

Urteil vom 30. Juli 2025, II R 12/24

Schenkungsteuer: Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 15 und 17 ErbStG

ECLI:DE:BFH:2025:U.300725.IIR12.24.0

BFH II. Senat

AO § 56, AO § 51, AO §§ 51ff, ErbStG § 7 Abs 1 Nr 1, ErbStG § 8, ErbStG § 13 Abs 1 Nr 15, ErbStG § 13 Abs 1 Nr 17, ErbStG § 9

vorgehend Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern , 31. Januar 2024, Az: 1 K 231/22

Leitsätze

1. Die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 15 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) setzt voraus, dass die Zuwendung ausschließlich, das heißt ausnahmslos und uneingeschränkt, Zwecken der jeweiligen Gebietskörperschaft dient.
2. Die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 17 ErbStG liegt nach dem Rechtsgedanken des § 56 der Abgabenordnung nur dann vor, wenn die Zwecke der Satzung des Zuwendungsempfängers, denen die Zuwendung gewidmet ist, ausschließlich, das heißt ausnahmslos und uneingeschränkt, steuerbegünstigte Zwecke sind.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Mecklenburg-Vorpommern vom 31.01.2024 - 1 K 231/22 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine rechtsfähige Stiftung bürgerlichen Rechts, die nicht als gemeinnützig anerkannt ist. Sie wurde mit Stiftungsgeschäft vom 07.01.2021 durch das Land Mecklenburg-Vorpommern (Land M-V) gegründet. Der Landtag des Landes M-V hat der Errichtung sowie der Ausstattung der Klägerin mit einem Grundstockvermögen in Höhe von 200.000 € durch das Land M-V am 07.01.2021 nach § 63 Abs. 1 der Landeshaushaltsordnung Mecklenburg-Vorpommern zugestimmt. In der Beschlussbegründung wurde in Aussicht gestellt, dass die X AG die Stiftung mit Zustiftungen unterstützt. Die Klägerin wurde vom Justizministerium Mecklenburg-Vorpommern stiftungsrechtlich am 08.01.2021 anerkannt.
- 2 § 2 Abs. 1 Satz 1 ihrer damals gültigen Satzung lautete wie folgt: "Die Stiftung verfolgt insbesondere folgende Zwecke und der Stiftungszweck wird insbesondere, ggf. auch mittelbar, durch folgende Aktivitäten und Maßnahmen erfüllt:". Anschließend folgte eine Aufzählung in elf Spiegelstrichen von Zwecken und Maßnahmen im Wesentlichen des Klima-, Umwelt-, Natur-, Arten-, Gewässer- und Trinkwasserschutzes. § 2 Abs. 2 der Satzung sah die Errichtung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs vor, damit sich die Klägerin an der Fertigstellung eines Bauprojekts beteiligen konnte.
- 3 Organe der Stiftung waren der Stiftungsvorstand und das Kuratorium (§ 4 der Satzung), die jeweils von der Ministerpräsidentin oder dem Ministerpräsidenten des Landes M-V für die jeweilige Amtszeit zu bestellen waren. Der Vorstand hatte über die laufenden Geschäfte der Stiftung in eigener Verantwortung zu entscheiden, war weisungsunabhängig (§ 8 Abs. 1 Satz 1 und 2 der Satzung) und konnte aus wichtigem Grund abberufen werden (§ 7 Abs. 3 Satz 3 der Satzung). Das Kuratorium beriet den Vorstand in allen klima- und naturschutzfachlichen Fragen

(§ 10 Abs. 1 Satz 2 der Satzung). Die Geschäfte des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs sowie des gemeinwohlorientierten Bereichs wurden jeweils von einem Geschäftsführer geführt (§§ 5, 6 der Satzung).

