

Urteil vom 06. Dezember 2018, X R 10/17

Inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 06.12.2018 X R 11/17 - Gesonderte Feststellung des verbleibenden Spendenvortrags - Zeitpunkt der Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums an einem Grundstück bei Übertragung auf eine Stiftung

ECLI:DE:BFH:2018:U.061218.XR10.17.0

BFH X. Senat

EStG § 10b Abs 3 S 1, EStG § 10d Abs 4, FGO § 71, AO § 171 Abs 10, AO § 39 Abs 2 Nr 1, BGB § 81, BGB § 311b, EStG § 10b, EStG § 52 Abs 24b S 2, EStG VZ 2006, EStG VZ 2007, EStG § 10b Abs 1a, EStG VZ 2009, EStG § 10b Abs 1

vorgehend Finanzgericht des Saarlandes, 19. Juli 2016, Az: 2 K 1132/16

Leitsätze

1. NV: Ein verbleibender Spendenvortrag für eine Vermögensstockspende nach § 10b Abs. 1a EStG ist erstmals zum Schluss des Veranlagungszeitraums des Zuwendungsjahres gesondert festzustellen (§ 10b Abs. 1a Satz 4 EStG i.V.m. § 10d Abs. 4 EStG). Dieser Bescheid hat für die nachfolgenden Einkommensteuerbescheide hinsichtlich der tatbestandlichen Voraussetzungen des § 10b Abs. 1a EStG Bindungswirkung.
2. NV: Das Klageverfahren über die Rechtmäßigkeit des Folgebescheids ist gemäß § 74 FGO regelmäßig auszusetzen, wenn ein Grundlagenbescheid über die gesonderte Feststellung des Spendenvortrags nach § 10b Abs. 1a Satz 4 EStG i.V.m. § 10d Abs. 4 EStG erst noch erlassen werden muss.
3. NV: Soll das rechtliche Eigentum an einem Grundstück auf eine Stiftung übergehen, erlangt diese regelmäßig zu dem Zeitpunkt wirtschaftliches Eigentum an dem Grundstück, der in dem auf Übertragung des Eigentums gerichteten notariellen Vertrag für den Übergang von Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten vorgesehen ist, wobei eine rückwirkende Bestimmung dieses Zeitpunkts einkommensteuerrechtlich unbeachtlich ist.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts des Saarlandes vom 20. Juli 2016 2 K 1132/16 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht des Saarlandes zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute und wurden in den Streitjahren 2006 bis 2008 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Sie errichteten mit zwei weiteren Gründungstiftern (Ehepaar A) im Jahr 2001 eine privatrechtliche Stiftung zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke. Ausweislich des privatschriftlichen Stiftungsgeschäfts vom 11. Juli 2001 wandten die Kläger und das Ehepaar A der Stiftung ein im Miteigentum aller Stifter stehendes Grundstück zu. Der Wert des Grundstücks und damit des Anfangsvermögens der Stiftung wurde mit 715.000 DM beziffert (950.000 DM abzüglich Belastungen in Höhe von 235.000 DM). Die Stiftung erteilte den Klägern eine Zuwendungsbestätigung über die Zuwendung ihrer Miteigentumsanteile an dem Grundstück. Darin wurde bescheinigt, dass die Zuwendung anlässlich der Neugründung der Stiftung in deren Vermögensstock bis zum Ablauf eines Jahres nach der Gründung erfolgt sei.

