

# Urteil vom 26. April 2023, X R 4/22

## Spendenabzug bei Gewährung eines Darlehens an den Stifter im zeitlichen Zusammenhang mit einer Spende an die Stiftung

ECLI:DE:BFH:2023:U.260423.XR4.22.0

BFH X. Senat

EStG § 10b Abs 1a, EStG § 10b Abs 4 S 1, AO § 42, AO § 55 Abs 1, BGB § 181, FGO § 6 Abs 1, EStG VZ 2011

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 12. Juli 2021, Az: 5 K 1378/19

## Leitsätze

1. Der Umstand, dass eine Stiftung einen in ihr Vermögen gezahlten Betrag dem Zahlenden in engem zeitlichen Zusammenhang mit diesem Vorgang als verzinsliches Darlehen zur Verfügung stellt und mit den Zinserträgen ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke fördert, ist für sich genommen noch kein Grund, den Spendenabzug zu versagen (Abgrenzung zum BFH-Urteil vom 22.08.2019 - V R 67/16, BFHE 266, 1, BStBl II 2020, 40).
2. Da der Spendenabzug voraussetzt, dass sich die Zahlung an die steuerbegünstigte Körperschaft als unentgeltlich darstellt, darf mit einer gegenläufigen Darlehensgewährung kein Vorteil für den Zuwendenden verbunden sein. An einem solchen Vorteil fehlt es, wenn sowohl die Gewährung des Darlehens dem Grunde nach als auch die vereinbarten Darlehensbedingungen einem Fremdvergleich standhalten und die tatsächliche Durchführung des Darlehensvertrags keinerlei Zweifel an dem aus Sicht des Zuwendenden nunmehr bestehenden Fremdkapitalcharakter dieser Mittel aufwirft.
3. Führt eine Revision zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung an das durch einen Einzelrichter handelnde FG, ist nicht an den Einzelrichter, sondern an den Vollsenat zurückzuweisen, wenn die Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 FGO ersichtlich nicht erfüllt waren und sind.

## Tenor

Auf die Revision des Klägers werden das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 12.07.2021 - 5 K 1378/19 sowie der Beschluss des Sächsischen Finanzgerichts vom 17.05.2021 - 5 K 1378/19 über die Übertragung des Rechtsstreits auf die Berichterstatterin als Einzelrichterin aufgehoben.

Die Sache wird an den Vollsenat des Sächsischen Finanzgerichts zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) gründete im Herbst des Streitjahres 2011 eine Stiftung. Ihr Grundstockvermögen wurde auf 50.000 € festgelegt und kann satzungsgemäß jederzeit durch Zustiftungen erhöht werden. Der Vorstand der Stiftung besteht aus zwei Mitgliedern (dem Kläger und seiner Lebensgefährtin), wobei der Kläger auf Lebenszeit bestellt und Vorsitzender des Vorstands mit dem Recht zum Stichentscheid im Fall der Stimmengleichheit ist.
- 2 Noch im Jahr 2011 erkannte die Stiftungsaufsicht die Stiftung als rechtsfähig an und der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) erteilte ihr eine vorläufige Bescheinigung über die Gemeinnützigkeit.

- 3 Der Kläger überwies der Stiftung am 19. und 29.12.2011 jeweils einen Betrag von 200.000 € mit dem Verwendungszweck "Einlage Vermögensstock". Hierfür stellte die Stiftung eine Zuwendungsbestätigung aus, die der Kläger unterzeichnete.
- 4 Am 27.12.2011 schlossen der Kläger und die Stiftung --die dabei vom Kläger vertreten wurde-- zwei privatschriftliche Darlehensverträge, wonach die Stiftung dem Kläger zwei Darlehen über jeweils 200.000 € gewährte, die mit 3,5 % jährlich zu verzinsen, zum Immobilienerwerb zu verwenden und endfällig am 01.01.2022 zurückzuzahlen waren; eine vorzeitige Rückzahlung durch den Kläger war zulässig. Nach dem Vorbringen des FA flossen die beiden Darlehensbeträge dem Kläger am 27.12.2011 beziehungsweise 02.01.2012 zu.
- 5 Als Sicherheiten hatte der Kläger der Stiftung Grundschulden an noch zu erwerbenden Immobilien einzuräumen. Bis zur Eintragung der Grundschulden wurde die Stiftung --wertmäßig hinter den Darlehensbeträgen zurückbleibend-- durch Abtretung von Beteiligungen des Klägers an acht geschlossenen Fonds sowie Ansprüchen aus zwei Lebensversicherungsverträgen abgesichert. Letztlich wurden für die Stiftung an Immobilien des Klägers zwei Grundschulden von je 150.000 € eingetragen, allerdings nur im zweiten Rang. Der Kläger hat erklärt, die Stiftung habe die gewährten Übergangssicherheiten nach Eintragung der beiden Grundschulden am 09.10.2013 wieder freigegeben. Die Einzelheiten zur Besicherung sind zwischen den Beteiligten streitig geblieben und vom Finanzgericht (FG) nicht festgestellt worden.
- 6 Das FA ließ die an die Stiftung gezahlten 400.000 € im unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen ursprünglichen Einkommensteuerbescheid 2011 zunächst erklärungsgemäß unter dem Gesichtspunkt der Vermögensstockspende (§ 10b Abs. 1a des Einkommensteuergesetzes --EStG--) zum Abzug zu.
- 7 Im Jahr 2017 begann eine Außenprüfung beim Kläger für die dem Streitjahr nachfolgenden Jahre 2012 bis 2014, in deren Verlauf die Prüferin die Auffassung vertrat, die Zahlungen an die Stiftung könnten wegen des engen Zusammenhangs mit den gegenläufigen Darlehensgewährungen nicht als Spenden abgezogen werden. Das FG hat das Vorbringen des Klägers dahingehend wiedergegeben, dass dieser am 26.10.2018 einen Darlehensteilbetrag von 100.000 € vorzeitig zurückgezahlt habe; es hat hierzu aber keine Feststellungen getroffen.
- 8 Mit dem angefochtenen geänderten Einkommensteuerbescheid 2011 vom 13.12.2018 versagte das FA den Spendenabzug. Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg.
- 9 Das FG (Entscheidungen der Finanzgerichte 2023, 119) führte aus, es fehle an der für einen Spendenabzug erforderlichen Unentgeltlichkeit der Zahlungen des Klägers an die Stiftung. Die Unentgeltlichkeit sei zu verneinen, wenn die Zahlung unmittelbar und ursächlich mit einem vom Empfänger oder einem Dritten gewährten Vorteil zusammenhänge, der nicht notwendig wirtschaftlicher Natur sein müsse. Das FG unterstellte dabei als wahr, dass der Kläger bei Gründung der Stiftung "gute Absichten" verfolgt habe. Es hielt die Frage, ob die Darlehen ausreichend und in fremdüblicher Weise besichert worden seien, ausdrücklich für nicht entscheidungserheblich. Vielmehr liege der Vorteil, der hier die Unentgeltlichkeit der Zahlungen des Klägers ausschließe, allein darin, dass dem Kläger die Darlehen ohne die banküblichen Formalitäten (z.B. Prüfung der Bonität und der beabsichtigten Mittelverwendung) gewährt worden seien. Die Zuwendungsbestätigung könne im Streitfall keinen Vertrauensschutz begründen, weil sie vom Kläger selbst ausgestellt worden sei. Diesem seien die Umstände, aus denen der Entgeltcharakter seiner Zahlungen folge, bekannt gewesen; er sei bei der Errichtung der Stiftung und der Ausstellung der Zuwendungsbestätigung fachkundig vertreten gewesen.
- 10 Mit seiner Revision rügt der Kläger, das FG habe hinsichtlich des vorzunehmenden Fremdvergleichs nicht alle Umstände geprüft, festgestellt und in eine Gesamtwürdigung einbezogen. Gerade unter den Bedingungen der Dauerniedrigzinsphase werde erst durch ein derartiges Stifterdarlehen sichergestellt, dass der Stiftung überhaupt Erträge zur Erfüllung ihres Stiftungszwecks zufließen. Es gebe keinen sachlichen Grund, einen Stifter, der --wie der Kläger-- über eine gute Bonität verfüge, aus dem Kreis der möglichen Empfänger von verzinslich ausgereichten Darlehen einer Stiftung auszunehmen.
- 11 Der Kläger beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil aufzuheben, soweit es zur Einkommensteuer 2011 ergangen ist, und den Einkommensteuerbescheid 2011 vom 20.07.2021 dahingehend zu ändern, dass weitere Spenden in den Vermögensstock der Stiftung in Höhe von 400.000 € als Sonderausgaben abgezogen werden.
- 12 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