- 4 § 12 Abs. 1 der Satzung sah vor, dass der Stiftungsvorstand bei Zweckerreichung eine Änderung des Stiftungszwecks vorschlagen konnte, der dem ursprünglichen Zweck verwandt war und dessen dauernde und nachhaltige Verwirklichung ohne Gefährdung des ursprünglichen Zwecks gewährleistet erschien, wenn das Vermögen oder der Ertrag der Stiftung nur teilweise für die Verwirklichung des Stiftungszwecks benötigt wurde. Wurde der Stiftungszweck unmöglich oder änderten sich die Verhältnisse derart, dass die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks nicht mehr sinnvoll erschien, ermöglichte § 12 Abs. 2 der Satzung unter anderem eine Änderung des Stiftungszwecks oder eine Zusammenlegung mit einer anderen Stiftung.
- 5 § 13 der Satzung sah bei Auflösung oder Aufhebung der Stiftung vor, dass das Vermögen in Höhe von 200.000 € an das Land M-V fiel und im Übrigen vom Stiftungsvorstand zu bestimmen war, an wen das Stiftungsvermögen fallen sollte. Nach Möglichkeit sollte sichergestellt sein, dass es den Stiftungszwecken direkt oder indirekt weiterhin zugutekam.
- 6 Die Klägerin schloss kurz nach ihrer Gründung mit der X AG einen schriftlichen Kooperationsvertrag. Der Vertrag hatte ausschließlich die Fertigstellung des Bauprojekts unter der Beteiligung der Klägerin und die Vergütung hierfür zum Gegenstand. Die Vergütung war in der Weise geregelt, dass sie anhand des Wertes der Waren und Dienstleistungen, die von der Klägerin "gehandhabt, koordiniert und gemanagt" wurden, zuzüglich eines Aufschlags von 10 % des Wertes der Waren und Dienstleistungen berechnet wurde. Die Klägerin verpflichtete sich, gegenüber der X AG binnen sechs Wochen nach Vollzug eine Berechnung der Gesamtvergütung vorzulegen. Die X AG verpflichtete sich, Anzahlungen nach einem Zahlungsplan zu leisten.
- 7 Unabhängig von dieser Vergütungsvereinbarung zahlte die X AG an die Klägerin am 08.02.2021 einen Betrag in Höhe von ... € und am 12.07.2021 einen Betrag in Höhe von ... €.
- 8 Zwischen der Klägerin und der X AG wurde nach den Zahlungen im Jahr 2021 der Entwurf einer Zuwendungsvereinbarung vom 10.01.2022 erstellt, in der sich die X AG zu weiteren jährlich erfolgenden Zahlungen in Höhe von ... € für einen Zeitraum von 20 Jahren an die Klägerin verpflichten sollte. Der Entwurf sah eine ausschließliche Verwendung der Zahlungen für die nach § 2 Abs. 1 der Satzung der Klägerin verfolgten Zwecke vor und nahm auch auf die bereits erfolgten Zahlungen in Höhe von ... € Bezug. Der Entwurf sah eine notarielle Beurkundung der Vereinbarung vor, zu der es allerdings nicht mehr kam.
- 9 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) erließ am 16.09.2022 zwei Schenkungsteuerbescheide, mit denen er für die Zahlung vom 08.02.2021 in Höhe von ... € Schenkungsteuer in Höhe von ... € und für die Zahlung vom 12.07.2021 in Höhe von ... € Schenkungsteuer in Höhe von ... € festsetzte. Gegen die beiden Schenkungsteuerbescheide hat die Klägerin mit Zustimmung des FA Sprungklage erhoben.
- 10 Das Finanzgericht (FG) hat die Klage abgewiesen. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2024, 1515 abgedruckt.
- 11 Mit der hiergegen gerichteten Revision macht die Klägerin eine Verletzung von § 13 Abs. 1 Nr. 15 Alternative 2, § 13 Abs. 1 Nr. 17 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) geltend.
- 12 Die Zuwendungen seien entgegen der Ansicht des FG nach § 13 Abs. 1 Nr. 15 Alternative 2 ErbStG von der Schenkungsteuer befreit, da sie ausschließlich Zwecken eines Landes dienten. Das FG habe das Tatbestandsmerkmal der Ausschließlichkeit zu eng ausgelegt. Die Steuerbefreiungsvorschrift sei nicht dahingehend zu verstehen, dass der verfolgte Zweck eine konkrete Vorgabe durch den Staat selbst erfordere. Eine derartige Bedingung lasse sich schon dem Wortlaut der Norm nicht entnehmen. Entscheidend sei, zu welchem Zweck die Gelder tatsächlich eingesetzt worden seien. Nur so könne abschließend entschieden werden, ob eine Zuwendung unter die Regelung des § 13 Abs. 1 Nr. 15 Alternative 2 ErbStG falle. Dies verstöße auch nicht gegen das Stichtagsprinzip des § 9 Nr. 2 ErbStG, denn nur durch die Berücksichtigung der tatsächlichen Verwendung nach dem Steuerentstehungszeitpunkt könne überhaupt beurteilt werden, ob die Zuwendungen dem begünstigten Zweck dienten. Sollten tatsächlich Gelder außerhalb des begünstigten Verwendungszwecks eingesetzt werden --was im Streitfall nicht gegeben sei-- würde dieser Teil aus der Steuerbefreiung ausgenommen. Im Übrigen sei die Steuerfreiheit zu gewähren. Die Gelder seien von den übrigen Vermögenswerten getrennt auf einem separaten Konto für den Gemeinwohlbereich erfasst worden. Die Verwendung beider Zuwendungen sei nachweisbar.

- 13** Entgegen der Ansicht des FG scheitere die Anwendung von § 13 Abs. 1 Nr. 15 Alternative 2 ErbStG auch nicht an einer zu allgemein gehaltenen Zweckbestimmung in der Satzung der Klägerin. Angesichts der Komplexität der Förderung des Umweltschutzes und der Ausgestaltung als Ewigkeitsstiftung sei es sinnvoll, die Satzungszwecke nicht zu sehr einzuzgrenzen. Die Kontrolle sei durch das Land M-V sichergestellt. Die Stiftung sei durch das Land M-V gegründet worden. Der Vorstand werde durch die Ministerpräsidentin oder den Ministerpräsidenten bestimmt und könne aus wichtigem Grund, zu dem die zweckfremde Verwendung der Gelder gehöre, abberufen werden. Zudem werde die Stiftung durch das Kuratorium kontrolliert.
- 14** Die Zuwendungen seien auch nach § 13 Abs. 1 Nr. 17 ErbStG steuerbefreit, insbesondere sei die Verwendung zu dem bestimmten Zweck gesichert gewesen. Das FG überspanne die Anforderungen an die Kontrolle. Zur Überprüfung der Zwecksicherung müsse es ausreichen, wenn die zutreffende gemeinwohlorientierte Verwendung der Gelder nachgewiesen sei. Anhand der Kontenführung der Klägerin sei die tatsächliche Verwendung der Mittel erkennbar und nachweisbar. Die Gelder seien beispielsweise für die Entwicklung von see- und landgebundener Aquakultur zur Sicherung von Seegraspflanzen und Seegrassaatgut, für die Revitalisierung eines Moors, der Haff- und Flussforschung im Land M-V und die Erfassung und Pflege von Kopfweiden ausgegeben worden.
- 15** Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Schenkungsteuerbescheide vom 16.09.2022 dahingehend zu ändern, dass die Schenkungsteuer für die Zuwendungen der X AG vom 08.02.2021 und vom 12.07.2021 jeweils mit 0 € festgesetzt wird.
- 16** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 17** Zur Begründung führt es aus, dass bereits Zweifel bestünden, ob die Revisionsbegründung den Anforderungen des § 120 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) genüge. Im Übrigen schließt es sich der Begründung des FG an.

