

Urteil vom 15. September 2010, X R 11/08

Sonderausgabenabzug für Vereins- und Stiftungsspenden

BFH X. Senat

GG Art 3 Abs 1, AO § 3 Abs 1 Halbs 2, EStG § 10b Abs 1, EStG § 10b Abs 1a

vorgehend FG Hamburg, 03. September 2006, Az: 2 K 109/05

Leitsätze

1. NV: Der Ausschluss von Vereinsspenden vom erhöhten Sonderausgabenabzug für Stiftungen nach § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG in der vom 26. Juli 2000 bis zum 31. Dezember 2006 geltenden Fassung war verfassungsgemäß.
2. NV: Der laufende Finanzbedarf einer Stiftung ist strukturell höher als bei gemeinnützigen Organisationen anderer Rechtsform.

Tatbestand

- 1 I. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) begehren den Sonderausgabenabzug von Spenden für gemeinnützige Vereine nach Maßgabe der Regelungen für Stiftungen.
- 2 Neben Parteispenden machten die Kläger in ihrer Einkommensteuererklärung 2002 Spenden in Höhe von insgesamt 14.395 € als Sonderausgaben geltend, davon 30,68 € für den WWF Deutschland. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte zunächst einen Teilbetrag von 7.592 € (10 % des Gesamtbetrags der Einkünfte) als Sonderausgabe. Nach dem Einspruch der Kläger, mit dem diese die Verfassungswidrigkeit der Beschränkung des Spendenabzugs im Vergleich zu Stiftungen rügten, berücksichtigte das FA nach einem entsprechenden Verböserungshinweis Spenden in Höhe von 13.797 € nur noch mit 5 % des Gesamtbetrags der Einkünfte (im Ergebnis 4.403 €) als Sonderausgaben.
- 3 Das Finanzgericht (FG) hat unter Berufung auf § 10b Abs. 1 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der im Streitjahr geltenden Fassung die an den WWF geleistete Spende in vollem Umfange berücksichtigt und im Übrigen die Klage abgewiesen. Die der Beschränkung des Spendenabzugs zu Grunde liegenden Vorschriften in § 10b Abs. 1 und 1a EStG hielt es für verfassungskonform. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2007, 199 veröffentlicht.
- 4 Mit der Revision machen die Kläger geltend, die unterschiedliche Abziehbarkeit von Zuwendungen an Stiftungen des öffentlichen Rechts und steuerbefreite Stiftungen des privaten Rechts auf der einen Seite und an Vereine auf der anderen Seite stelle eine verfassungsrechtlich nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung dar. Die Verfassungswidrigkeit sei durch eine uneingeschränkte, rechtsformübergreifende Anwendung des § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG zu beseitigen, die somit auch für Zuwendungen an gemeinnützige Vereine und Kapitalgesellschaften gelten müsse. Die im Schrifttum angeführten vier Gesichtspunkte zur Rechtfertigung der steuerlichen Privilegierung von Stiftungen seien nicht tragfähig.
- 5 Das für die Stiftung charakteristische Fehlen von Mitgliedern besitze keinen Bezug zum Entlastungszweck des Spendenabzugs. Dieser liege allein in der tatsächlich das Gemeinwohl fördernden Tätigkeit. Die Gefährdung der steuerbegünstigten Zielsetzung durch den Zugriff der Mitglieder sei für den Entlastungszweck unerheblich. Zum einen werde die Steuervergünstigung nur gewährt, so lange die Gemeinnützigkeit bestehe, mithin ein solcher Zugriff nicht statfinde. Zum anderen gehe eine Gefährdung steuerbegünstigter Zwecke eher von Organen --namentlich Vorständen-- als von Mitgliedern aus, bestehe also bei der Stiftung ebenfalls.
- 6 Die Dauerhaftigkeit einer Stiftung bleibe häufig tatsächlich nicht hinter derjenigen von Vereinen und Kapitalgesellschaften zurück. Vor allem aber sei das Element der Dauer im Gemeinnützigkeitsrecht kein Wert an

sich. Die Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen hänge nur davon ab, ob die Tätigkeit im jeweiligen Veranlagungszeitraum auf die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke gerichtet sei.

