Urteil vom 06. Juni 2019, V R 50/17

Zur Körperschaftsteuerpflicht von Stiftungen

ECLI:DE:BFH:2019:U.060619.VR50.17.0

BFH V. Senat

AO § 38, AO § 55 Abs 1 Nr 4, AO § 59, AO § 60 Abs 2, AO § 61 Abs 1, BGB § 83, BGB § 84, BGB § 1923 Abs 1, GmbHG § 7 Abs 2, GmbHG § 7 Abs 3, KStG § 5 Abs 1 Nr 9, KStG VZ 2005 , KStG VZ 2006

vorgehend FG Münster, 12. Oktober 2017, Az: 13 K 641/14 K

Leitsätze

1. Die Körperschaftsteuerpflicht einer Stiftung beginnt mit dem Tode des Stifters.

2. Eine Ausdehnung der Rückwirkungsfiktion des § 84 BGB auf die in § 5 Abs 1 Nr. 9 KStG angeordnete Steuerbefreiung kommt ohne eigenständige steuerrechtliche Anordnung der Rückwirkung nicht in Betracht.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 13.10.2017 - 13 K 641/14 K wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) in den Streitjahren (2005 und 2006) nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) von der Körperschaftsteuer befreit ist.

2 Die Klägerin ist eine Stiftung. Der Stifter, A., hatte unter dem 1. Juni 1997 ein eigenhändiges Testament mit folgendem (auszugsweisen) Inhalt verfasst:
"... Sollte mir plötzlich und unerwartet einmal etwas zustoßen ..., bestimme ich Folgendes: Mein gesamtes Vermögen Geld, Häuser, Grundstücke, Sparvorhaben, Girokonten, Solarien, Geräte, etc. außerhalb bei Kunden kommen einer allgemein nützlichen A.-Stiftung für ältere durch nicht selbst verschuldete Armut bedrückte deutsche Mitbürger zugute. ... Es dürfen keine Häuser und anderen Objekte verkauft werden. Die Netto-Einnahmen fließen der Stiftung zu. Das Geld auch aus meinen Geldanlagen ... darf nur in die Stiftung fließen und nicht dem Staat Deutschland und auch nicht dem Finanzamt zukommen. Es muss so gewirtschaftet werden, dass keine staatliche Stelle hiervon was bekommt. Die Verwaltung sollte ehrenamtlich erfolgen mit Aufwandsentschädigung für die Verwalter, evtl. Kirche oder andere Personen auf keinen Fall staatlich, denn die haben alle ca. 90 % keine Ahnung. ....".

3 A. ist in der Zeit vom 23. bis 25. November 2004 verstorben. Das Amtsgericht B. bestellte ab 8. Dezember 2004 zunächst C. und ab dem 13. Januar 2005 D. zum Nachlasspfleger. Die Klägerin wurde am 26. Januar 2007 gemäß § 80 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) von der Bezirksregierung E. als rechtsfähig anerkannt. Der Anerkennung der Stiftung lag die eingereichte und unterzeichnete Satzung der Klägerin vom 19. Januar 2007 zugrunde, die der Nachlasspfleger mit seinem Schreiben vom 19. Januar 2007 an die Bezirksregierung übermittelt hatte. Nach der Satzung bestand der (erste) Stiftungsvorstand aus G. H. und D., dem Nachlasspfleger. Zuvor hatte der Nachlasspfleger bereits am 28. Dezember 2006 unter Beifügung eines nicht unterzeichneten Satzungsentwurfs die "Errichtung der gemeinnützigen Stiftung" bei der Bezirksregierung E. beantragt. Der auf die Klägerin ausgestellte

Erbschein wurde mit Beschluss des Oberlandesgerichts J. vom 17. Dezember 2008 erstellt, nachdem die Wirksamkeit des Testaments des A. angefochten worden war. Die Beendigung der Nachlasspflegschaft erfolgte zum 24. Februar 2010. In den Streitjahren 2005 und 2006 wurden mit dem Stiftungsvermögen Vermietungseinnahmen, Zinseinnahmen sowie weitere Einnahmen erzielt.

