

Urteil vom 27. November 2013, II R 11/12

Entstehung der Grunderwerbsteuer bei Zustiftung - Unentgeltliche Vermögensübertragungen von Trägern öffentlicher Verwaltung sind regelmäßig keine Schenkungen

BFH II. Senat

ErbStG § 7 Abs 1 Nr 1, BGB § 80, BGB § 81, BGB § 82, BGB § 133, GrEStG § 1 Abs 1 Nr 1, GrEStG § 8 Abs 2 S 1 Nr 1, GrEStG § 3 Nr 2, ErbStG § 7 Abs 1 Nr 8, GG Art 20 Abs 3

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 07. März 2012, Az: 3 K 118/11

Leitsätze

NV: Verpflichtet sich ein Stifter im Stiftungsgeschäft, zu einem späteren Zeitpunkt ein noch nicht genau bestimmtes Grundstück im Wege der Zustiftung auf die Stiftung zu übertragen, führt diese Verpflichtung noch nicht zum Entstehen von Grunderwerbsteuer .

Tatbestand

- 1** I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine rechtsfähige Stiftung des bürgerlichen Rechts, wurde durch schriftliches Stiftungsgeschäft vom ... 2004 von der Stadt A (Stadt) und vom Förderverein B e.V. (Förderverein) mit Sitz in A gegründet. Das Stiftungsgeschäft enthält neben Regelungen zum Stiftungszweck und zum Stiftungsvorstand und Stiftungsrat u.a. eine Regelung, wonach die Klägerin durch die Stadt und den Förderverein nach Maßgabe der gesetzlichen Bestimmungen näher bezeichnetes Grundstockvermögen erhält, und zwar durch die Stadt u.a. "das Eigentum am Grundstück und dem von der Stadt errichteten Neubau des Museumsgebäudes einschl. Außenanlagen und Parkplätzen, welche die Stadt der Stiftung nach Betriebsfertigkeit des Gebäudes im Wege der Zustiftung übertragen wird, im Gesamtwert von rd. (... € + ... € =) ... €" (Ziff. 2 Buchst. a Nr. 3 des Stiftungsgeschäfts). Die Klägerin wurde durch Urkunde des zuständigen Innenministeriums vom ... 2004 als rechtsfähig anerkannt.
- 2** Mit notariell beurkundetem Vertrag vom ... 2010 übertrug die Stadt das mit dem Museum bebaute, mit der postalischen Anschrift, den entsprechenden Angaben im Grundbuch, der Größe sowie einem dem Vertrag beigefügten Lageplan im Einzelnen bezeichnete Grundstück auf die Klägerin. Eine Gegenleistung brauchte die Klägerin nicht zu erbringen. Die im Vertrag näher bezeichneten Parkplätze wurden nicht auf die Klägerin übertragen, sondern stehen ihr nur zur Nutzung im Rahmen des Gemeingebrauchs zur Verfügung. Ferner wurden in dem Vertrag die Auflassung erklärt und die Eigentumsumschreibung auf die Klägerin im Grundbuch bewilligt und beantragt.
- 3** Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) nahm an, dass mit Abschluss des Vertrags vom ... 2010 Grunderwerbsteuer entstanden sei, und setzte die Steuer gegen die Klägerin auf der Grundlage des gesondert festgestellten Grundbesitzwertes fest. Das FA erklärte die Steuerfestsetzung durch den Änderungsbescheid vom 30. März 2011 gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 Nrn. 3 und 4 der Abgabenordnung für vorläufig hinsichtlich der Frage, ob die Heranziehung der Grundbesitzwerte i.S. des § 138 des Bewertungsgesetzes (BewG) als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer verfassungsgemäß ist. Der Einspruch blieb erfolglos.
- 4** Das Finanzgericht (FG) gab der auf Aufhebung der Steuerbescheide und der Einspruchsentscheidung gerichteten Klage durch das in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 1184 veröffentlichte Urteil mit der Begründung statt, der Vertrag vom ... 2010 erfülle nicht die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG). Die Grunderwerbsteuer sei bereits mit dem Wirksamwerden der staatlichen Anerkennung der Klägerin entstanden. Ab diesem Zeitpunkt habe der Stiftung ein Rechtsanspruch gegen die Stadt auf Übereignung des Grundstücks zugestanden. Dass das Stiftungsgeschäft nicht notariell beurkundet worden sei, stehe dem nicht entgegen.