Entscheidungsgründe

II.

- 18** Die Revision ist zulässig. Die Begründung genügt den Anforderungen des § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO.
- 19** 1. Wendet sich die Revisionsklägerin gegen die materielle Sicht des FG, muss sie gemäß § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO mit ihrer Revisionsbegründung die Umstände bezeichnen, aus denen sich ihrer Ansicht nach die Rechtsverletzung ergibt. Hierzu muss sie neben der Rüge eines konkreten Rechtsverstoßes die Gründe tatsächlicher oder rechtlicher Art angeben, die nach ihrer Auffassung das erstinstanzliche Urteil als unrichtig erscheinen lassen. Notwendig ist damit eine zumindest kurze Auseinandersetzung mit den Gründen des angefochtenen Urteils, aus der zu erkennen ist, dass die Revisionsklägerin die Begründung dieses Urteils und ihr eigenes Vorbringen überprüft hat. Eine vollständige und umfassende Auseinandersetzung mit dem FG-Urteil ist nicht erforderlich; auch ist nicht geboten, dass die Revisionsbegründung die Argumentation des FG widerlegt (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 26.04.2023 - X R 4/21, BFHE 280, 252, BStBl II 2023, 870, Rz 14 f., m.w.N.).
- 20** 2. Diesen Anforderungen genügt die Revisionsbegründung der Klägerin. Aus dieser ergibt sich, dass die Klägerin sich gegen die aus ihrer Sicht zu enge Auslegung des § 13 Abs. 1 Nr. 15 ErbStG und des § 13 Abs. 1 Nr. 17 ErbStG wendet. Dabei setzt sich die Klägerin auch im ausreichenden Maße mit der Begründung des FG auseinander.

III.

- 21** Die Revision ist allerdings unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat im Ergebnis richtig entschieden, dass die Zahlungen der X AG an die Klägerin vom 08.02.2021 in Höhe von ... € sowie vom 12.07.2021 in Höhe von ... € der Schenkungsteuer unterliegen und nicht nach § 13 Abs. 1 Nr. 15 ErbStG oder nach § 13 Abs. 1 Nr. 17 ErbStG steuerfrei sind.
- 22** 1. Zutreffend ist das FG davon ausgegangen, dass es sich bei den streitgegenständlichen Zahlungen der X AG an die Klägerin nicht um Zweckzuwendungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 3 i.V.m. § 8 ErbStG handelt.
- 23** a) Zweckzuwendungen sind gemäß § 8 ErbStG Zuwendungen von Todes wegen oder freigebige Zuwendungen unter Lebenden, die mit der Auflage verbunden sind, zugunsten eines bestimmten Zwecks verwendet zu werden, oder die

von der Verwendung zugunsten eines bestimmten Zwecks abhängig sind, soweit hierdurch die Bereicherung des Erwerbers gemindert wird.

