsfähige Stiftung vor ihrer Anerkennung auch steuerlich kein begünstigter Zuwendungsempfänger i.S. von § 5 Abs. 1 Nr. 9 i.V. mit § 1 Abs. 1 Nr. 4 und 5 KStG.

Das Rechtsinstitut der „Vorstiftung“ ist nach Ansicht des BFH dogmatisch nicht mit der Vorgesellschaft vergleichbar. Denn das charakteristische Merkmal der Vorgesellschaft besteht darin, dass sie über eine Vermögensmasse verfügt, die im Verhältnis zu den sie einbringenden Gesellschaftern über eine gewisse Verselbstständigung verfügt. Im Stiftungsrecht findet eine Vermögensverselbstständigung vor der Anerkennung der Stiftung nicht statt, sodass kein Sondervermögen entsteht. Daneben ist – abweichend vom Gesellschaftsrecht – der Stifter im Stiftungsrecht nicht verpflichtet, den Rechtsträger bereits vor seiner Entstehung mit Vermögen auszustatten. Nach § 82 S. 1 BGB ist der Stifter zur Übertragung des Vermögens erst nach Anerkennung der Stiftung als rechtsfähig verpflichtet. Bis zur Anerkennung der Stiftung durch die Aufsichtsbehörde ist der Stifter an sein Zuwendungsversprechen weder schuld- noch sachenrechtlich gebunden. Dies folgert das Gericht aus § 81 S. 2 BGB, wonach das Stiftungsgeschäft bis zur Anerkennung jederzeit widerrufbar ist, auch wenn an dem Stiftungsgeschäft mehrere Personen beteiligt sind. Bis zur Anerkennung genießt der Stifter daher Dispositionsfreiheit. Eine Verselbstständigung der Stiftung liege damit erst ab dem Zeitpunkt ihrer rechtlichen Anerkennung vor.

3. Folgen des Urteils für die Praxis

In der Praxis bedeutet dies, dass eine Stiftungerrichtung unter Zeitdruck mit dem Wunsch auf einen Spendenabzug nicht empfehlenswert ist. Denn – wie im vorliegenden Fall – greift auch ein Gutgläubensschutz nach § 10b Abs. 4 S. 1 EStG nicht ohne Weiteres ein, da dem Organ, das zur Ausstellung der Zuwendungsbestätigungen berechtigt ist (Vorstandsvorsitzender der Stiftung) bekannt sein dürfte, dass die Stiftung vor ihrer Anerkennung nicht rechtlich existent ist.

PRAXISHINWEIS | Muss eine Stiftungerrichtung unter einem solchen Zeitdruck erfolgen, dass mit der Anerkennung der Rechtsfähigkeit in demselben Jahr, in dem der Antrag gestellt wurde, nicht mehr gerechnet werden kann, hält der BFH es ausdrücklich für möglich und zulässig, dass die Interimsphase zwischen Stiftungsgeschäft und der Anerkennung der Stiftung durch die Gründung einer unselbstständigen Stiftung überbrückt werden kann. Im Anschluss kann dann die Stiftung in eine selbstständige Stiftung überführt werden.

Allerdings müssen auch bei der Errichtung einer unselbstständigen Stiftung aus steuerlicher Sicht bestimmte Voraussetzungen zwingend beachtet werden (Verfügung OFD Frankfurt a.M. vom 30.8.11).

Kein Registrierungsverfahren und keine Dotationspflicht bei Stiftungsgründung

Dispositionsfreiheit des Stifters bis zur Anerkennung

Stiftungerrichtung unter Zeitdruck nicht empfehlenswert

Gründung einer unselbstständigen Stiftung, die später selbstständig wird