- 13** Es schließt sich im Wesentlichen dem vorinstanzlichen Urteil an und bringt ergänzend vor, "normale" Darlehenskonstellationen zwischen einer Stiftung und ihren Stiftern würden von der Finanzverwaltung grundsätzlich akzeptiert. Hier sei dies aber nicht möglich. Zum einen seien Gelder in sehr engem zeitlichen Zusammenhang mehrfach hin und her überwiesen worden. Darüber hinaus seien die Darlehen nicht ausreichend besichert worden. Beim Kläger sei ohne Belastung seiner Liquidität ein großer steuerlicher Vorteil eingetreten; sein Handeln sei nicht von einer Spendenmotivation getragen gewesen.
- 14** Im parallel geführten Strafverfahren wegen des Spendenabzugs ist der Kläger erst- und zweitinstanzlich zu einer Freiheitsstrafe von einem Jahr und sechs Monaten verurteilt worden, deren Vollstreckung zur Bewährung ausgesetzt wurde. Im strafrechtlichen Revisionsverfahren ist das Berufungsurteil aufgehoben und die Sache an eine andere Kammer des Berufungsgerichts zurückverwiesen worden.

## Entscheidungsgründe

II.

- 15** Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 16** Der Abzug einer an eine Stiftung geleisteten Zahlung als (Vermögensstock-)Spende (zur Rechtsgrundlage unten 1.) ist nicht schon deshalb --ohne Prüfung weiterer Voraussetzungen-- ausgeschlossen, weil die Stiftung dem Zahlenden in engem zeitlichen Zusammenhang mit diesem Vorgang einen gleich hohen Betrag als verzinsliches Darlehen zur Verfügung stellt und mit den Zinserträgen ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke fördert (dazu unten 2.). Der Spendenabzug setzt allerdings auch in einem solchen Fall voraus, dass sich die Zahlung als unentgeltlich darstellt, mit der Darlehensgewährung also kein Vorteil für den Zuwendenden verbunden ist. Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn sowohl die Gewährung des Darlehens dem Grunde nach als auch die vereinbarten Darlehensbedingungen einem Fremdvergleich standhalten und die tatsächliche Durchführung des Darlehensvertrags keine Zweifel daran aufwirft, dass die zugewendeten Mittel aus Sicht des Zuwendenden nun Fremdkapital sind (unten 3.). Zwar hat das FG --ohne dies allerdings in seinem Urteil deutlich zu machen-- wohl weitestgehend von diesen Grundsätzen ausgehen wollen; die von der Vorinstanz getroffenen tatsächlichen Feststellungen reichen jedoch nicht aus, um deren Würdigung zu tragen, mit den beiden streitgegenständlichen Darlehen seien Vorteile für den Kläger in Gestalt nicht fremdüblicher Darlehensbedingungen verbunden gewesen (unten 4.). Weil der Senat die für eine umfassende --vom FG nicht vorgenommene-- Gesamtwürdigung erforderlichen Tatsachenfeststellungen nicht selbst treffen kann, geht die Sache an die Vorinstanz zurück (unten 5.), allerdings wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des § 6 FGO nicht an die im ersten Rechtsgang entscheidende Einzelrichterin, sondern an den Vollsenat des FG (unten 6.).
- 17** 1. Das FG hat sich bei seiner Entscheidung auf Rechtsgrundlagen gestützt, die im Streitjahr 2011 nicht mehr gültig gewesen sind. Auf das Ergebnis des Rechtsstreits wirkt sich dies allerdings nicht aus.
- 18** a) Spenden zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 der Abgabenordnung (AO) in den Vermögensstock einer Stiftung, welche die Voraussetzungen des § 10b Abs. 1 Satz 2 bis 6 EStG erfüllt, können 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 § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG abgezogen werden (§ 10b Abs. 1a Satz 1 EStG in der im Streitjahr 2011 geltenden Fassung).
- 19** Demgegenüber hat das FG im angefochtenen Urteil als Rechtsgrundlage nicht die Vorschrift des § 10b Abs. 1a EStG herangezogen, sondern sich auf § 48 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung gestützt. Diese Norm ist jedoch bereits durch Art. 2 Nr. 3 des Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements (GSbE) vom 10.10.2007 (BGBl I 2007, 2332) mit Wirkung zum 01.01.2007 (vgl. Art. 9 Abs. 1 GSbE) aufgehoben worden und kann daher nicht als taugliche Rechtsgrundlage dienen. Auch die darüber hinaus vom FG herangezogene, lediglich bis 2006 (auf Antrag des Steuerpflichtigen bis 2007, vgl. § 52 Abs. 24b EStG i.d.F. des GSbE) geltende Fassung des § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG ("Ausgaben zur Förderung bestimmter, als besonders förderungswürdig anerkannter gemeinnütziger Zwecke") ist durch Art. 1 Nr. 3 GSbE grundlegend geändert worden.
- 20** b) Die fehlerhaft herangezogene Rechtsgrundlage allein führt jedoch noch nicht zur materiellen Fehlerhaftigkeit des vorinstanzlichen Urteils.