- 5 Mit der Revision vertritt das FA die Ansicht, die Grunderwerbsteuer sei erst mit Abschluss des Vertrags vom ... 2010 entstanden. Zum einen habe die Stadt nicht beabsichtigt, sich bereits mit dem Stiftungsgeschäft vom ... 2004 zur Grundstücksübertragung zu verpflichten. Dies ergebe sich insbesondere aus dem im Stiftungsgeschäft angebrachten Zusatz "im Wege der Zustiftung" sowie daraus, dass die Übertragungsverpflichtung von der Betriebsfertigkeit des Gebäudes, einem ungewissen Ereignis, abhängig gemacht worden sei. Da das zu übertragende Grundstück im Stiftungsgeschäft nicht konkret mit Angaben über Lage und Größe sowie zum Grundbuch bezeichnet worden sei, fehle es zudem an der für eine wirksame Übereignungsverpflichtung erforderlichen inhaltlichen Bestimmtheit. Davon abgesehen hätte eine Verpflichtung der Stadt zur Übertragung von Grundbesitz auf die Klägerin im Stiftungsgeschäft der notariellen Beurkundung bedurft; sie habe somit nicht durch bloße Schriftform begründet werden können.
- 6 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 7 Die Klägerin ist der Revision entgegengetreten.
- 8 Sie teilt hinsichtlich der Frage der erforderlichen Form des Stiftungsgeschäfts die Auffassung des FG und bringt ferner vor, das auf die Stiftung zu übertragende Grundstück sei nach den gesamten Umständen schon im Stiftungsgeschäft hinreichend bestimmt gewesen. Es seien bereits damals nahezu alle wesentlichen grundstücks-/gebäudebezogenen Strukturen festgelegt gewesen. Lediglich Nebensachverhalte seien noch offen gewesen, wie z.B. die Frage, ob die mitzuübertragenden Kfz-Stellplätze auf die Ostseite des Gebäudes beschränkt bleiben oder auch die Südseite einschließen sollten und ob die Fußgängerbrücke (Verbindung des Museumsgebäudes mit der danebengelegenen Stadthalle) auf die Klägerin übertragen werden sollte. Die Unbestimmtheit der Grundstücksbeschreibung im Stiftungsgeschäft sei allein durch praktisch-technische Gegebenheiten bedingt gewesen und nicht durch gewollte oder tatsächliche Rechtsvorbehalte. Der Begriff "Zustiftung" sei irrtümlich verwendet worden.