- 7 Die staatliche Stiftungsaufsicht sei keine "bessere" Gewähr für die Einhaltung der Satzungszwecke, weder im Vergleich zu der turnusmäßigen und eingehenden Prüfung steuerbegünstigter Einrichtungen durch die Finanzbehörden noch im Vergleich zu der Kontrolle einer Körperschaft durch interessierte Mitglieder.
- 8 Die Notwendigkeit eines Stiftungsvermögens schließlich und der damit verbundene Hinweis auf den höheren Finanzbedarf von Stiftungen sei nicht dahin misszuverstehen, als hätten Stiftungen zur Verwirklichung bestimmter satzungsmäßiger Zwecke einen höheren Mittelbedarf als andere Körperschaften zur Verwirklichung derselben Zwecke. Zwar sei eine Stiftung zur Deckung ihres Finanzbedarfs auf ein hinreichend großes Vermögen mit entsprechenden Erträgen angewiesen, während Vereine oder Kapitalgesellschaften hierfür auf Beiträge, Spenden oder Dienstleistungen ihrer Mitglieder oder Gesellschafter zurückgreifen könnten. Tatsächlich seien aber viele unselbständige Stiftungen, namentlich Bürgerstiftungen, so gering kapitalisiert, dass sie von vornherein auf Zuwendungen Dritter angewiesen seien. Eine Ungleichbehandlung mit Vereinen sei insoweit nicht zu rechtfertigen. Die rechtsformspezifische Notwendigkeit ausreichender Vermögensausstattung der Stiftung könne daher allenfalls den im Vergleich zur früheren Rechtslage erhöhten Höchstbetrag für Zuwendungen in den Vermögensstock neu gegründeter Stiftungen nach § 10b Abs. 1a EStG rechtfertigen, nicht aber eine Begünstigung von sonstigen Zuwendungen, die die Stiftung wie eine andere Körperschaft unmittelbar verwenden oder auch an andere steuerbegünstigte --nicht als Stiftung organisierte-- Körperschaften weiterleiten dürfe.
- 9 Die verfassungswidrige Ungleichbehandlung der Spenden an Stiftungen und an andere Begünstigte lasse sich beseitigen, wenn der Abzugsbetrag von 20.450 € auf Vereine und Kapitalgesellschaften ausgedehnt werde. Im Übrigen habe zwischenzeitlich auch der Gesetzgeber die ungerechtfertigte Ungleichbehandlung von Stiftungen und Vereinen erkannt und beseitigt, indem er mit Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 10. Oktober 2007 (BGBl I 2007, 2332) die Abzugsfähigkeit von Spenden auf pauschal 20 % der Bruttoeinkünfte erhöht und die Ungleichbehandlung von Stiftungen und Vereinen aufgegeben habe.
- 10 Die Kläger beantragen,

das FG-Urteil insoweit aufzuheben, als die Klage abgewiesen wurde und die Einkommensteuer 2002 unter Berücksichtigung weiterer Spenden in Höhe von 9.961 € als Sonderausgaben festzusetzen.
- 11 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.
- 12 § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG sei verfassungsgemäß. Im Übrigen verbiete der Wortlaut der Vorschrift eine erweiternde Auslegung.