- 2 Das zuständige Landesministerium genehmigte am 4. Oktober 2001 die Errichtung der Stiftung. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) erkannte die Stiftung am 3. Juli 2002 vorläufig als gemeinnützig an.
- 3 Im Hinblick darauf, dass das Stiftungsgeschäft und die Übertragung des Grundstücks auf die Stiftung zunächst lediglich in schriftlicher Form erfolgt waren, erklärten die Stifter am 21. November 2003 die Auflassung vor einem Notar. In der notariellen Urkunde wurde darauf hingewiesen, dass das Grundstück mit Wirkung zum 11. Juli 2001 übertragen werde. Der Besitz, die Nutzungen, die Gefahr des zufälligen Untergangs und der zufälligen Verschlechterung, alle öffentlichen und privaten Lasten seien bereits durch den privatschriftlichen Einbringungsvertrag vom 11. Juli 2001 übergegangen. Die Stiftung wurde im Jahr 2004 als Eigentümerin des Grundstücks im Grundbuch eingetragen.
- 4 In ihren Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre 2006 bis 2008 machten die Kläger Zuwendungen gemäß § 10b Abs. 1a des Einkommensteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (EStG) in Höhe von 30.837 € (2006), 41.892 € (2007) und 31.072 € (2008) als Sonderausgaben geltend.
- 5 Das FA verwehrte den begehrten Sonderausgabenabzug im Rahmen der Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre, da das Grundstück der Stiftung nicht im Jahr ihrer Gründung zugewandt worden sei.
- 6 Nach erfolglosem Einspruchsverfahren gab das Finanzgericht (FG) der Klage statt. Die Kläger hätten das Grundstück in den Vermögensstock der Stiftung bereits im Gründungsjahr 2001 eingebracht und damit eine Zuwendung i.S. von § 10b Abs. 1a Satz 1 EStG in Form einer Sachzuwendung (§ 10b Abs. 3 Satz 1 EStG) geleistet.
- 7 Mit seiner Revision vertritt das FA die Auffassung, das FG habe im Streitfall § 10b Abs. 1a EStG fehlerhaft angewendet und sei zu Unrecht davon ausgegangen, die Stiftung habe bereits im Gründungsjahr das wirtschaftliche Eigentum am Grundstück erlangt.
- 8 Das FA beantragt sinngemäß,
das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 9 Die Kläger beantragen,
die Revision als unzulässig zu verwerfen, hilfsweise,
die Revision zurückzuweisen.
- 10 Die innerhalb der verlängerten Begründungsfrist per Fax am 16. August 2017 beim Bundesfinanzhof (BFH) eingegangene Revisionsbegründung enthielt keine ausdrücklichen Revisionsanträge, da die entsprechende Seite nicht übermittelt worden war. Der Originalschriftnsatz vom 16. August 2017, der die ausdrücklich gestellten Anträge beinhalten, ist am 21. August 2017 und damit nach Ablauf der Revisionsbegründungsfrist beim BFH eingegangen.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision des FA ist zulässig und begründet. Das angefochtene Urteil wird aufgehoben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 12 1. Die Revision des FA ist zulässig, obwohl kein ausdrücklicher Revisionsantrag gestellt wurde. Zwar muss nach § 120 Abs. 3 Nr. 1 FGO die Revisionsbegründung die Erklärung enthalten, inwieweit das Urteil angefochten und dessen Aufhebung beantragt wird. Ein förmlicher Revisionsantrag in der Revisionsbegründung ist aber entbehrlich, wenn sich aus dem Vorbringen des Revisionsklägers eindeutig ergibt, inwieweit er sich durch das angefochtene Urteil beschwert fühlt und inwieweit er dessen Aufhebung oder Änderung erstrebt (vgl. nur Senatsurteil vom 30. Januar 2008 X R 1/07, BFHE 220, 403, BStBl II 2008, 520, unter II.1.).
- 13 Das vom FA mit der Revision verfolgte Ziel ist der Revisionsbegründungsschrift eindeutig zu entnehmen. Das FA wendet sich ausdrücklich gegen die dem Urteil zugrunde liegende Rechtsauffassung des FG. Auf Seite 9 des Schriftsatzes hat das FA zudem aus seinen Ausführungen den Schluss gezogen, dass das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen sei.
- 14 2. Die Revision ist begründet. Es liegt ein von Amts wegen zu berücksichtigender Verstoß gegen die Grundordnung

des Verfahrens vor, da das FG das vorliegende Verfahren über die Rechtmäßigkeit der angefochtenen Einkommensteuerbescheide nicht gemäß § 74 FGO ausgesetzt hat, obwohl bislang die nötige gesonderte Feststellung eines Spendenvortrags nicht durchgeführt worden ist.