- 21** Da der Begriff der "Spende" sowohl in Abs. 1 als auch in Abs. 1a des § 10b EStG verwendet wird und innerhalb dieser Vorschrift einheitlich ausgelegt werden muss, ist auch im Rahmen des § 10b Abs. 1a EStG erforderlich, dass die Zahlung des Steuerpflichtigen an die steuerbegünstigte Stiftung als unentgeltlich und freiwillig anzusehen ist (vgl. zu § 10b Abs. 1 EStG ausführlich Senatsurteil vom 15.01.2019 - X R 6/17, BFHE 263, 325, BStBl II 2019, 318, Rz 40 ff., m.w.N.). Der Inhalt des Begriffs der Spende ist durch die gesetzlichen Änderungen, die das GSbE mit sich gebracht hat, nicht modifiziert worden.
- 22** 2. Der Umstand, dass eine Stiftung einen in ihr Vermögen gezahlten Betrag dem Zahlenden in engem zeitlichen Zusammenhang mit diesem Vorgang als verzinsliches Darlehen zur Verfügung stellt und mit den Zinserträgen ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke fördert, steht einem Spendenabzug nicht schon als solchem --ohne Prüfung weiterer Voraussetzungen (dazu unten 3.)-- entgegen.
- 23** a) Bereits im Urteil vom 12.12.2017 - X R 46/16 (BFH/NV 2018, 717, Rz 35) hat der Senat --zu einem insoweit mit dem Streitfall vergleichbaren Sachverhalt-- darauf hingewiesen, dass es zum Wesen einer Stiftung gehört, ertragbringende Kapitalanlagen, auch in Gestalt der Gewährung verzinslicher Darlehen, zu tätigen, und allein der Umstand, dass ein solches Darlehen dem Zuwendenden gewährt wird, die Unentgeltlichkeit der Zuwendung nicht zwangsläufig ausschließen muss. Anders als das FA meint, ist nicht entscheidend, dass die Liquidität des Stifters durch die Darlehensgewährung im Ergebnis unverändert geblieben ist. Tragend für die grundsätzliche Zulässigkeit von aus gespendeten Beträgen gewährten Darlehen an den Stifter ist vielmehr die Unterscheidung zwischen Eigen- und Fremdkapital (vgl. zur grundsätzlichen Unterscheidung zwischen Darlehen und Eigenmitteln im Ertragsteuerrecht auch Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14.01.2009 - I R 52/08, BFHE 224, 132, BStBl II 2009, 674, unter II.2.): Nach der Übertragung der Mittel auf die Stiftung gehört ein Darlehensbetrag --auch wenn er der Höhe nach dem Betrag einer vorherigen Spende entspricht-- nicht mehr zu den eigenen Mitteln des Spenders; vielmehr handelt es sich um zu verzinsende und zurückzuzahlende Fremdmittel.
- 24** b) Etwas anderes folgt auch nicht aus dem Gesichtspunkt der Nichtanerkennung von Gestaltungen, die lediglich wechselseitige Zahlungspflichten ohne sonstige Veränderung der Positionen der Beteiligten begründen (dazu unten aa), aus sonstigen Überlegungen im Hinblick auf einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts (unten bb), aus der Rechtsprechung des V. Senats des BFH zur gegebenenfalls fehlenden Gemeinnützigkeit von Körperschaften, die Darlehen an Spender gewähren (unten cc) oder aus der Rechtsprechung zur Nichtanerkennung von Darlehensforderungen aus dem Vermögen der Kinder, welches die Eltern ihnen zuvor geschenkt haben (unten dd).
- 25** aa) In ständiger Rechtsprechung sieht es der BFH als Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO) an, wenn Parteien durch zivilrechtlich mögliche Gestaltungen zwar wechselseitige Zahlungsverpflichtungen begründen, damit aber ihre jeweilige Position weder tatsächlich noch wirtschaftlich verändern (BFH-Urteil vom 29.08.2007 - IX R 17/07, BFHE 219, 32, BStBl II 2008, 502, unter II.1.a: wechselseitige Darlehensgewährungen; BFH-Urteil vom 17.12.2003 - IX R 56/03, BFHE 205, 70, BStBl II 2004, 648: vertragliche Vereinbarung, wonach ein bisher unentgeltliches Wohnungsrecht durch einen Mietvertrag ersetzt wird und der Vermieter der Mieterin als Vergütung für den Verzicht auf das Wohnungsrecht denselben Betrag zahlt, den er als Miete von der Mieterin erhält; BFH-Beschluss vom 25.01.2008 - IX B 43/07, BFH/NV 2008, 811, unter 2. und BFH-Urteil vom 09.10.2013 - IX R 2/13, BFHE 244, 247, BStBl II 2014, 527: jeweils Überkreuzvermietung).
- 26** Demgegenüber ist ein Gestaltungsmissbrauch nicht gegeben, wenn der bisherige Eigentümer einer Immobilie diese --entgeltlich oder unentgeltlich-- auf einen Dritten, der auch eine nahestehende Person sein kann, überträgt und die Immobilie gleichzeitig rückerkauft (BFH-Urteile vom 10.12.2003 - IX R 12/01, BFHE 205, 62, BStBl II 2004, 643, unter II.1.b aa und vom 17.12.2003 - IX R 60/98, BFHE 204, 485, BStBl II 2004, 646, unter II.2.b, beide m.w.N.). Dies ist --im Gegensatz zu den im vorstehenden Absatz aufgeführten Gestaltungen-- mit der im vorliegenden Fall gegebenen Konstellation im Kern vergleichbar: Ebenso wie der vormalige Eigentümer der Immobilie diese nach der Übertragung und Rückerkauf nicht mehr kraft seines Eigentums, sondern lediglich kraft eines --entgeltlichen sowie endlichen-- schuldrechtlichen Besitzrechts nutzt, sind auch die Darlehensmittel beim Kläger nicht mehr Eigenkapital, sondern zu verzinsendes und zurückzuzahlendes Fremdkapital. Seine Position hat sich daher sowohl tatsächlich als auch wirtschaftlich --erheblich-- verändert. Er ist endgültig um Eigenkapital von 400.000 € entreichert und hat stattdessen eine Verbindlichkeit von 400.000 € begründet.
- 27** bb) Dass § 42 AO im Streitfall von vornherein nicht einschlägig sein kann, zeigt schon ein Blick auf die in dieser Vorschrift angeordnete Rechtsfolge: Gemäß § 42 Abs. 1 Satz 3 AO entsteht der Steueranspruch beim Vorliegen eines Missbrauchs so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht.