Entscheidungsgründe

- 9 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat den angefochtenen Steuerbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung zu Unrecht aufgehoben.
- 10 1. Die Grunderwerbsteuer ist erst mit Abschluss des Vertrags vom ... 2010 entstanden. Das Stiftungsgeschäft hat weder im Zeitpunkt der staatlichen Anerkennung der Klägerin noch bei Betriebsfertigkeit des Gebäudes zur Entstehung von Grunderwerbsteuer geführt.
- 11 a) Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG unterliegt ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung eines inländischen Grundstücks begründet, der Grunderwerbsteuer. Dem Erwerber muss ein Eigentumsverschaffungsanspruch zustehen. Ein bloßer Anspruch auf Abschluss eines Vorvertrags genügt nicht, es sei denn, dass aus dem Vorvertrag selbst ausnahmsweise auf Erklärung der Auflassung geklagt werden kann (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22. September 2004 II R 45/02, BFH/NV 2005, 1137, m.w.N.).
- 12 b) Auch wenn man entgegen einer in der Literatur vertretenen Ansicht (Wachter, Deutsches Steuerrecht 2012, 1900) annimmt, dass unter anderen Rechtsgeschäften i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG nicht nur Verträge, sondern auch Stiftungsgeschäfte unter Lebenden, also einseitige Rechtsgeschäfte, zu verstehen sind, wenn sich der Stifter im Stiftungsgeschäft (§ 80 Abs. 1, § 81 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--) zur Übereignung eines inländischen Grundstücks auf die Stiftung verpflichtet hat und diese Verpflichtung gemäß § 82 Satz 1 BGB dadurch wirksam geworden ist, dass die zuständige Behörde die Stiftung nach § 80 Abs. 1 und 2 BGB als rechtsfähig anerkannt hat, ist im Streitfall die Grunderwerbsteuer erst mit Abschluss des Vertrags vom ... 2010 entstanden. Die Stadt hat sich im Stiftungsgeschäft entgegen der Ansicht des FG noch nicht zur Übereignung eines Grundstücks auf die Klägerin verpflichtet.
- 13 aa) Die Auslegung eines Stiftungsgeschäfts obliegt dem FG als Tatsacheninstanz und ist für den BFH gemäß § 118 Abs. 2 FGO grundsätzlich bindend. Hat das FG jedoch wesentlichen Auslegungstoff außer Acht gelassen und somit gegen die gesetzlichen Auslegungsregeln (§ 133 BGB) verstoßen, ist der BFH als Revisionsgericht an die Auslegung durch das FG nicht gebunden und kann, wenn weitere tatsächliche Feststellungen nicht erforderlich sind, die Auslegung des Stiftungsgeschäfts selbst vornehmen (vgl. BFH-Urteil vom 27. September 2012 II R 52/11, BFH/NV 2013, 938, Rz 12, m.w.N.). Dabei sind neben dem Wortlaut der abgegebenen Willenserklärungen alle

Begleitumstände sowie der verfolgte Zweck und die bestehende Interessenlage zu berücksichtigen (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2013, 938, Rz 12, m.w.N.).