- 15 a) Nach § 10b Abs. 1a Satz 1 EStG können Zuwendungen i.S. des § 10b Abs. 1 EStG, die anlässlich der Neugründung in den Vermögensstock einer Stiftung des öffentlichen Rechts oder einer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes steuerbefreiten Stiftung des privaten Rechts geleistet werden, im Jahr der Zuwendung und in den folgenden neun Veranlagungszeiträumen nach Antrag des Steuerpflichtigen bis zu einem Betrag von 307.000 € neben den als Sonderausgaben i.S. des § 10b Abs. 1 EStG zu berücksichtigenden Zuwendungen und über den nach § 10b Abs. 1 EStG zulässigen Umfang hinaus abgezogen werden.
- 16 b) Über die Verweisung in § 10b Abs. 1a Satz 4 EStG auf § 10d Abs. 4 EStG ergibt sich, dass ein noch nicht verbrauchter Spendenvortrag zum Ende des Veranlagungszeitraums gesondert festzustellen ist. So wie der Bescheid über die gesonderte Feststellung eines vortragsfähigen Verlustes nach § 10d EStG als Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10 der Abgabenordnung --AO--) Bindungswirkung für Verlustabzüge im Rahmen späterer Einkommensteuerfestsetzungen hat (vgl. BFH-Urteile vom 17. September 2008 IX R 72/06, BFHE 222, 571, BStBl II 2009, 639, unter II.2.b aa, a.E., sowie vom 24. Februar 2010 IX R 57/09, BFHE 228, 429, BStBl II 2011, 405, Rz 9), bindet ein Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Spendenabzugs nach § 10b Abs. 1a Satz 4 EStG hinsichtlich des Grundes und der Höhe der steuerlichen Berücksichtigung einer Vermögensstockspende innerhalb des gesetzlichen Verteilungszeitraums von maximal zehn Jahren. Hiervon unberührt bleibt --anders als beim Verlustvortrag nach § 10d Abs. 2 EStG-- das Wahlrecht des Steuerpflichtigen, innerhalb dieses Verteilungszeitraums jeweils über das Ob und die Höhe seines Sonderausgabenabzugs zu entscheiden.
- 17 c) Sofern der Steuerpflichtige einerseits von seinem Wahlrecht Gebrauch machen will, eine Spende in den Vermögensstock einer Stiftung nicht nach der allgemein für Spenden geltenden Norm des § 10b Abs. 1 EStG, sondern nach den spezielleren Regelungen gemäß § 10b Abs. 1a EStG als Sonderausgabe zu berücksichtigen, sich andererseits aber entscheidet, jene Spende nicht bzw. nicht in vollem Umfang im Zuwendungsjahr in Abzug zu bringen, muss bereits auf Antrag des Steuerpflichtigen auf den Schluss des Veranlagungszeitraums des Zuwendungsjahres --und nicht erst später-- eine gesonderte Feststellung des verbleibenden Spendenvortrags nach § 10b Abs. 1a Satz 4 EStG i.V.m. § 10d Abs. 