- 28** FA und FG scheinen sich vorzustellen, die angemessene Gestaltung liege darin, dass der Kläger die Spenden an die Stiftung leistet, seinen Darlehensbedarf aber anderweitig --etwa durch Bankdarlehen-- deckt. Dann hätte der Kläger den Spendenabzug erhalten und wäre zudem Schuldner von Darlehen, die er verzinsen und tilgen müsste. Die Stiftung müsste die in ihren Vermögensstock zugewendeten Mittel --die sie nicht sofort zur Förderung ihrer satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke verbrauchen dürfte-- ertragbringend anlegen. Das Ergebnis dieser --vermeintlich-- angemessenen Gestaltung unterscheidet sich, vorbehaltlich des durchzuführenden Fremdvergleichs hinsichtlich der Darlehen (dazu unten 3.), jedoch in nichts von dem Ergebnis der vom Kläger und der Stiftung gewählten Gestaltung. Es ist daher nicht ersichtlich, dass die Rechtsordnung die gewählte Gestaltung schon dem Grunde nach missbilligen könnte.
- 29** Soweit das FA in seiner Revisionserwiderung darauf hinweist, dass der Kläger ohne Belastung seiner Liquidität einen erheblichen steuerlichen Vorteil hatte, wird dies von der Steuerrechtsordnung nicht missbilligt, weil der gestiftete Betrag endgültig in den gemeinnützigen Bereich übergegangen und der Verfügung des Klägers entzogen ist. Hätte der Kläger den gestifteten Betrag mit einem Bankdarlehen finanziert, wäre seine Liquidität ebenso wenig belastet gewesen, aber derselbe steuerliche Vorteil eingetreten.
- 30** cc) Nichts anderes folgt im Ergebnis aus dem Urteil des V. Senats des BFH vom 22.08.2019 - V R 67/16 (BFHE 266, 1, BStBl II 2020, 40). Darin wurde die Selbstlosigkeit (§ 55 Abs. 1 AO) --und damit die Gemeinnützigkeit-- einer GmbH verneint, die einer KG, die bisher durch Darlehen der gemeinsamen Gesellschafter der GmbH und der KG finanziert worden war, aus entsprechenden Spenden ihrer Gesellschafter Darlehen in Höhe von 6 Mio. € zu einem deutlich unterhalb des Zinssatzes für sichere Geldanlagen (Bundesanleihen, Sparbriefe) liegenden Zins ohne jegliche Sicherheit gewährt hatte, so dass die KG die Gesellschafterdarlehen an ihre Gesellschafter zurückzahlen konnte.
- 31** Dieser Sachverhalt ist mit dem des Streitfalls bereits hinsichtlich der vereinbarten Darlehensbedingungen (Zinssatz, Sicherheiten) nicht vergleichbar. Darüber hinaus ist eine GmbH nicht im selben Maße wie eine Stiftung auf die Erhaltung des vorhandenen Vermögens angelegt. Zudem hat der BFH bereits mehrfach entschieden, dass die Merkmale der "Selbstlosigkeit" der Körperschaft einerseits und der "Unentgeltlichkeit" einer Zuwendung andererseits nicht deckungsgleich sind (so ausdrücklich BFH-Urteil vom 05.02.1992 - I R 63/91, BFHE 168, 35, BStBl II 1992, 748, unter II.3.c; zum fehlenden Gleichlauf der Regelungen über den Spendenabzug und die Gemeinnützigkeit auch BFH-Urteil vom 02.08.2006 - XI R 6/03, BFHE 214, 378, BStBl II 2007, 8, unter II.1.c). Vor allem aber hat das FG im vorliegenden Verfahren festgestellt, dass der Stiftung eine vorläufige Bescheinigung über die Gemeinnützigkeit erteilt worden war. Dass die Stiftung im Rahmen der endgültigen Überprüfung durch das für sie zuständige FA nicht als unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes fallend behandelt worden wäre, ist weder vom FG festgestellt noch vom FA vorgetragen worden.
- 32** dd) Auch die höchstrichterliche Rechtsprechung zur Nichtanerkennung von Darlehensforderungen, die durch eine Schenkung an ein Kind des Steuerpflichtigen entstanden sind (vgl. BFH-Urteil vom 22.01.2002 - VIII R 46/00, BFHE 197, 517, BStBl II 2002, 685, m.w.N.; anders jedoch --keine grundsätzliche Nichtanerkennung, sondern strikte Durchführung des Fremdvergleichs-- BFH-Urteile vom 25.01.1979 - IV R 34/76, BFHE 127, 364, BStBl II 1979, 434 und vom 22.10.2013 - X R 26/11, BFHE 242, 516, BStBl II 2014, 374, Rz 37), steht der Auffassung des Senats nicht entgegen. Diese Rechtsprechung ist damit begründet worden, dass im Zeitpunkt der vermeintlichen Schenkung noch keine endgültige Vermögensverschiebung zwischen dem Elternteil und dem Kind vorliege, sondern es sich lediglich um ein privat veranlassetes Versprechen handele, künftig --im Zeitpunkt der "Darlehensrückgewähr"-- einen Geldbetrag zuzuwenden (BFH-Urteil in BFHE 197, 517, BStBl II 2002, 685, unter II.1.a).
- 33** Die Beziehung zwischen Eltern und ihren --gegebenenfalls minderjährigen-- Kindern ist jedoch nicht mit derjenigen zwischen einem Stifter und der Stiftung vergleichbar. Während zwischen Eltern und Kindern nicht nur Rücksichtnahmepflichten und gegebenenfalls Abhängigkeiten, sondern auch umfassende rechtliche Unterhaltspflichten bestehen, wacht bei Stiftungen bereits die Stiftungsaufsicht darüber, dass das Vermögen der Stiftung von dem des Stifters endgültig getrennt ist. Einen vergleichbaren Schutz durch eine unabhängige Institution gibt es für Kinder im Verhältnis zu ihren Eltern regelmäßig nicht.
- 34** 3. Da der Spendenabzug voraussetzt, dass sich die Zahlung an die steuerbegünstigte Körperschaft als unentgeltlich darstellt, darf mit einer gegenläufigen Darlehensgewährung kein Vorteil für den Zuwendenden verbunden sein (dazu unten a). An einem solchen spendenabzugsschädlichen Vorteil fehlt es, wenn sowohl die Gewährung des Darlehens dem Grunde nach (unten b) als auch die vereinbarten Darlehensbedingungen einem Fremdvergleich standhalten (unten c) und die tatsächliche Durchführung des Darlehensvertrags keinerlei Zweifel am

Fremdkapitalcharakter dieser Mittel aufwirft (unten d). Ob ein zusätzliches subjektives Tatbestandsmerkmal --wie die vom FA verlangte "Spendenmotivation" des Steuerpflichtigen-- zu fordern ist, kann im Streitfall offen bleiben (unten e).