Entscheidungsgründe

- 13 II. Die Revision ist unbegründet und gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat zu Recht erkannt, dass die unstreitig dem Wortlaut von § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG entsprechende Beschränkung des Spendenabzugs rechtmäßig ist. Insbesondere liegt in dieser Beschränkung kein Verstoß gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG).
- 14 1. Art. 3 Abs. 1 GG gebietet, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Er gilt für ungleiche Belastungen wie auch für ungleiche Begünstigungen. Unzulässig ist daher auch ein gleichheitswidriger Begünstigungsausschluss, bei dem einem Personenkreis eine Begünstigung gewährt wird, einem anderen Personenkreis die Begünstigung aber vorenthalten bleibt. Eine Ungleichbehandlung mehrerer Vergleichsgruppen muss bezogen auf die jeweilige Vergleichsgruppe durch einen hinreichenden sachlichen Grund gerechtfertigt sein.
- 15 Der Steuergesetzgeber darf grundsätzlich, wovon auch § 3 Abs. 1 Halbsatz 2 der Abgabenordnung (AO) ausgeht, aus Gründen des Gemeinwohls nichtfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele verfolgen, muss diese dann jedoch gleichheitsgerecht ausgestalten. Dabei besitzt er hinsichtlich der wirtschaftspolitischen Diagnose und Prognose sowie bei der Wahl sachgerechter Mittel, insbesondere auch bei der Antwort auf die Frage, wie der Kreis der Begünstigten sachgerecht abzugrenzen ist, einen weiten Beurteilungs- und Gestaltungsspielraum. Das gilt für direkte und indirekte steuerliche Subventionen. Zudem ist er zur Vereinfachung und Typisierung befugt. Jede

gesetzliche Regelung muss verallgemeinern. Bei der Ordnung von Massenerscheinungen ist der Gesetzgeber berechtigt, die Vielzahl der Einzelfälle in dem Gesamtbild zu erfassen, das nach den ihm vorliegenden Erfahrungen die regelungsbedürftigen Sachverhalte zutreffend wiedergibt. Auf dieser Grundlage darf er grundsätzlich generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen treffen. Allerdings darf er für eine gesetzliche Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss realitätsgerecht den typischen Fall als Maßstab zu Grunde legen. Die Grenzen für die Gestaltungsmöglichkeiten des Gesetzgebers hängen von dem Regelungsgegenstand und den Differenzierungsmerkmalen im Einzelfall ab. Eine nach der Rechtsform unterscheidende Steuerbelastung ist nur dann zulässig, wenn der steuerliche Be- oder Entlastungsgrund einen Bezug zur Rechtsform aufweist (vgl. Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 10. November 1999 2 BvR 2861/93, BVerfGE 101, 151, unter B.II.1.; vom 8. Juni 2004 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412; vom 11. Januar 2005 2 BvR 167/02, BVerfGE 112, 164, unter B.I.1.; vom 16. März 2005 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268, unter C.I.1.; vom 21. Juni 2006 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, unter C.I.; vom 15. Januar 2008 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, unter C.I.2.a, sowie schließlich vom 24. März 2010 1 BvR 2130/09, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2010, 756, unter III.1.b 2.).