4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) führte 2011 eine Außenprüfung bei der Klägerin u.a. für die Körperschaftsteuer 2005 und 2006 durch, in deren Folge er die Klägerin nicht als gemeinnützig anerkannte und in den Körperschaftsteuerbescheiden vom 12. September 2013 für 2005 und 2006 Körperschaftsteuer festsetzte.

5 Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Das Urteil des Finanzgerichts (FG) ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2018, 92 veröffentlicht.

6 Mit der Revision macht die Klägerin geltend, § 84 BGB bezwecke, dem Stifter die Erbeinsetzung der Stiftung zu ermöglichen, die andernfalls an § 1923 Abs. 1 BGB scheitern würde. Auswirkungen auf das Entstehen der Körperschaftsteuerpflicht habe die Regelung in § 84 BGB nicht.

7 Selbst wenn man eine rückwirkende Entstehung der Körperschaftsteuerpflicht bejahe, lägen zumindest die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG vor. Die abgabenrechtlichen Anforderungen seien erfüllt. § 59 der Abgabenordnung (AO) verlange nicht zwingend eine Satzung, vielmehr genüge auch eine "sonstige Verfassung". Diese Voraussetzung erfülle das eindeutig formulierte Testament des Stifters.

8 Zudem stelle die später von der Bezirksregierung genehmigte Satzung nur die Konkretisierung des im Testament zum Ausdruck gekommenen Willens des Stifters dar. Die Steuerbefreiung des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG müsse folglich auf den Todesstichtag zurückwirken.

9 Die Klägerin beantragt,
das FG-Urteil aufzuheben und die Körperschaftsteuer 2005 und 2006 auf jeweils 0 € festzusetzen.

10 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

11 Die Rückwirkungsfiktion des § 84 BGB umfasse nicht die in § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG angeordnete Steuerbefreiung. Für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit müssten die formellen Erfordernisse erfüllt sein. Das sei in den Streitjahren nicht der Fall gewesen.

Entscheidungsgründe

II.

12 Die Revision ist als unbegründet zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass die Klägerin zwar subjektiv körperschaftsteuerpflichtig ist, die Voraussetzungen einer Steuerbefreiung aber nicht vorliegen.

13 1. Die Klägerin ist in den Streitjahren (2005 und 2006) unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG sind juristische Personen des privaten Rechts, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben, unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Die Steuerpflicht beginnt mit der zivilrechtlich wirksamen Gründung (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 13. Dezember 1989 - I R 98, 99/86, BFHE 159, 452, BStBl II 1990, 468). Zur Entstehung einer rechtsfähigen Stiftung sind gemäß § 80 Abs. 1 BGB das Stiftungsgeschäft und die Anerkennung durch die zuständige Behörde des Landes erforderlich, in dem die Stiftung ihren Sitz haben soll. Das war in den Streitjahren zwar noch nicht der Fall. Die Klägerin gilt aber als juristische Person "Stiftung" schon vor dem Tode des Stifters entstanden. Denn nach § 84 BGB gilt eine Stiftung, die --wie hier-- erst nach dem Tode des Stifters als rechtsfähig anerkannt wird, für die Zuwendungen des Stifters als schon vor dessen Tod entstanden. Damit ermöglicht es das Gesetz der Stiftung mit Blick auf § 1923 Abs. 1 BGB, als Erbin Vermögen vom Stifter im Erbgang zu erwerben. Sie ist hinsichtlich des Vermögensanfalls so zu behandeln, als habe sie im Todeszeitpunkt des Stifters bereits existiert und wird durch die gesetzliche Fiktion mit der staatlichen Genehmigung rückwirkend zur Vollerbin. Anders als bei Kapitalgesellschaften, bei denen das Vermögen erst im Zeitpunkt der Anmeldung zur Eintragung vorliegen muss (vgl. etwa § 7 Abs. 2 und 3 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung), ist es bei Stiftungen von Todes wegen bereits mit dem Tod des Stifters vorhanden und bedarf einer entsprechenden Zuordnung, die § 84 BGB mit seiner Rückwirkungsfiktion vornimmt.