- 35** a) Dem Spendenbegriff ist neben der erforderlichen Freiwilligkeit immanent, dass der Steuerpflichtige unentgeltlich handeln muss, das heißt ohne eine Gegenleistung des Empfängers beziehungsweise ohne unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen der Leistung und einer etwaigen Leistung des Empfängers. In erster Linie fehlt die Unentgeltlichkeit dann, wenn der Steuerpflichtige vom Zuwendungsempfänger --oder von Personen, die diesem nahestehen-- eine Gegenleistung erhält. In Sonderfällen hat die höchstrichterliche Rechtsprechung die Unentgeltlichkeit aber auch unter dem Gesichtspunkt verneint, dass die Zuwendung an den Empfänger unmittelbar und ursächlich mit einem von einem Dritten gewährten Vorteil --der nicht wirtschaftlicher Natur sein muss-- zusammenhängt (vgl. zum Ganzen Senatsurteil in BFHE 263, 325, BStBl II 2019, 318, Rz 40 ff., mit zahlreichen weiteren Nachweisen).
- 36** Ein Darlehen, das dem Grunde nach in fremdüblicher Weise von einer Stiftung gewährt wird, dessen Konditionen einem Fremdvergleich standhalten und das entsprechend der vertraglichen Vereinbarung durchgeführt wird, stellt in diesem Sinne keine Gegenleistung dar. Denn es ist --bei Einhaltung der genannten Voraussetzungen-- für sich genommen bereits ein ausgewogenes gegenseitiges Rechtsgeschäft, so dass für die Annahme eines überschießenden Gegenleistungsanteils für eine vorangegangene Spende kein Raum bleibt. Insoweit verhält es sich nicht anders als bei einem fremdüblichen Anstellungs- oder Mietvertrag zwischen einer Stiftung und ihrem --zuvor Zuwendungen an die Stiftung leistenden-- Vorstandsmitglied.
- 37** b) Das --für den Spendenabzug erforderliche-- Fehlen eines Vorteils für den Zuwendenden setzt im Fall der Gewährung eines verzinslichen Darlehens durch die Stiftung an den Stifter zum einen voraus, dass sich bereits die Darlehensgewährung als solche dem Grunde nach als fremdüblich darstellt. Hierzu gehört insbesondere die Einhaltung der für die Anlage von Mitteln des Vermögensstocks einer Stiftung üblichen Grundsätze, die auch bei der Gewährung von Darlehen an einen Stifter nicht verletzt werden dürfen.
- 38** Für solche Anlagen gilt in erster Linie das Gebot der sicheren und wirtschaftlichen Vermögensverwaltung. Risiko und erwarteter Ertrag müssen in einem angemessenen Verhältnis zueinander stehen; der Grundsatz der Risikodiversifikation ist zu beachten (vgl. näher zum Ganzen Theuffel-Werhahn, Wertpapier-Mitteilungen 2015, 1887, 1888). Daher darf eine solche Geldanlage --wie es auch vorliegend der Fall sein dürfte (vgl. unten 5.a cc)-- ertragsstärker und gleichzeitig etwas riskanter sein als eine Anlage in Bundeswertpapiere oder Banksparbriefen, bei der ein Kapitalverlust nahezu ausgeschlossen ist. Angesichts der erheblichen Bedeutung der ungeschmälernten Erhaltung ihres Vermögens für eine Stiftung sind jedoch die mit jeder überdurchschnittlich ertragsstarken Geldanlage verbundenen Risiken gegen die dadurch erzielbaren Mehrerträge abzuwägen.
- 39** c) Ferner müssen die vereinbarten Darlehensbedingungen einem Fremdvergleich standhalten.
- 40** Anders als das FG wohl meint, schließt bei Vornahme des Fremdvergleichs nicht jegliches einzelne Detail, das möglicherweise von den zwischen fremden Dritten üblichen Usancen abweicht, die Fremdüblichkeit des Darlehensvertrags und damit seine --ertragsteuerrechtliche-- Eigenständigkeit im Verhältnis zur vorangegangenen Zuwendung sowie letztlich die Unentgeltlichkeit dieser Zuwendung aus. Denn es ist der höchstrichterlichen Rechtsprechung von Verfassungen wegen untersagt, die einzelnen --gegebenenfalls sehr zahlreichen-- indiziellen Gesichtspunkte eines Fremdvergleichs in den Stand strikt zu erfüllender, quasigesetzlicher Tatbestandsmerkmale zu erheben (grundlegend zu den verfassungsrechtlichen Anforderungen an einen Fremdvergleich Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 07.11.1995 - 2 BvR 802/90, BStBl II 1996, 34; vgl. auch BFH-Urteil vom 29.04.2014 - VIII R 9/13, BFHE 245, 343, BStBl II 2014, 986, Rz 26, m.w.N.).
- 41** Vielmehr ist im Rahmen des Fremdvergleichs auch hier eine Gesamtwürdigung vorzunehmen. Schon in seiner bisherigen Rechtsprechung hat der Senat den Begriff des für den Spendenabzug schädlichen "Vorteils" nicht so absolut gesehen wie das FG, sondern es für möglich gehalten, bestimmte "Annehmlichkeiten" aus diesem Begriff auszuschließen (vgl. Senatsurteil vom 22.03.2018 - X R 5/16, BFHE 261, 132, BStBl II 2018, 651, Rz 35: kein schädlicher Vorteil bei Eingravierung des Namens der Spenderin in den Altar des von ihr mitfinanzierten Kirchenneubaus, Nennung ihres Namens in den Fürbitten und Einladung zum Weihefest der Kirche).
- 42** Im Rahmen einer solchen Gesamtwürdigung können eventuelle Abweichungen vom Fremdüblichen, die sich im Hinblick auf eine bestimmte Detailfrage ergeben, daher in gewissen Grenzen durch gegenläufige Gesichtspunkte ausgeglichen werden. Auch die Frage, ob die Vertragschancen und -risiken in fremdüblicher Weise verteilt sind,

kann von wesentlicher Bedeutung sein (vgl. zum Fremdvergleich bei Darlehensverträgen Senatsurteil vom 22.05.2019 - X R 19/17, BFHE 265, 95, BStBl II 2019, 795, Rz 27, m.w.N.). So kann etwa eine nicht volle Besicherung eines Darlehens --hinreichende Bonität vorausgesetzt-- durch einen höheren Zinssatz ausgeglichen werden (vgl. BFH-Urteil vom 18.05.2021 - I R 62/17, BFHE 273, 457, Rz 13 ff.).