- 16 2. Der ausschließlich den Stiftungsspenden gewährte zusätzliche Höchstbetrag nach § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG ist nach diesen Maßstäben verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Die ausschließliche Anknüpfung an die Rechtsform des Spendenempfängers ist auf Grund von Besonderheiten, die in dieser Rechtsform liegen, gerechtfertigt.
- 17 a) Grundsätzlich waren im Streitjahr und zuvor unabhängig von der Rechtsform des Spendenempfängers Ausgaben zur Förderung mildtätiger, kirchlicher, religiöser, wissenschaftlicher und der als besonders förderungswürdig anerkannten gemeinnützigen Zwecke bis zur Höhe von insgesamt 5 vom Hundert des Gesamtbetrags der Einkünfte oder 2 vom Tausend der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter als Sonderausgaben abzugsfähig (§ 10b Abs. 1 Satz 1 EStG). Für wissenschaftliche, mildtätige und als besonders förderungswürdig anerkannte kulturelle Zwecke erhöhte sich der Vomhundertsatz von 5 um weitere 5 vom Hundert (§ 10b Abs. 1 Satz 2 EStG).
- 18 Das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen vom 14. Juli 2000 (BGBl I 2000, 1034; BStBl I 2000, 1192) hatte das Spendenrecht sodann erstmals um eine rechtsformspezifische Spendenbegünstigung erweitert. Gemäß § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG bestand nunmehr eine Abzugsmöglichkeit von Spenden um einen --über die prozentualen Grenzen des § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG hinausgehenden-- zusätzlichen Stiftungshöchstbetrag von 20.450 €. Zudem hat § 10b Abs. 1a EStG einen Höchstbetrag für Zuwendungen in den Vermögensstock einer Stiftung anlässlich der Neugründung in Höhe von 307.000 € eingeführt.
- 19 Seit dem 1. Januar 2007 ist die Differenzierung in § 10b Abs. 1 EStG wieder aufgegeben. Der Höchstbetrag wurde rechtsformunabhängig auf 20 % des Gesamtbetrags der Einkünfte bzw. 4 Promille der Umsätze bzw. Löhne angehoben. Eine abweichende Behandlung genießen Stiftungen nur noch bei Zuwendungen in den Vermögensstock, für die nunmehr eine Höchstgrenze nach § 10b Abs. 1a EStG von 1 Mio. € gilt, allerdings ohne Beschränkung auf den zeitlichen Zusammenhang mit der Neugründung.
- 20 b) Der Gesetzgeber wollte mit den besonderen Regelungen für Stiftungen deren steuerliche Rahmenbedingungen verbessern.
- 21 Er ging davon aus, dass Staat und Gesellschaft für Projekte in sozialen, kulturellen, wissenschaftlichen und ökologischen Bereichen auf privat finanzierte gemeinnützige Einrichtungen angewiesen seien und dass Stiftungen dabei eine wichtige Rolle zukomme, dass jedoch die Stiftungsfreudigkeit hinter dem Engagement in Ländern vergleichbaren Wohlstandes insbesondere im anglo-amerikanischen Raum zurückbleibe. Ursache hierfür sei unter anderem das Fehlen ausreichender steuerlicher Anreize im Zusammenhang mit der Gründung und Erhaltung einer Stiftung. Daher sollten die Abzugsfähigkeit von Zuwendungen erhöht und durch diese sowie weitere Änderungen der AO, des EStG, des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes die Anreize für Zuwendungen potentieller Stifter gerade mittlerer Summen deutlich erhöht und damit Anreize für eine "Stiftungskultur" in Deutschland geschaffen werden (vgl. Gesetzentwurf vom 13. Dezember 1999, BTDrucks 14/2340, 1, 5, sowie Beschlussempfehlung und Bericht des Ausschusses für Kultur und Medien vom 22. März 2000, BTDrucks 14/3010, 2).
- 22 c) Das gesetzgeberische Ziel, gerade die Stiftung mehr als andere gemeinnützige Organisationen finanziell zu fördern, verstößt nicht gegen den Gleichheitsgrundsatz.