4 EStG durchgeführt werden. In diesem Verfahren --und nicht erst im Festsetzungsverfahren späterer Veranlagungszeiträume-- ist verbindlich zu klären, ob die tatbestandlichen Voraussetzungen für eine Vermögensstockspende i.S. von § 10b Abs. 1a EStG gegeben sind. Diese gesonderte Feststellung ist innerhalb des zehnjährigen Verteilungszeitraums fortzuführen, solange und soweit ein Spendenvortrag verbleibt.
- 18 d) Nach dem Inhalt der dem erkennenden Senat vorliegenden Akten ist im Streitfall eine gesonderte Feststellung des Spendenvortrags --unabhängig vom materiell-rechtlichen Streitpunkt der Beteiligten über den Zeitpunkt der Zuwendung-- nicht durchgeführt worden. Das FG hat den Klägern dennoch den Spendenabzug für die Streitjahre 2006 bis 2008 gewährt.
- 19 e) Bis zum Erlass von Feststellungen nach § 10b Abs. 1a Satz 4 EStG i.V.m. § 10d Abs. 4 EStG hätte das FG das Klageverfahren nach § 74 FGO aussetzen müssen.
- 20 aa) Ein Verfahren kann gemäß § 74 FGO vom Gericht ausgesetzt werden, wenn die Entscheidung des Rechtsstreits ganz oder z.T. von dem Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses abhängt, das den Gegenstand eines anderen Rechtsstreits bildet oder von einer Verwaltungsbehörde festzustellen ist. Nach der Rechtsprechung des BFH ist es regelmäßig geboten und zweckmäßig, dass das FG den Streit über die Rechtmäßigkeit des Folgebescheids aussetzt, wenn ein Grundlagenbescheid erst noch ergehen muss (vgl. BFH-Urteil vom 11. Juni 2008 II R 58/06, BFHE 222, 87, BStBl II 2008, 879, unter II.2.a, m.w.N.; Brandis in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 74 FGO Rz 12). Diese Entscheidung obliegt dem FG.
- 21 bb) Eine solche fehlt im Streitfall. Das FG hat der die Einkommensteuerfestsetzungen der Streitjahre 2006 bis 2008 betreffenden Klage stattgegeben, ohne über die Aussetzung des Verfahrens bis zum Ergehen eines Feststellungsbescheids gemäß § 10b Abs. 1a Satz 4 EStG i.V.m. § 10d Abs. 4 EStG zu befinden. Dieser Verfahrensfehler berührt die Grundordnung des Verfahrens und ist deshalb ohne Verfahrensrüge zu beachten (vgl. BFH-Urteil vom 11. November 2008 IX R 53/07, BFH/NV 2009, 364, unter II.2.a). Die Sache ist daher an das FG zurückzuverweisen mit der Maßgabe, das Verfahren gemäß § 74 FGO auszusetzen, um dem FA die Gelegenheit zu geben, über eine gesonderte Feststellung des verbleibenden Spendenvortrags nach § 10b Abs. 1a Satz 4 EStG i.V.m. § 10d Abs. 4 EStG --erstmals zum Ende des Zuwendungsjahres-- zu entscheiden.