- 24 b) Das FG hat zugunsten der Klägerin als wahr unterstellt, dass die Zuwendungen mit der Auflage verbunden waren, dass die Klägerin diese für ihre satzungsmäßigen Zwecke des gemeinwohlorientierten Bereichs nach § 2 Abs. 1 der Satzung verwendet. Die mit der Zuwendung an eine Stiftung verbundene Auflage, die Zuwendung für eigene satzungsmäßige Zwecke der Stiftung zu verwenden, kommt dieser jedoch selbst zugute und mindert nach § 10 Abs. 9 ErbStG nicht deren Bereicherung (BFH-Urteil vom 16.01.2002 - II R 82/99, BFHE 197, 269, BStBl II 2002, 303, unter II.1., m.w.N.). Es handelt sich somit nicht um eine Zweckzuwendung im Sinne des § 8 ErbStG.
- 25 2. Es liegt, wie das FG zu Recht angenommen hat, eine freigebige Zuwendung nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vor.
- 26 a) Der Schenkungsteuer unterliegt nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Eine freigebige Zuwendung setzt nach ständiger Rechtsprechung des Senats neben der Bereicherung des Bedachten durch eine Leistung des Zuwendenden voraus, dass die Zuwendung (objektiv) unentgeltlich ist, und beim Zuwendenden in subjektiver Hinsicht den Willen zur Freigebigkeit (vgl. BFH-Urteil vom 31.07.2024 - II R 20/22, BStBl II 2025, 498, Rz 11, m.w.N.). Unentgeltlich ist eine Vermögensübertragung, soweit sie weder synallagmatisch noch konditional oder kausal mit einer Gegenleistung verknüpft ist (BFH-Urteil vom 13.04.2011 - II R 45/09, BFHE 233, 178, BStBl II 2011, 732, Rz 15, m.w.N.). Eine die Unentgeltlichkeit ausschließende kausale Verknüpfung mit einer anderen Leistung ist bei einer rechtlichen Abhängigkeit beider Leistungen durch eine Zweckabrede gegeben (vgl. BFH-Urteil vom 27.11.2013 - II R 25/12, BFH/NV 2014, 537, Rz 9; Hartmann in Stenger/Loose, Bewertungsrecht, § 7 ErbStG Rz 83). Eine kausale Verknüpfung liegt insbesondere dann vor, wenn die Bewirkung der erstrebten Gegenleistung Geschäftsgrundlage für die eigene Leistung ist. Ob das der Fall ist, richtet sich nach dem Parteiwillen. Je mehr die Zweckerreichung dem Interesse des Zuwendenden oder eines Dritten dient, desto näher liegt die Annahme einer kausalen Verknüpfung oder Auflagenschenkung, gegebenenfalls in Form einer Zweckzuwendung nach § 8 ErbStG; je mehr sie dem eigenen Interesse des Bedachten dient, desto näher liegt die Annahme einer (Zweck-)Schenkung (vgl. BFH-Urteil vom 09.12.2009 - II R 22/08, BFHE 228, 165, BStBl II 2010, 363, unter II.1.a bb, m.w.N.; MüKoBGB/Koch, 9. Aufl., § 516 Rz 29 und § 525 Rz 8).
- 27 b) Ausgehend von diesen Grundsätzen waren die streitgegenständlichen Zahlungen an die Klägerin freigebig, insbesondere nicht mit einer Leistung der Klägerin kausal verknüpft.
- 28 aa) Der vom FG als wahr unterstellte Vortrag der Klägerin, dass die Zuwendungen für ihre satzungsmäßigen Zwecke des gemeinwohlorientierten Bereichs nach § 2 Abs. 1 der Satzung zu verwenden gewesen seien, führt nicht zu einer kausalen Verknüpfung mit einer anschließenden zweckentsprechenden Verwendung durch die Klägerin. Dass die Verwirklichung der satzungsmäßigen Zwecke der Klägerin im überwiegenden Interesse der X AG oder eines Dritten lag, ist --wie das FG zutreffend erkannt hat-- nicht ersichtlich. Die Zuwendungen dienten überwiegend dem Interesse der Klägerin zur Verwirklichung ihrer Satzungszwecke.
- 29 bb) Die Zuwendungen waren auch nicht mit den Leistungen der Klägerin für die Fertigstellung des Bauprojekts, einen in ihrer Satzung vorgesehenen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, kausal verknüpft. Zwar hatte die X AG ein existenzielles und damit möglicherweise über das der Klägerin hinausgehendes Interesse an der Fertigstellung des Bauprojekts. Es ist jedoch nicht ersichtlich, dass die Vergütung der Klägerin, die diese für die Beteiligung an dem Bauprojekt von der X AG unabhängig von den streitgegenständlichen Zuwendungen erhalten hat, nicht ausgeglichen gewesen wäre. Dies wäre jedoch Voraussetzung, um eine weitere kausal verknüpfte Gegenleistung in den Zuwendungen der X AG für die Beteiligung der Klägerin an der Fertigstellung des Bauprojekts anzunehmen. Die Klägerin muss durch die in Betracht kommende Gegenleistung in geldwerter Weise tatsächlich belastet sein (Hartmann in Stenger/Loose, Bewertungsrecht, § 7 ErbStG Rz 56). Dies ist nicht der Fall, wenn sie --wie hier-- für ihr Tätigwerden in Bezug auf das Bauprojekt separat entlohnt wurde und keine Anhaltspunkte aus den abgeschlossenen Vereinbarungen ersichtlich sind, dass über diese Entlohnung hinaus eine weitere Gegenleistung gewährt werden sollte.
- 30 3. Die freigebigen Zuwendungen der X AG an die Klägerin waren --wie das FG im Ergebnis zu Recht entschieden hat-- nicht nach § 13 Abs. 1 Nr. 15 ErbStG steuerfrei, denn die Klägerin verfolgte nicht ausschließlich Zwecke des Landes M-V im Sinne der Norm.
- 31 a) Nach der hier allein in Betracht kommenden zweiten Alternative von § 13 Abs. 1 Nr. 15 ErbStG sind Anfälle, die

ausschließlich Zwecken des Bundes, eines Landes oder einer inländischen Gemeinde (Gemeindeverband) dienen, steuerfrei.