- 43** d) Darüber hinaus darf die tatsächliche Durchführung des Darlehensvertrags keine Zweifel daran aufwerfen, dass die der Stiftung zugewendeten und darlehensweise an den Stifter rücküberlassenen Mittel aus der Sicht des Zuwendenden nunmehr Fremdkapital darstellen, der Spender also endgültig wirtschaftlich belastet ist. Die klare Trennung der Vermögenssphären der Stiftung einerseits und des Stifters andererseits stellt in derartigen Fällen ein wesentliches Indiz im Rahmen der Gesamtwürdigung dar. Entscheidend ist nicht --so aber das Oberlandesgericht in seinem im parallel geführten Steuerstrafverfahren ergangenen Revisionsurteil--, dass die Zahlungen an die Stiftung und die Darlehensgewährungen inhaltlich verknüpft sind, sondern ob der Stifter das (nunmehrige) Stiftungsvermögen als fremdes Vermögen --und das ihm gewährte Darlehen damit als Fremdkapital-- anerkennt. Der Vermögensabfluss muss beim Stifter zu einer endgültigen wirtschaftlichen Belastung geführt haben (vgl. Senatsurteile vom 20.02.1991 - X R 191/87, BFHE 164, 235, BStBl II 1991, 690, unter 3. und in BFHE 263, 325, BStBl II 2019, 318, Rz 48, m.w.N.).
- 44** Vorliegend sind nach dem bisherigen Stand der Sachaufklärung keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich, dass der Kläger die an die Stiftung übertragenen 400.000 € noch als Teil seines eigenen Vermögens angesehen und behandelt hätte.
- 45** Im Rahmen der weiteren Sachaufklärung dürfte das FG hierzu auch die tatsächliche Entwicklung in den Veranlagungszeiträumen, die dem Streitjahr nachfolgen, heranziehen (vgl. zur Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht im Rahmen des Gewerbebegriffs BFH-Urteil vom 19.11.1985 - VIII R 4/83, BFHE 145, 375, BStBl II 1986, 289, unter 2.d; zur Prüfung der Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen Senatsurteil vom 03.03.2004 - X R 12/02, BFHE 205, 451, BStBl II 2004, 722, unter II.2.a bb, m.w.N.; zur Investitionsabsicht bei § 7g EStG a.F. Senatsurteil vom 20.06.2012 - X R 42/11, BFHE 237, 377, BStBl II 2013, 719, Rz 45 ff.). Wenn der Kläger daher im Jahr 2018 --entsprechend seiner durch Vorlage entsprechender Unterlagen substantiierten Behauptung-- tatsächlich einen Darlehensteilbetrag von 100.000 € vorzeitig getilgt --was nach den Darlehensverträgen zulässig gewesen wäre-- und die Darlehen im Zeitpunkt ihrer Endfälligkeit (01.01.2022) vollständig zurückgeführt hätte, spräche dies im Rahmen der Gesamtwürdigung dafür, dass der Kläger von vornherein beabsichtigt hatte, die an die Stiftung übertragenen Mittel nicht mehr als sein eigenes Vermögen, sondern als Vermögen der Stiftung anzusehen.
- 46** e) Ob der Spendenabzug auch außerhalb der Abgrenzung zu betrieblichen oder gesellschaftsrechtlichen Vorgängen (vgl. dazu BFH-Urteil vom 13.07.2022 - I R 52/20, BFHE 278, 70, BStBl II 2023, 501, Rz 21, m.w.N.) trotz --unterstellter-- Erfüllung aller vorgenannten objektiven Voraussetzungen zusätzlich noch ein subjektives Tatbestandsmerkmal der "Spendenmotivation" erfordert, kann der Senat im Streitfall offenlassen. Denn das FG hat keine Gesichtspunkte festgestellt, die gegen eine Spendenmotivation sprechen könnten, sondern im Gegenteil ausdrücklich festgestellt, der Kläger habe "gute Absichten" verfolgt.
- 47** 4. Die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen reichen nicht aus, um dessen Würdigung zu tragen, die Zahlungen des Klägers an die Stiftung seien wegen ihm gewährter Vorteile nicht als unentgeltlich und damit nicht als Spende anzusehen.
- 48** a) Auf die --zwischen den Beteiligten höchst umstrittene-- Frage, ob die Besicherung der Darlehen werthaltig, ausreichend und fremdüblich war, kann der Senat im Revisionsverfahren nicht eingehen, da das FG dies ausdrücklich für nicht entscheidungserheblich gehalten und daher insoweit keine Tatsachenfeststellungen getroffen hat.
- 49** b) Das FG hat vielmehr allein das Fehlen der --von ihm so bezeichneten-- "banküblichen Formalitäten" (Prüfung der Bonität und der beabsichtigten Mittelverwendung) als nicht fremdüblichen, mit der Darlehensgewährung verbundenen Vorteil des Klägers angesehen, der eine Unentgeltlichkeit der beiden Zahlungen an die Stiftung ausschliesse. Es hat allerdings keine Feststellungen zum erforderlichen Fremdvergleichsmaßstab getroffen, also dazu, mit welcher Intensität Banken bei Kunden, die eine mit dem Kläger vergleichbare Einkommens- und Vermögenssituation aufweisen, Bonitätsprüfungen und Mittelverwendungskontrollen vornehmen.
- 50** Hierfür könnte eine Rolle spielen, dass der Kläger --was zwischen den Beteiligten unstrittig zu sein scheint-- in sehr guten Einkommens- und Vermögensverhältnissen lebte. Ausweislich des angefochtenen Einkommensteuerbescheids 2011 belief sich sein Gesamtbetrag der Einkünfte im Streitjahr auf über 1 Mio. €. Er war

Inhaber von Unternehmensbeteiligungen und Eigentümer mehrerer Immobilien. Ihm flossen gerade im hier interessierenden Zeitraum aus dem Verkauf einer Beteiligung erhebliche Barmittel zu. In dem gegen den Kläger ergangenen Urteil im parallel geführten Strafverfahren ist dementsprechend ausdrücklich festgestellt worden, dem Kläger hätten die bei der Stiftung aufgenommenen Darlehensbeträge von 400.000 € im Streitjahr ohnehin als Barmittel zur Verfügung gestanden.