- 22** 3. Zur Förderung des Verfahrens weist der Senat --ohne die Bindungswirkung des § 126 Abs. 5 FGO-- allerdings darauf hin, dass die Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug für eine Vermögensstockspende nach § 10b Abs. 1a EStG in der für den Streitfall maßgeblichen Fassung bis zum 31. Dezember 2006 nicht gegeben sein dürften.
- 23** a) Das Grundstück wurde nach Auffassung des erkennenden Senats nicht bis zum Ablauf eines Jahres nach Gründung der Stiftung am 4. Oktober 2001 und damit nicht anlässlich deren Neugründung gemäß § 10b Abs. 1a Satz 2 EStG geleistet. Abweichend von der Ansicht des FG haben die Stifter innerhalb jenes Zeitraums nicht das wirtschaftliche Eigentum auf die Stiftung übertragen. Dies wäre für eine Sachzuwendung gemäß § 10b Abs. 3 EStG aber erforderlich gewesen (vgl. Senatsurteil vom 8. August 1990 X R 149/88, BFHE 162, 251, BStBl II 1991, 70, unter 3.; Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach, § 10b EStG Rz 121).
- 24** aa) Eine vom bürgerlichen Recht abweichende Zurechnung unter dem Gesichtspunkt des wirtschaftlichen Eigentums kommt nur in Betracht, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ein anderer als der rechtliche Eigentümer die tatsächliche Herrschaft ausübt und den nach bürgerlichem Recht Berechtigten auf Dauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO), so dass der Herausgabeanspruch des zivilrechtlichen Eigentümers keine wirtschaftliche Bedeutung mehr hat oder kein Herausgabeanspruch besteht (vgl. Senatsurteil vom 18. Juli 2001 X R 39/97, BFHE 196, 139, BStBl II 2002, 284, unter II.3.a).
- 25** bb) Soll das rechtliche Eigentum an einem Grundstück oder Grundstücksanteil auf einen anderen übergehen, wird der Erwerber in der Regel zu dem Zeitpunkt wirtschaftlicher Eigentümer, zu dem ihm aufgrund der notariellen Vereinbarung Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten übertragen werden (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 20. Oktober 2011 IV R 35/08, BFH/NV 2012, 377, Rz 13, m.w.N.).
- 26** Der notarielle Einbringungsvertrag, nach dem das Eigentum an dem Grundstück sowie Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten auf die Stiftung übergangen, wurde im Streitfall erst am 21. November 2003 geschlossen. Zwar sollte danach die Gefahr rückwirkend zum 11. Juli 2001 übergehen. Eine solche Rückbeziehung des Gefahrübergangs auf einen Zeitpunkt vor dem Abschluss des maßgeblichen Übertragungsvertrags versetzt den Erwerber jedoch gerade nicht in die Lage, den Veräußerer bereits vor dem Vertragsabschluss von der Einwirkung auf das übertragene Grundstück auszuschließen (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2012, 377, Rz 14).
- 27** cc) Der bloße schuldrechtliche Anspruch der Stiftung auf Übertragung des Grundstücks aus § 81 Abs. 1 Satz 2 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) reicht für die Annahme wirtschaftlichen Eigentums nicht aus. Dabei kann es dahinstehen, ob die im Stiftungsgeschäft erklärte Verpflichtung der Kläger und des Ehepaars A zur Übertragung des Grundstücks an die Stiftung gemäß § 311b BGB der notariellen Beurkundung bedurft hätte (für die entsprechende Anwendung von § 311b BGB u.a. Palandt/ Ellenberger, Bürgerliches Gesetzbuch, 78. Aufl., § 81 Rz 3; Palandt/Grüneberg, Bürgerliches Gesetzbuch, 78. Aufl., § 311b Rz 16; Staudinger/Schumacher (2018), BGB, § 311b Rz 59; Schwarz, Deutsches Steuerrecht 2002, 1718, 1721; a.A. u.a. Schleswig-Holsteinisches Oberlandesgericht, Beschluss vom 1. August 1995 9 W 50/95, Deutsche Notar-Zeitschrift 1996, 770; Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 8. März 2012 3 K 118/11, Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 1184, Rz 37; Staudinger/Hüttemann/Rawert (2017), BGB, § 81 Rz 15; offengelassen im BFH-Urteil vom 27. November 2013 II R 11/12, BFH/NV 2014, 579, Rz 18). Der im Rahmen eines Stiftungsgeschäfts zugesicherte Übergang des Eigentums an einem Grundstück auf eine Stiftung bedarf jedenfalls eines gesonderten Übertragungsaktes (vgl. Beschluss des Bayerischen Obersten Landesgerichts vom 25. Juni 1987 BReg 2 Z 67/87, Neue Juristische Wochenzeitung-Rechtsprechungsreport Zivilrecht 1987, 1418; Palandt/Ellenberger, Bürgerliches Gesetzbuch, 78. Aufl., § 82 Rz 1). Dieser liegt hier erst in der Auflassung am 21. November 2003.
- 28** b) Der Senat weist zudem darauf hin, dass --ebenfalls abweichend von der Auffassung des FG-- § 10b Abs. 1a Satz 1 EStG in der ab dem Veranlagungszeitraum 2007 geltenden Fassung, wonach auch Zuwendungen in das Vermögen bestehender Stiftungen (sog. Zustiftungen) begünstigt werden, im Streitfall nicht anwendbar ist. § 10b Abs. 1 und 1a EStG i.d.F. des Art. 1 des Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 10. Oktober 2007 (BGBl I 2007, 2332) ist erstmals auf Zuwendungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2006 geleistet werden (§ 52 Abs. 24b Satz 2 EStG i.d.F. vom 10. Oktober 2007; vgl. Blümich/Brandl, § 10b EStG Rz 2; BTDrucks 16/5200, S. 8). Im Streitfall erfolgte die Auflassung im November 2003 und die Eintragung ins Grundbuch erst im Jahr 2004, so dass die streitgegenständliche Zuwendung des Grundstücks nicht unter die gesetzliche Neuregelung fällt.
- 29** 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