- 32** aa) Ausschließlichkeit im Sinne der Norm liegt vor, wenn die Zuwendung nur --also ausnahmslos und uneingeschränkt-- Zwecken der jeweiligen Gebietskörperschaft dient. Eine Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 15 ErbStG scheidet hingegen aus --wie das FG in seinem zweiten Begründungsstrang zutreffend erkannt hat--, wenn die Zuwendung weiteren nicht begünstigten Zwecken dient und eine eindeutige Abgrenzung zwischen begünstigter und nicht begünstigter Zweckbestimmung nicht möglich ist (vgl. FG des Landes Sachsen-Anhalt, Urteil vom 05.06.2002 - 2 K 627/00, EFG 2002, 1539, Rz 22, nicht rechtskräftig, aus anderen Gründen aufgehoben durch BFH-Urteil vom 01.12.2004 - II R 46/02, BFHE 208, 426, BStBl II 2005, 311; FG des Landes Sachsen-Anhalt, Urteil vom 27.05.1999 - II 12/97, EFG 2000, 24, Rz 25, rechtskräftig; FG München, Urteil vom 16.02.2022 - 4 K 249/21, EFG 2022, 948, Rz 14; Griesel in Daragan/Halaczinsky/Riedel, ErbStG, BewG, 4. Aufl., § 13 ErbStG Rz 97; Jochum in Wilms/Jochum, ErbStG/BewG/GrEStG, § 13 ErbStG Rz 135, Stand 11/2024; Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 13 Rz 176; Meincke/Hannes/Holtz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 19. Aufl., § 13 Rz 68; BeckOK ErbStG/Mühlhaus, 28. Ed. 01.07.2025, ErbStG § 13 Rz 475, 478; Schmitt in Tiedke, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 1. Aufl., § 13 ErbStG Rz 293 f.; S. Viskorf in Viskorf/Schuck/Wälzholz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 7. Aufl., § 13 ErbStG Rz 154 ff.). Maßgeblicher Zeitpunkt für die Beurteilung, ob der Anfall ausschließlich Zwecken einer der genannten Gebietskörperschaften dient, ist der Steuerentstehungszeitpunkt (§ 9 ErbStG).
- 33** bb) Welchen Zwecken eine Zuwendung dienen soll, bestimmt der Zuwendende. Dieser muss für eine Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 15 ErbStG bestimmt haben, dass das Zugewandte ausschließlich für Zwecke einer der genannten Gebietskörperschaften verwandt werden soll (Kien-Hümbert in Moench/Weinmann, § 13 ErbStG Rz 89; vgl. auch Finger, Erbschaftsteuergesetz 1931, S. 297, zum im Wesentlichen gleichlautenden § 18 Abs. 1 Nr. 17 des Erbschaftsteuergesetzes in der Fassung vom 25.06.1931; Kipp, Kommentar zum Erbschaftsteuergesetz 1925, § 18 Rz 94, zur im Wesentlichen gleichlautenden Norm im Erbschaftsteuergesetz in der Fassung vom 22.08.1925). Macht sich der Zuwendende --wie hier-- die vom Zuwendungsempfänger verfolgten Zwecke für die Verwendung seiner Zuwendung zu eigen, indem er diese nach dem Willen des Zuwendenden satzungsgemäß verwenden soll, kann die Zuwendung nur dann ausschließlich den Zwecken einer der genannten Gebietskörperschaften dienen, wenn die vom Zuwendungsempfänger verfolgten Zwecke ausschließlich solche der jeweiligen Gebietskörperschaft sind. Maßgeblich ist die konkrete Ausgestaltung der Satzung und der Statuten, insbesondere die Zweckbestimmung, die Regelungen zur Zweckänderung sowie die Regelungen zum Verbleib des Vermögens im Auflösungsfall.
- 34** cc) Danach ist --anders als das FG angenommen hat-- unerheblich, ob das Land M-V die Zwecke der Zuwendung hinreichend konkret selbst festgelegt hat und ob die Zuwendungen sich als abgekürzter Zahlungsweg in der Weise darstellen, dass das Land M-V die Zuwendungen hätte ebenso tätigen können (anderer Ansicht unter Berufung auf die Vorentscheidung Curdt in Kapp/Ebeling, § 13 ErbStG Rz 143; Jochum in Wilms/Jochum, ErbStG/BewG/GrEStG, § 13 ErbStG Rz 135, Stand 11/2024). Eine solche einschränkende Auslegung lässt sich dem Wortlaut der Norm nicht entnehmen. Das Land M-V hat zudem keinen letztentscheidenden Einfluss auf den Zuwendungszweck. Dieser wird vom Zuwendenden bestimmt. Ist der Zuwendende --wie im Streitfall-- keine Person der öffentlichen Hand, ist er bei der Bestimmung des Zuwendungszwecks weitgehend frei und unterliegt hierfür auch nicht denselben Beschränkungen wie das Land M-V als öffentlich-rechtliche Körperschaft. Der Zuwendende kann daher allgemein gehaltene Zwecke des Landes M-V fördern, wie es dem Land M-V aus unterschiedlichen Gründen, beispielsweise wegen der Höhe der Zuwendung, haushaltrechtlich nicht möglich wäre. Die Errichtung von Stiftungen durch die öffentliche Hand verfolgt häufig das Ziel, private Gelder für die jeweilige öffentliche Aufgabe einzuwerben (Staudinger/Hüttemann/Rawert (2017) Vorbem zu §§ 80 bis 88 Rz 58; Kaluza, Die Stiftung privaten Rechts als öffentlich-rechtliches Organisationsmodell, S. 11 und S. 21, am Beispiel der Niedersächsischen Umweltstiftung). Darüber hinaus kann eine zu weit gehende Konkretisierung des Stiftungszwecks die Tätigkeit der Stiftung auch einengen oder gar unmöglich machen (BeckOK BGB/Stürner, 75. Ed. 01.08.2025, BGB § 81 Rz 6; Staudinger/Hüttemann/Rawert (2017) § 81 Rz 47) und dazu führen, dass Singularinteressen gefördert werden, sodass aus diesem Grund die Zuwendungen nicht ausschließlich Zwecken der jeweiligen Gebietskörperschaft dienen.
- 35** dd) Es kommt auch nicht darauf an und kann daher ebenfalls offenbleiben, ob der Klägerin als Stiftung des privaten Rechts --wie es teilweise in der Literatur vertreten wird-- die demokratische Legitimation fehlt und eine Errichtung durch die öffentliche Hand daher generell unzulässig ist (vgl. Kaluza, Die Stiftung privaten Rechts als öffentlich-rechtliches Organisationsmodell, S. 73 ff., für die formelle Privatisierung; kritisch auch in Abhängigkeit von der konkreten Ausgestaltung Fiedler, Staatliches Engagement im Stiftungswesen zwischen Formenwahlfreiheit und