- 14 bb) Das FG hat Ziff. 2 Buchst. a Nr. 3 des Stiftungsgeschäfts so ausgelegt, dass sich bereits daraus ein lediglich von der staatlichen Anerkennung abhängiger Rechtsanspruch der Klägerin gegen die Stadt auf Übereignung des "Grundstücks" ergeben habe. Diese Auslegung hat das FG nicht im Einzelnen begründet. Es hat vielmehr wesentlichen Auslegungstoff außer Acht gelassen. Der BFH kann daher die Auslegung des Stiftungsgeschäfts selbst vornehmen, da weitere tatsächliche Feststellungen nicht erforderlich sind.
- 15 Unter Berücksichtigung des Wortlauts des Stiftungsgeschäfts und der Begleitumstände ist dessen Ziff. 2 Buchst. a Nr. 3 so auszulegen, dass die Stadt seinerzeit der Klägerin noch keinen lediglich von deren staatlicher Anerkennung und der Betriebsfertigkeit des Gebäudes abhängigen gerichtlich durchsetzbaren Anspruch auf eine Grundstücksübereignung einräumen wollte. Dies ergibt sich insbesondere aus der Formulierung, nach der das Grundstück auf die Klägerin "im Wege der Zustiftung" übertragen werden sollte. Es gibt keine konkreten Anhaltspunkte dafür, dass diese Formulierung irrtümlich verwendet wurde und die Klägerin einen lediglich von der Erfüllung der genannten Voraussetzungen abhängigen Rechtsanspruch auf Grundstücksübereignung erhalten sollte. Wie sich aus der im Stiftungsgeschäft fehlenden näheren Konkretisierung des auf die Klägerin zu übertragenden Grundstücks und den Ausführungen der Klägerin dazu im Revisionsverfahren ergibt, wollte sich die Stadt die genaue Bestimmung des Grundstücks vorbehalten und der Klägerin daher (allenfalls) einen Anspruch auf eine auf das Grundstück bezogene Zustiftung gewähren. Von diesem Vorbehalt hat die Stadt im Vertrag vom ... 2010 insbesondere hinsichtlich der Parkplätze und der Abgrenzung des Gebäudes tatsächlich Gebrauch gemacht.
- 16 Die zur Entstehung von Grunderwerbsteuer führende Verpflichtung der Stadt zur Grundstücksübereignung wurde somit erst durch den Vertrag vom ... 2010 begründet, durch den das zu übertragende Grundstück konkretisiert und das diesem zugeordnete Gebäude abgegrenzt wurde. Erst dadurch wurde ein unmittelbar durchsetzbarer Anspruch der Klägerin auf Eigentumsverschaffung begründet. Die Vertragsparteien haben sich im Vertrag vom ... 2010 nicht darauf beschränkt, die Auflassung zu erklären und die Eintragung der Eigentumsumschreibung im Grundbuch zu bewilligen und zu beantragen. Sie haben vielmehr eingehende schuldrechtliche Vereinbarungen über die Grundstücksübertragung einschließlich der Konkretisierung des auf die Klägerin zu übertragenden Grundstücks getroffen.
- 17 Im Übrigen ermöglichten erst die im Vertrag vom ... 2010 vorgenommenen Konkretisierungen die Feststellung des Grundbesitzwertes, der der Besteuerung nach § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 GrEStG i.V.m. § 138 Abs. 3 BewG zugrunde zu legen ist.
- 18 c) Auf die Frage, ob das Stiftungsgeschäft der notariellen Beurkundung bedurft hätte, wenn die Stadt der Klägerin bereits in diesem einen gerichtlich durchsetzbaren Anspruch auf Grundstücksübertragung eingeräumt hätte, und welche Folgen die fehlende Beurkundung für die Grunderwerbsteuer gehabt hätte, braucht danach nicht eingegangen zu werden.
- 19 d) Da das FG von einer anderen Ansicht ausgegangen ist, war die Vorentscheidung aufzuheben.
- 20 2. Die Sache ist spruchreif. Die Klage ist unbegründet und war daher abzuweisen. Die Verpflichtung der Stadt zur Übertragung des Grundstücks auf die Klägerin ist nicht nach § 3 Nr. 2 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit. Bei der Zustiftung handelt es sich nicht um eine Grundstücksschenkung unter Lebenden im Sinne des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG).
- 21 a) Unentgeltliche Vermögensübertragungen von Trägern öffentlicher Verwaltung erfolgen regelmäßig nicht freigebig und sind daher in der Regel keine Schenkungen unter Lebenden. Aufgrund der Bindung der vollziehenden Gewalt an Gesetz und Recht (Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes), darunter auch an die jeweils maßgebenden haushaltsrechtlichen Vorschriften, ist im Regelfall anzunehmen, dass Träger öffentlicher Verwaltung in Wahrnehmung der ihnen obliegenden Aufgaben und somit nicht freigebig handeln. Vermögensübertragungen durch Träger öffentlicher Verwaltung steht regelmäßig die Erfüllung der ihnen obliegenden Aufgaben gegenüber. Nur wenn ein Träger öffentlicher Verwaltung den Rahmen seiner Aufgaben eindeutig überschreitet, kommt eine freigebige Zuwendung i.S. von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG in Betracht (BFH-Urteile vom 1. Dezember 2004 II R 46/02, BFHE 208, 426, BStBl II 2005, 311, und vom 29. März 2006 II R 15/04, BFHE 213, 232, BStBl II 2006, 557).
- 22 Dies gilt auch, wenn ein Träger öffentlicher Verwaltung Vermögen auf eine Stiftung überträgt, und zwar unabhängig davon, ob der Vermögensübergang aufgrund eines Stiftungsgeschäfts unter Lebenden (§ 7 Abs. 1 Nr. 8

Satz 1 ErbStG) oder durch Zustiftung erfolgt. Die Voraussetzungen der Steuerbarkeit sind bei § 7 Abs. 1 Nr. 8 Satz 1 ErbStG dieselben wie bei § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG (BFH-Urteile vom 9. Dezember 2009 II R 22/08, BFHE 228, 165, BStBl II 2010, 363, Rz 15, und vom 13. April 2011 II R 45/09, BFHE 233, 178, BStBl II 2011, 732, Rz 15).

- 23** b) Da die Stadt bei der Errichtung der Klägerin und der Übertragung von Vermögen auf diese den Rahmen ihrer Aufgaben nicht eindeutig überschritten hat, scheidet somit eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 2 GrEStG im Streitfall aus.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de