- 51** Nach Aktenlage nahm der Kläger Darlehensmittel, die er für seine diversen Immobilienfinanzierungen eingesetzt hat --abgesehen von den beiden durch die Stiftung gewährten Darlehen--, jeweils bei der X-Bank auf, die er als seine "Hausbank" bezeichnet hat. Sollte sich dies nach weiterer Sachaufklärung bestätigen, wäre Maßstab für den vom FG bisher nicht mit einer nachvollziehbaren Begründung vorgenommenen Fremdvergleich, in welchem Umfang und mit welcher Intensität eine Stiftung --und erst im Fall der Nichtaufklärbarkeit der für Stiftungen typischen Vorgehensweise eine Bank-- bei einem Darlehensnehmer mit den Einkommens- und Vermögensverhältnissen des Klägers, deren Kenntnis sich im Streitfall bei der X-Bank bereits aus der laufenden Geschäftsbeziehung zu ihm ergibt, im Rahmen der Gewährung eines weiteren Darlehens eine Bonitätsprüfung und Mittelverwendungskontrolle durchgeführt hätte. Hierzu hat das FG bisher keine Feststellungen getroffen.
- 52** Dies wäre dann in einem zweiten Schritt zu vergleichen mit dem Umfang und der Intensität der von der Stiftung vorgenommenen Bonitätsprüfung und Mittelverwendungskontrolle. Dabei wäre zu berücksichtigen, dass der Stiftung --die vom Kläger als Vorstandsvorsitzendem geleitet wurde-- die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Klägers bekannt waren. Vor diesem Hintergrund wäre die --vom FG wohl sinngemäß vorgenommene-- Würdigung, eine Bonitätsprüfung sei auf Seiten der Stiftung vollständig unterblieben, ebenfalls nicht nachvollziehbar, zumindest aber in besonderem Maße begründungsbedürftig gewesen, da die Stiftung beziehungsweise der für sie handelnde Organvertreter alle hierfür erforderlichen Informationen ohnehin kannte.
- 53** 5. Eine eigene Entscheidung ist dem Senat nicht möglich, da das FG weder die erforderliche umfassende Gesamtwürdigung selbst vorgenommen noch die hierfür notwendigen Tatsachenfeststellungen getroffen hat. Aufgrund der damit schon aus materiell-rechtlichen Gründen erforderlichen Urteilsaufhebung und Zurückverweisung kommt es auf die vom Kläger erhobenen Verfahrensrügen nicht mehr an.
- 54** Für den zweiten Rechtsgang weist der Senat --ohne die Bindungswirkung des § 126 Abs. 5 FGO-- auf die folgenden Umstände hin:
- 55** a) Im Hinblick auf die festzustellende Unentgeltlichkeit der Zahlungen des Klägers an die Stiftung sind in erster Linie zahlreiche Gesichtspunkte des Fremdvergleichs in Bezug auf die vertragliche Vereinbarung und die tatsächliche Durchführung der Darlehen aufklärungsbedürftig.
- 56** aa) So ist --was bisher nicht Gegenstand der Erörterungen der Beteiligten und des FG war-- schon die zivilrechtliche Wirksamkeit der Darlehensverträge fraglich. Nach § 181 des Bürgerlichen Gesetzbuchs kann ein Vertreter, soweit nicht ein anderes ihm gestattet ist, im Namen des Vertretenen mit sich im eigenen Namen ein Rechtsgeschäft, das nicht ausschließlich in der Erfüllung einer Verbindlichkeit besteht, nicht vornehmen. Der Kläger hat die Darlehensverträge allerdings sowohl im eigenen Namen (Darlehensnehmer) als auch in seiner Eigenschaft als gesetzlicher Vertreter der Stiftung (Darlehensgeberin) unterzeichnet. Dass die Stiftung den Kläger vom gesetzlichen Selbstkontrahierungsverbot befreit hätte, ist weder vom FG festgestellt noch vom Kläger selbst vorgetragen worden.
- 57** Eine etwaige zivilrechtliche Unwirksamkeit eines unter einander nahestehenden Personen vorgenommenen Rechtsgeschäfts ist im Rahmen der Prüfung der ertragsteuerrechtlichen Anerkennung eines solchen Geschäfts grundsätzlich ein besonders starkes --wenn auch nicht allein entscheidendes-- Indiz (vgl. BFH-Urteile vom 22.02.2007 - IX R 45/06, BFHE 217, 409, BStBl II 2011, 20 und vom 23.04.2009 - IV R 24/08, BFH/NV 2009, 1427, unter II.3.b aa). Im Streitfall ist diese grundsätzlich hohe Indizwirkung allerdings deutlich zu relativieren. Denn die Beteiligten streiten nicht (mehr) über den Abzug der sich aus den Darlehensverträgen ergebenden Schuldzinsen (nur hierfür wäre eine etwaige zivilrechtliche Unwirksamkeit der Darlehensverträge unmittelbar von ertragsteuerrechtlicher Bedeutung), sondern über den Abzug der Spenden, deren rechtlicher Bestand und Endgültigkeit durch eine etwaige zivilrechtliche Unwirksamkeit der Darlehensverträge nicht berührt würde. Hinzu kommt, dass ein zivilrechtlich unwirksamer Darlehensvertrag im Vergleich zu einem wirksamen Darlehensvertrag nicht unbedingt mit einem "Vorteil" für den Kläger verbunden sein muss, sondern für ihn --aufgrund der fehlenden Rechtssicherheit-- sogar nachteilig wäre. Allerdings könnte eine zivilrechtliche Unwirksamkeit der Darlehensverträge eventuell ein Indiz für die fehlende Ernstlichkeit des vertraglichen Handelns des Klägers im Verhältnis zur Stiftung darstellen.