- 23** Die Förderung der Stiftungen wird durch den besonderen finanziellen Bedarf der Stiftungen gerechtfertigt, der seinerseits auf der Rechtsform und dem damit verbundenen Fehlen von Mitgliedern beruht. Dieser steuerliche Entlastungsgrund weist damit, anders als die Kläger meinen, den vom BVerfG in dem Beschluss in BVerfGE 101, 151 geforderten sachlichen Bezug zur Rechtsform auf.
- 24** aa) Eine Stiftung zeichnet sich im Wesentlichen durch die Widmung einer Vermögensmasse zu einem bestimmten Zweck aus (vgl. Seifart/von Campenhausen, Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Aufl., S. 1; Palandt/Ellenberger, Bürgerliches Gesetzbuch, 69. Aufl., Vorb v § 80 Rz 5, 7). Die gemeinnützige Stiftung muss daher ihre dem Gemeinwohl dienenden Aktivitäten grundsätzlich --mit Ausnahme der Verbrauchsstiftung, bei der auch das Stiftungsvermögen über die Lebensdauer der Stiftung für satzungsmäßige Zwecke verbraucht werden soll (Kirchhof, EStG, § 10b Rz 45)-- aus den Erträgen der Vermögensmasse finanzieren. Allen Stiftungen ist gemein, dass sie weder auf Beiträge noch auf Dienstleistungen von Mitgliedern zurückgreifen können. Ihre finanziellen Quellen beschränken sich auf das Vermögen im Falle der Verbrauchsstiftung, die Erträge des Vermögens und Spenden.
- 25** Das bedeutet, wie die Kläger selbst zu Recht ausgeführt haben, dass die Stiftung strukturell und typischerweise einen im Vergleich zu anderen gemeinnützigen Organisationen, die über Beiträge unmittelbar ihre laufenden Ausgaben decken können, vielfach höheren Finanzbedarf hat. Der höhere Finanzbedarf der Stiftung zeigt sich auf zwei Ebenen. Da die Erträge eines Vermögens sich schon nominell lediglich auf einen Bruchteil des Vermögens belaufen, bedarf es, soweit die Ausgaben aus Vermögenserträgen gedeckt werden sollen, eines ausreichend hohen Stiftungsvermögens. Da überdies neben dem Vermögen der Stiftung nur Spenden als Finanzierungsquelle zur Verfügung stehen, ist auch insoweit das Bedürfnis nach Spenden höher. Der erhöhte Finanzbedarf ist mithin der Rechtsform "Stiftung" immanent.
- 26** Vor diesem Hintergrund ist es verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, wenn der Gesetzgeber Zuwendungen an Stiftungen stärker als Zuwendungen an andere gemeinnützige Organisationen fördert.
- 27** bb) Dem steht nicht entgegen, dass Zuwendungen in den Vermögensstock der Stiftung bereits durch § 10b Abs. 1a EStG in besonderer Weise gefördert wurden und werden. Diese Vorschrift begünstigt den Aufbau des Vermögensstocks als vorrangige, doch nicht ausschließliche Geldquelle der Stiftung. § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG berücksichtigt, dass der Stiftung neben ihrem Vermögensstock zur Deckung ihres Finanzbedarfs nur Spenden zur Verfügung stehen, während Beiträge und Dienstleistungen von Mitgliedern fehlen.
- 28** cc) Ob die Begünstigung im Rahmen von § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG auch dann gerechtfertigt wäre, wenn die Stiftung Mittel an andere steuerbegünstigte Körperschaften gleich welcher Rechtsform weiterleitet, ist eine in diesem Zusammenhang nicht zu beantwortende Frage. Eine etwa überschießende Begünstigung der Stiftung vermag an deren grundsätzlicher Rechtfertigung nichts zu ändern.
- 29** dd) Nichts anderes folgt für nicht rechtsfähige Stiftungen. Es kann dahinstehen, ob diese von § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG erfasst sind. Der Umstand, dass eine Stiftung nicht auf Beiträge oder Dienstleistungen von Mitgliedern zurückgreifen kann, gilt auch dort. Aus demselben Grunde ändert auch eine etwa von vornherein geringe Vermögensausstattung einer Stiftung nichts an ihrem erhöhten Bedarf an laufenden Zuwendungen in Gestalt von Spenden.
- 30** ee) Soweit der Gesetzgeber durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements die Begünstigung der Stiftung modifiziert und für nicht in den Vermögensstock fließende Spenden wieder aufgegeben hat, zeigt das nicht, dass der Gesetzgeber die bisherige Regelung für ungerechtfertigt oder verfassungswidrig gehalten hat, sondern ist lediglich Ausdruck geänderter Prioritäten.
- 31** ff) Ob die weiteren von den Klägern selbst angesprochenen Charakteristika der Stiftung, namentlich die Dauerhaftigkeit des Stiftungszwecks und die Stiftungsaufsicht, für sich genommen oder zusätzlich geeignet wären, die steuerliche Begünstigung der Stiftung vor anderen gemeinnützigen Organisationen zu rechtfertigen, bedarf angesichts der vorstehenden Ausführungen keiner weiteren Entscheidung.