Formenmissbrauch, S. 105 ff. und S. 212; derselbe, Zeitschrift zum Stiftungswesen, 2003, 191; Kilian, Zeitschrift fürs Stiftungs- und Vereinswesen, 2019, 135; Schulte, Staat und Stiftung, S. 69 ff.; derselbe, Non Profit Law Year Book 2001, 127, 142; vgl. zum Streit ausführlich MüKoBGB/Weitemeyer, 10. Aufl., § 80 Rz 188 ff., jeweils m.w.N.; vgl. zur demokratischen Legitimation von staatlichen Beteiligungen auch Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 07.11.2017 - 2 BvE 2/11, BVerfGE 147, 50, Rz 215 ff.), oder ob die Gründung der Klägerin gegen rechtliche Vorgaben, insbesondere das Haushaltrecht, verstoßen hat. Maßgeblich ist für die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 15 ErbStG allein, ob die mit den Zuwendungen über die stiftungsrechtlich anerkannte Klägerin verfolgten Zwecke ausschließlich solche des Landes M-V sind. Mit der Anerkennung der Stiftungsbehörde ist die Klägerin inter omnes rechtswirksam entstanden. Die Anerkennung wirkt konstitutiv (vgl. statt vieler Grüneberg/Ellenberger, Bürgerliches Gesetzbuch, 84. Aufl., § 80 Rz 3; Erman/Wiese, BGB, 17. Aufl., § 80 Rz 10). Eine von der Stiftungsbehörde anerkannte Stiftung bleibt auch bei Mängeln des Stiftungsgeschäfts, beispielsweise bei einer Unwirksamkeit wegen Verstoßes gegen ein gesetzliches Verbot nach § 134 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (vgl. dazu etwa Oberverwaltungsgericht für das Land Nordrhein-Westfalen, Urteil vom 19.12.2012 - 16 A 1451/10, Deutsches Verwaltungsblatt 2013, 449), bis zur Rücknahme der Anerkennung, die ex nunc wirkt, rechtsfähig (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 26.04.1968 - VII C 103.66, Neue Juristische Wochenschrift 1969, 339; Grüneberg/Ellenberger, Bürgerliches Gesetzbuch, 84. Aufl., § 80 Rz 3). Ein Verstoß gegen gesetzliche Bestimmungen bei Errichtung der Klägerin mag daher für die Beurteilung der schenkungsteuerrechtlichen Behandlung der Zustiftung des Landes M-V an die Klägerin bedeutsam sein, wenn dieses dadurch den Rahmen seiner Aufgaben eindeutig überschritten hätte (vgl. BFH-Urteil vom 01.12.2004 - II R 46/02, BFHE 208, 426, BStBl II 2005, 311, unter II.1.). Für die Beurteilung der Steuerbefreiung der Zuwendungen der X AG an die Klägerin ist ein Verstoß gegen gesetzliche Bestimmungen bei der Errichtung der Klägerin hingegen unerheblich.

- 36** b) Nach diesen Grundsätzen dienten die freigebigen Zuwendungen an die Klägerin nicht ausschließlich Zwecken des Landes M-V.
- 37** aa) Da sich die Zuwendende --die X AG-- die Zwecke der Klägerin in § 2 Abs. 1 ihrer Satzung zu eigen gemacht hat, kommt es darauf an, ob die Satzungszwecke der Klägerin nach § 2 Abs. 1 der Satzung ausschließlich Zwecke des Landes M-V sind. Nach § 2 Abs. 1 der Satzung ist jedoch nicht sichergestellt, dass die Klägerin ausschließlich Zwecke des Landes M-V verfolgt. Dies ergibt sich bereits daraus, dass die von der Klägerin verfolgten Zwecke lediglich "insbesondere" verfolgt werden. Dies schließt es nicht aus, dass sie weitere nicht benannte Zwecke verfolgt, die nicht solche des Landes M-V sind. Offenbleiben kann daher, ob die einzeln aufgeführten Zwecke --wie es das FG angenommen hat-- zu weit gefasst sind. Auch die Regelung zur Zweckänderung nach § 12 Abs. 1 der Satzung, wonach der geänderte Zweck lediglich verwandt mit dem ursprünglichen Zweck sein muss, und die Regelung zur Zusammenlegung mit einer anderen Stiftung sowie zur Zweckänderung nach § 12 Abs. 2 der Satzung, die gar keine Anforderung an den geänderten Zweck beziehungsweise den Zweck der anderen Stiftung enthält, ermöglicht es, Zwecke zu verfolgen, die nicht ausschließlich Zwecke des Landes M-V sind. Entsprechendes gilt bei Auflösung der Stiftung nach § 13 der Satzung, wonach vom Stiftungsvorstand zu beschließen ist, an wen das Stiftungsvermögen, das über 200.000 € hinausgeht, fallen soll, und nur nach Möglichkeit sichergestellt sein soll, dass es den Stiftungszwecken direkt oder indirekt weiterhin zugutekommt.
- 38** bb) Diese Satzungsregelung lässt somit nicht mit hinreichender Deutlichkeit erkennen, dass die Zuwendungen bei Auflösung der Stiftung ausschließlich Zwecken des Landes M-V zugeführt werden. Damit ergibt sich aus den Satzungsbestimmungen nicht eindeutig und uneingeschränkt, dass die Zuwendungen ausnahmslos Zwecken des Landes M-V dienen. Diese Zweifel lassen sich auch nicht durch eine Auslegung der Satzung beseitigen. Soweit sich --wie im Streitfall-- nicht zweifelsfrei erkennen lässt, dass mit der Zuwendung ausschließlich Zwecke der jeweiligen Gebietskörperschaft verfolgt werden, gehen etwaige Unklarheiten zu Lasten desjenigen, der sich auf die Steuervergünstigung beruft (vgl. BFH-Beschluss vom 07.02.2018 - V B 119/17, BFH/NV 2018, 544, Rz 8, m.w.N., zur Feststellung der Gemeinnützigkeit), hier also zu Lasten der Klägerin.
- 39** cc) Etwaige Unklarheiten in den Satzungsbestimmungen können nicht durch die tatsächliche Geschäftsführung beseitigt werden (vgl. zur ähnlich gelagerten Situation bei der Gemeinnützigkeit BeckOK AO/Erdbrügger, 33. Ed. 15.07.2025, AO § 60 Rz 22). Auf die tatsächliche Verwendung der Zuwendungen kommt es daher --anders als die Klägerin meint-- bei der Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 15 ErbStG nicht an (S. Viskorf in Viskorf/Schuck/Wälzholz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 7. Aufl., § 13 ErbStG Rz 155; anderer Ansicht Hartmann in Stenger/Loose, Bewertungsrecht, § 13 ErbStG Rz 139). Eine nachträgliche Überprüfung ist in § 13 Abs. 1 Nr. 15 ErbStG nicht vorgesehen, verstieße gegen das Stichtagsprinzip und wäre --wie das FA zutreffend einwendet-- insbesondere bei Ewigkeitsstiftungen unpraktikabel. Aufgrund des Stichtagsprinzips muss im Zuwendungszeitpunkt gewährleistet sein, dass der Anfall ausschließlich Zwecken der jeweiligen