14 Diese gilt auch im Steuerrecht (BFH-Urteil vom 17. September 2003 - I R 85/02, BFHE 204, 72, BStBl II 2005, 149; Gosch, KStG, § 1 Rz 83a). Deshalb beginnt die Körperschaftsteuerpflicht der Klägerin rückwirkend schon mit dem Tode des Stifters.

15 2. Die Klägerin ist in den Streitjahren nicht nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der Körperschaftsteuer befreit. Nach dieser Vorschrift sind Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 51 bis 68 AO), von der Körperschaftsteuer befreit.

16 a) § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG nimmt unmittelbar Bezug auf §§ 51 bis 68 AO. Gemäß § 59 AO wird die Steuervergünstigung gewährt, wenn sich aus der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung (Satzung im Sinne dieser Vorschriften) ergibt, welchen Zweck die Körperschaft verfolgt, dass dieser Zweck den Anforderungen der §§ 52 bis 55 AO entspricht und dass er ausschließlich und unmittelbar verfolgt wird. Die tatsächliche Geschäftsführung muss diesen Satzungsbestimmungen entsprechen. § 61 Abs. 1 AO schreibt vor, dass eine steuerlich ausreichende Vermögensbindung (§ 55 Abs. 1 Nr. 4 AO) nur dann vorliegt, wenn der Zweck, für den das Vermögen bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zweckes verwendet werden soll, in der Satzung so genau bestimmt wird, dass auf Grund der Satzung geprüft werden kann, ob der Verwendungszweck steuerbegünstigt ist. Dabei muss die Satzung gemäß § 60 Abs. 2 AO den vorgeschriebenen Erfordernissen bei der Körperschaftsteuer und bei der Gewerbesteuer nach dem eindeutigen Wortlaut der Vorschrift während des ganzen Veranlagungs- oder Bemessungszeitraums entsprechen. Eine Auslegung gegen den eindeutigen Wortlaut und Wortsinn des Gesetzestextes ist nicht möglich (BFH-Urteile vom 14. November 2018 - II R 34/15, Deutsches Steuerrecht 2019, 687; vom 15. Februar 2012 - XI R 24/09, BFHE 236, 267, BStBl II 2013, 712; BFH-EuGH-Vorlage vom 10. Juli 2012 - XI R 22/10, BFHE 238, 551, BStBl II 2013, 291). Eine Satzung, die diesen Anforderungen entspricht, lag in den Streitjahren nicht vor. Sie existiert erst nach Anerkennung der Klägerin durch die zuständige Behörde ab dem Jahr 2012.

17 b) Die Voraussetzung einer Satzung in den Veranlagungszeiträumen der Streitjahre ist auch nicht mit der Anerkennung der Klägerin als rechtsfähige Stiftung im Jahr 2012 rückwirkend für die Streitjahre erfüllt. Die Rückwirkungsfiktion des § 84 BGB wirkt sich nicht auf die in § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG geregelten Voraussetzungen der Steuerbefreiung aus. § 84 BGB fingiert das Entstehen der Stiftung als juristische Person nur "*für die Zuwendungen des Stifters*" vor dem Tode des Stifters. Eine Ausdehnung dieser Fiktion auf die in § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG angeordnete Steuerbefreiung kommt ohne eigenständige steuerrechtliche Anordnung der Rückwirkung nicht in Betracht (BFH-Urteil in BFHE 204, 72, BStBl II 2005, 149). Vielmehr muss der nach § 60 Abs. 2 AO steuererhebliche Sachverhalt während des ganzen Veranlagungszeitraums gegeben sein. Damit wirkt sich die Änderung des nach dem Steuertatbestand rechtserheblichen Sachverhalts (Satzung infolge der Anerkennung) nicht in der Vergangenheit in einer Weise aus, dass nunmehr der veränderte anstelle des zuvor verwirklichten Sachverhalts der Besteuerung zugrunde zu legen ist (vgl. dazu grundlegend Beschluss des Großen Senats des BFH vom 19. Juli 1993 - GrS 2/92, BFHE 172, 66, BStBl II 1993, 897). Es ist demnach zu unterscheiden: Zurück wirkt das Gesetz nur für die Zuwendungen des Stifters, nicht aber für weitere Erfordernisse der Anerkennung.