- 58 bb) Feststellungen zur Fremdüblichkeit der vom FG als "unbürokratisch" angesehenen Darlehensgewährung fehlen ebenfalls (vgl. dazu bereits oben II.4.b).
- 59 cc) Auch im Hinblick auf die Fremdüblichkeit des Darlehenszinssatzes sind die Feststellungen des FG unzureichend beziehungsweise für das Revisionsgericht nicht nachvollziehbar.
- 60 Das FG hat ausgeführt, seinerzeit hätten die Schuldzinsen für erstrangige Hypothekendarlehen 3,5 % und die Anlagezinsen für zehnjährige Bundesanleihen 3,2 % betragen. Als Beleg hat es lediglich angegeben "vgl. Deutsche Finanzagentur". Jedenfalls der für die Rendite der Bundesanleihen vom FG angegebene Wert ist für den Senat nicht nachvollziehbar. So gibt die Deutsche Bundesbank in ihren Statistiken und Zeitreihen für Dezember 2011 und für Anleihen mit einer zehnjährigen Restlaufzeit eine Rendite von 1,9 % an (<https://www.bundesbank.de/dynamic/action/de/statistiken/zeitreihen-datenbanken/zeitreihen-datenbank/>).
- 61 Sollte sich das FG im zweiten Rechtsgang von der Richtigkeit der von der Deutschen Bundesbank angegebenen Renditen überzeugen können, lägen die vom Kläger mit der Stiftung vereinbarten (Nominal-)Zinsen von 3,5 % im Bereich der von Banken für Baudarlehen verlangten Kreditzinsen und somit deutlich oberhalb der mit sicheren Geldanlagen erzielbaren Guthabenzinsen.
- 62 dd) Die Fremdüblichkeit der Vereinbarung über die Besicherung der Darlehen wird in die im Rahmen des Fremdvergleichs durchzuführende Gesamtwürdigung ebenfalls einzubeziehen sein. Hierzu hat das FG bisher keine Feststellungen getroffen. Voraussichtlich wird es hierzu zumindest einen Teil der vom Kläger bereits im ersten Rechtsgang angebotenen Beweise erheben müssen.
- 63 ee) In einem zweiten --von der Prüfung der Fremdüblichkeit des Vertragsinhalts zu unterscheidenden-- Schritt wird das FG auch Feststellungen zur tatsächlichen Durchführung der Vereinbarung über die Besicherung der Darlehen treffen müssen. Hierfür ist insbesondere von Bedeutung, ob die Sicherungsvereinbarung gemäß ihrem Wortlaut beziehungsweise Sinngehalt umgesetzt worden ist, und ob die der Stiftung tatsächlich eingeräumten Sicherheiten diejenige Werthaltigkeit aufwiesen, die nach der vertraglichen Vereinbarung zu fordern war.
- 64 ff) Der Kläger erhält durch die Zurückverweisung zudem Gelegenheit, seinen --mehrfach geäußerten-- Vortrag näher zu substantiieren und gegebenenfalls nachzuweisen, das hier gewählte Modell sei im Stiftungswesen üblich.
- 65 b) Auch die Feststellungen zum --vom FG im Ergebnis verneinten-- Vertrauensschutz des Klägers in die Zuwendungsbestätigungen (§ 10b Abs. 4 Satz 1 EStG) sind unzureichend. Das FG hat seine Entscheidung insoweit tragend darauf gestützt, dass der Kläger bei Errichtung der Stiftung und Ausstellung der Zuwendungsbestätigungen fachkundig vertreten gewesen sei. Hierzu fehlen jegliche Feststellungen. Im Übrigen steht die Feststellung, der Kläger sei bei Ausstellung der Zuwendungsbestätigungen vertreten worden, in Widerspruch zu der --im angefochtenen Urteil nur eine Zeile zuvor vom FG getroffenen-- Feststellung, der Kläger selbst sei Aussteller der Zuwendungsbestätigungen gewesen.
- 66 c) Zudem fehlen bisher Feststellungen des FG zu der Frage, ob der angefochtene geänderte Einkommensteuerbescheid 2011 vom 13.12.2018 noch innerhalb der Festsetzungsfrist ergangen ist.
- 67 Nach Aktenlage hat der Kläger die Einkommensteuererklärung 2011 am 29.04.2013 eingereicht. Die vierjährige reguläre Festsetzungsfrist (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO) begann daher mit Ablauf des 31.12.2013 (§ 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO) und endete mit Ablauf des 31.12.2017. Vorbehaltlich weiterer im zweiten Rechtsgang zu treffender Feststellungen ist keine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 AO eingetreten, da sich die Außenprüfung nach bisheriger Aktenlage nicht auf die Einkommensteuer 2011 erstreckt hat.
- 68 Sofern das FG nicht die Voraussetzungen eines anderweitigen Ablaufhemmungstatbestands wird feststellen können, hätte der Bescheid vom 13.12.2018 die Festsetzungsfrist daher nur gewahrt, wenn dem Kläger mindestens eine leichtfertige Steuerverkürzung vorzuhalten wäre und die Festsetzungsfrist somit fünf Jahre betragen hätte (§ 169 Abs. 2 Satz 2 AO). Hierzu fehlen bisher aber jegliche Feststellungen des FG. Nur vorsorglich weist der Senat darauf hin, dass hierfür eine Bezugnahme auf die bisher ergangenen Strafurteile nicht ausreichen würde, zumal mit der zurückverweisenden Entscheidung im strafrechtlichen Revisionsverfahren unter anderem alle Feststellungen zur subjektiven Tatseite aufgehoben worden sind.
- 69 d) Zwar haben die beiden Zahlungen des Klägers im Gesamtumfang von 400.000 € das statuarische Grundstockvermögen der Stiftung (50.000 €) weit überstiegen. Mit der Finanzverwaltung (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 15.09.2014, BStBl I 2014, 1278) ist der Senat jedoch der Auffassung, dass

Vermögensstockspenden im Sinne des § 10b Abs. 1a EStG nicht auf das statuarische Grundstockvermögen begrenzt sind, sondern auch dann gegeben sind, wenn der Spender gegenüber der Stiftung deutlich macht, dass seine Zuwendung zur dauerhaften Ausstattung beziehungsweise Erhöhung des Stiftungsvermögens --und damit nicht zum Verbrauch-- bestimmt ist. Dies ist im Streitfall geschehen. Im Übrigen konnte das Grundstockvermögen nach den Regelungen der Stiftungssatzung durch Zustiftungen jederzeit erhöht werden.

- 70** 6. Die Zurückverweisung erfolgt --unter Aufhebung des Beschlusses betreffend die Übertragung der Entscheidung des Streitfalls auf die Einzelrichterin-- an den Vollsenat des FG, da die Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 FGO im Streitfall ersichtlich nicht erfüllt waren und sind (vgl. Senatsurteil vom 16.03.2021 - X R 37/19, BFHE 272, 432, BStBl II 2021, 810, Rz 39, m.w.N.). Die Sache weist erhebliche Schwierigkeiten tatsächlicher und rechtlicher Art auf und hat zudem grundsätzliche Bedeutung.
- 71** 7. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

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