Gebietskörperschaft dient. Bei § 13 Abs. 1 Nr. 15 ErbStG handelt es sich auch nicht um eine von § 11 ErbStG abweichende Bestimmung (so aber Hartmann in Stenger/Loose, Bewertungsrecht, § 13 ErbStG Rz 139). § 11 ErbStG betrifft den Bewertungsstichtag und nicht die Frage, zu welchem Zeitpunkt die Tatbestandsvoraussetzungen der jeweiligen Steuernorm dem Grunde nach vorliegen müssen. Diese müssen auch bei § 13 Abs. 1 Nr. 15 ErbStG im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9 ErbStG) vorliegen (s. bereits unter III.3.a aa; vgl. auch beispielsweise BFH-Urteil vom 11.12.2014 - II R 24/14, BFHE 248, 202, BStBl II 2015, 340, Rz 17, zu § 13c ErbStG, m.w.N.). Auch aus dem Wortlaut des § 13 Abs. 1 Nr. 15 ErbStG ergibt sich nichts anderes. Danach muss der Anfall ausschließlich den Zwecken der jeweiligen Gebietskörperschaft dienen und nicht gedient haben.

- 40** dd) Auch die Regelung zum Kuratorium führt --anders als die Klägerin meint-- zu keinem anderen Ergebnis. Das Kuratorium ist nach dem eigenen Vorbringen der Klägerin zurzeit nicht besetzt und hat nach § 10 der Satzung lediglich beratende und keine Kontrollfunktion.
- 41** c) Offenbleiben kann danach, ob § 13 Abs. 1 Nr. 15 ErbStG nur auf Zweckzuwendungen im Sinne des § 8 ErbStG Anwendung findet (so Hartmann in Stenger/Loose, Bewertungsrecht, § 13 ErbStG Rz 138; Weinmann in Christoffel/Geckle/Pahlke, Praxiskommentar zum Erbschaftsteuergesetz, 1. Aufl., § 13 Rz 69; anderer Ansicht und herrschende Meinung Kobor in Fischer/Pahlke/Wachter, ErbStG, 8. Aufl., § 13 Rz 80; Griesel in Daragan/Halaczinsky/Riedel, ErbStG, BewG, 4. Aufl., § 13 ErbStG Rz 96; Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 13 Rz 176; Kiebele in Preißer/Seltenreich/Königer, Erbschafts- und Schenkungsteuer, Bewertungsgesetz, 4. Aufl., § 13 Rz 243; Kien-Hümbert in Moench/Weinmann, § 13 ErbStG Rz 89; Meincke/Hannes/Holtz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 19. Aufl., § 13 Rz 68; BeckOK ErbStG/Mühlhaus, 28. Ed. 01.07.2025, ErbStG § 13 Rz 475; Schienke-Ohletz in von Oertzen/Loose/Stalleiken, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 3. Aufl., § 13 Rz 81), und ob die Zuwendungen an die Klägerin, die als eigenes Rechtssubjekt eine originär eigene Zweckverwirklichung verfolgt, überhaupt Zwecken des Landes M-V oder vorrangig eigenen Zwecken der Klägerin dienten (in diese Richtung wohl FG des Landes Sachsen-Anhalt, Urteil vom 05.06.2002 - 2 K 627/00, EFG 2002, 1539, Rz 22, nicht rechtskräftig, aus anderen Gründen aufgehoben durch BFH-Urteil vom 01.12.2004 - II R 46/02, BFHE 208, 426, BStBl II 2005, 311; FG des Landes Sachsen-Anhalt, Urteil vom 27.05.1999 - II 12/97, EFG 2000, 24, Rz 25, rechtskräftig).
- 42** 4. Das FG hat im Ergebnis auch zu Recht entschieden, dass die Zuwendungen nicht nach § 13 Abs. 1 Nr. 17 ErbStG steuerfrei sind. Dies ergibt sich --entgegen der Ansicht des FG-- bereits daraus, dass die Zuwendungen an die Klägerin nicht ausschließlich den in der Norm aufgeführten steuerbegünstigten Zwecken gewidmet sind. Auf die Zwecksicherung kommt es insoweit nicht mehr an.
- 43** a) § 13 Abs. 1 Nr. 17 ErbStG befreit Zuwendungen, die ausschließlich kirchlichen, gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken gewidmet sind, sofern die Verwendung für den bestimmten Zweck gesichert ist.