18 c) Zwar mag mit der Revisionsbegründung davon auszugehen sein, dass bei der Klägerin während des Anerkennungsverfahrens eine Gefahr für die Vermögensbindung nicht besteht (vgl. § 83 BGB). Das berechtigt aber nicht, den gesetzlichen Tatbestand des § 60 Abs. 2 AO außer Acht zu lassen. Das Gesetz enthält die klare und eindeutige Anordnung, dass die Satzung während des ganzen Veranlagungszeitraums den vorgeschriebenen Erfordernissen entsprechen muss. Das tut sie aber nicht, wenn sie erst nach dem streitigen Veranlagungszeitraum und ohne zurückzuwirken (siehe II.2.b) wirksam erlassen wird.

19 d) Dieses Ergebnis wird durch § 38 AO bestätigt. Danach entstehen Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis durch Verwirklichung des im Gesetz geregelten Tatbestandes. Tatbestand in diesem Sinne ist die Einheit aller materiell-rechtlichen, normativen Merkmale, die nach Maßgabe der Steuergesetze erfüllt sein müssen, damit die Steuer in einem bestimmten zeitlichen Abschnitt entsprechend dem Periodizitätsprinzip (§ 8 Abs. 1 KStG, § 2 Abs. 7 des Einkommensteuergesetzes) entsteht; hierzu gehören auch die Regelungen über Steuerbefreiungen (vgl. BFH-Urteil vom 5. März 1997 - II R 92/94, BFH/NV 1997, 551; Klein/Ratschow, 14. Aufl. 2018, AO § 38 Rz 5; Koenig/Koenig, 3. Aufl. 2014, AO § 38 Rz 7). Steuertatbestände müssen so bestimmt sein, dass der Steuerpflichtige die auf ihn entfallende Steuerlast vorausberechnen kann (BFH-Urteil vom 18. März 2010 - IV R 88/06, BFHE 228, 519, BStBl II 2010, 991, Rz 36; BFH-Beschluss vom 16. Juni 2005 - VII R 10/03, BFH/NV 2005, 1876). Das ist in den

Streitjahren nicht gewährleistet, weil ohne Kenntnis der Satzung nicht beurteilt werden kann, ob diese die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit erfüllt.

20 Dem entspricht der Sinn und Zweck des Gesetzes, wie er sich auch in der Rechtsentwicklung und der Streichung des § 62 AO a.F. durch das Jahressteuergesetz 2009 vom 19. Dezember 2008 (BGBl I 2008, 2794) zeigt. Nach § 62 AO a.F. brauchte u.a. bei staatlich beaufsichtigten Stiftungen die Vermögensbindung in der Satzung nicht festgelegt zu werden. Hintergrund dieser Regelung war, dass die Vermögensbindung durch staatliche Aufsicht sichergestellt werden konnte (vgl. dazu Leisner-Egensperger in Hübschmann/ Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 62 AO Rz 34). Durch die Streichung des § 62 AO wollte der Gesetzgeber erreichen, dass die Anerkennung der Gemeinnützigkeit bei allen unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Körperschaften davon abhängt, dass die Vermögensbindung in deren Satzung genau bestimmt ist (BTDrucks 16/11108, S. 46 zu Nr. 6). Hierfür aber muss in dem jeweiligen Veranlagungszeitraum eine derartige Satzung vorliegen.

21 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de