- 44** aa) § 13 Abs. 1 Nr. 17 ErbStG macht eine Begünstigung vom Ergebnis einer Einzelfallprüfung hinsichtlich Zweckwidmung und Zwecksicherung abhängig (BFH-Urteil vom 16.01.2002 - II R 82/99, BFHE 197, 269, BStBl II 2002, 303, unter II.2.). Der Anwendungsbereich des § 13 Abs. 1 Nr. 17 ErbStG ist nicht auf Zweckzuwendungen im Sinne des § 8 ErbStG beschränkt. Es genügt, wenn die Zuwendung einem der begünstigten Zwecke gewidmet ist (BFH-Urteil vom 04.09.1996 - II R 21/95, BFH/NV 1997, 231, unter II.2.). Erforderlich ist in diesem Fall, dass die satzungseigenen Zwecke, denen die Zuwendung gewidmet ist, ausschließlich kirchliche, gemeinnützige oder mildtätige Zwecke sind.
- 45** bb) Ausschließlichkeit in diesem Sinne liegt nach dem Rechtsgedanken des § 56 der Abgabenordnung (AO) vor, wenn die satzungseigenen Zwecke des Zuwendungsempfängers, denen die Zuwendung gewidmet ist, nur --also ausnahmslos und uneingeschränkt-- steuerbegünstigte Zwecke sind. Die §§ 51 ff. AO finden auf § 13 Abs. 1 Nr. 17 ErbStG zwar nicht unmittelbar Anwendung. Die in ihnen zum Ausdruck kommenden allgemeinen Rechtsgedanken sind jedoch zu beachten (vgl. BFH-Urteil vom 16.01.2002 - II R 82/99, BFHE 197, 269, BStBl II 2002, 303, unter II.2.). Die Steuerbefreiung wird daher bei einer Auflage, die Zuwendungen unbeschränkt für satzungseigene gemeinwohlorientierte Zwecke zu verwenden, nur gewährt, wenn sich aus der Satzung ergibt, welchen Zweck die Körperschaft verfolgt, und dass dieser Zweck den Anforderungen der §§ 52 bis 55 AO entspricht sowie ausschließlich verfolgt wird. Dazu müssen die Satzungszwecke und die Art ihrer Verwirklichung so genau bestimmt sein, dass aufgrund der Satzung geprüft werden kann, ob die satzungsmäßigen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung gegeben sind. Zwar genügt es, dass diese Voraussetzungen aufgrund einer Auslegung der (gesamten) Satzungsbestimmungen als gegeben angesehen werden können. Jedoch muss die Satzung zweifelsfrei erkennen lassen, dass bei einer satzungsmäßigen Verwendung der Zuwendungen ausschließlich kirchliche,

gemeinnützige oder mildtätige Zwecke verfolgt werden. Insoweit bestehende Unklarheiten gehen zu Lasten desjenigen, der sich auf die Steuerbefreiung beruft (vgl. BFH-Beschluss vom 07.02.2018 - V B 119/17, BFH/NV 2018, 544, Rz 8, m.w.N.; BFH-Urteil vom 15.11.2017 - I R 39/15, BFH/NV 2018, 611, Rz 23, m.w.N.).

- 46** b) Diesen Anforderungen genügt die Satzung der Klägerin nicht. Die Klägerin führte an und das FG unterstellte als wahr, dass die Zuwendungen für die satzungsmäßigen Zwecke des gemeinwohlorientierten Bereichs der Klägerin nach § 2 Abs. 1 der Satzung verwendet werden sollten. Jedoch verfolgte die Klägerin nach § 2 Abs. 1 der Satzung lediglich "insbesondere" die dort einzeln aufgeführten Zwecke. Dies schließt es nicht aus, dass sie weitere nicht benannte Zwecke verfolgt, die keine begünstigten Zwecke im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 17 ErbStG sind. Auch die Regelungen zur Zweckänderung und zur Zusammenlegung mit einer anderen Stiftung nach § 12 der Satzung sowie zur Auflösung der Stiftung nach § 13 der Satzung lassen nicht mit hinreichender Deutlichkeit erkennen, dass die Zuwendungen ausschließlich begünstigten Zwecken zugeführt werden. Die Regelungen ermöglichen es vielmehr, dass die Zuwendungen für nicht steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden. Damit ergibt sich aus den Satzungsbestimmungen nicht zweifelsfrei, dass die Zuwendungen ausnahmslos kirchlichen, gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dienen. Diese Zweifel lassen sich auch nicht durch eine Auslegung der Satzung beseitigen, sodass etwaige Unklarheiten zu Lasten der Klägerin gehen, die sich auf die Steuervergünstigung beruft.

- 47** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de