www.kommunsense.de

Wichtige Bekantgaben aus der Finanzrechtsprechung

BFH-Urteil vom 29. März 2006

(Az.: II R 68/04)

"Unentgeltliche Bestellung eines Erbbaurechts an einem Altenheim-Grundstück durch eine Kommune zugunsten eines freien Trägers der Wohlfahrtspflege nicht grunderwerbsteuerfrei"

Orientierungssatz:

Bestellt eine Kommune einem freien Träger der Wohlfahrtspflege zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben unentgeltlich ein Erbbaurecht an einem Grundstück mit aufstehendem Senioren- und Pflegeheim, ist dies keine freigebige Zuwendung und daher nicht gemäß § 3 Nr. 2 GrEStG grunderwerbsteuerfrei.

Rechtsgrundlagen:

GrEStG § 1 Abs. 1 Nr. 1, § 2 Abs. 2 Nr. 1, § 3 Nr. 2;
ErbStG § 1 Abs. 1 Nr. 2, § 7 Abs. 1 Nr. 1; **GG** Art. 20 Abs. 2

Vorinstanz:

Thüringer FG vom 16. Juni 2004 I 1278/01 (EFG 2005, S. 890)

► Sachverhalt:

Der Rat der Stadt A beschloss im Dezember 1991, die "zur kommunalen Zentralverwaltung der Senioren- und Pflegeheime A gehörenden Gebäude und Grundstücke" an freie Träger zu übertragen. In Vollzug dieses Beschlusses übergab er im Januar 1992 "das Senioren- und Pflegeheim in die Rechtsträgerschaft" des Klägers und Revisionsklägers (Kläger), eines Kreisverbandes eines Trägers der freien Wohlfahrtspflege, zur Weiterführung des Heimbetriebes. Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 30. April 1997 bestellte die Stadt dem Kläger ein Erbbaurecht an dem Heimgrundstück für die Dauer von 66 Jahren und einen symbolischen jährlichen Erbbauzins von 1 DM. Dazu hieß es, die Erbbaurechtsbestellung erfolge im Hinblick auf die Gemeinnützigkeit des Klägers unentgeltlich. Der Kläger verpflichtete sich, das Erbbaugrundstück (ausschließlich) für Zwecke eines Senioren- und Pflegeheims zu nutzen und die bestehenden Arbeitsverhältnisse fortzusetzen. Bei Verletzung dieser Verpflichtung ist die Stadt berechtigt, das Erbbaurecht gegen eine Entschädigung nach den Grundsätzen der ungerechtfertigten Bereicherung einzuziehen.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) sieht in der Erbbaurechtsbestellung einen Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG), für den jedoch angesichts des lediglich symbolischen Erbbauzinses eine Gegenleistung fehle. Er veranlasste die gesonderte Feststellung des Grundstückswerts des Erbbaurechts auf den 30. April 1997 gemäß § 148 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 147 des Bewertungsgesetzes (BewG) und setzte die Grunderwerbsteuer auf der Grundlage des dabei festgestellten Werts von 3.766.000 DM durch Bescheid vom 21. Juli 1999 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 01. Oktober 2001 auf 131.810 DM fest.

Die Klage, mit der der Kläger die Aufhebung des Grunderwerbsteuerbescheides verlangt hatte, weil es sich bei dem Erwerbsvorgang um eine Grundstücksschenkung unter Lebenden gehandelt habe, die nach § 3 Nr. 2 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit sei, blieb erfolglos. Das Finanzgericht (FG) verneinte mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2005, S. 890 veröffentlichten Urteil eine Schenkung, weil der Grunderwerb kausal mit dem vom Kläger zugesagten Verhalten, das Heim zu betreiben, verknüpft sei und darin keine Zweckzuwendung gemäß § 8 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) liege. Eine Zweckzuwendung scheide aus, weil die Zuwendung an eine gemeinnützige Einrichtung zur Erfüllung deren eigener Zwecke erfolgt sei.

Mit der Revision rügt der Kläger eine Verletzung des § 3 Nr. 2 GrEStG und des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG sowie mangelnde Sachaufklärung. Einer Schenkung stehe nicht entgegen, dass sie auch im Interesse des Schenkers liege. Er, der Kläger, habe den Willen zur Freigebigkeit gehabt und messe wie das FA dem Erbbauzins von 1 DM lediglich symbolischen Charakter zu. Die vom FG angenommene Verknüpfung der Erbbaurechtsbestellung mit einem bestimmten Verhalten auf seiner, des Klägers, Seite bestehe nicht. Bei der Verpflichtung zu diesem Verhalten gehe es lediglich um eine eigennützige "Erwerbsausübungsverpflichtung" und damit letztlich um eine "Erhaltungsverpflichtung", weil die Verpflichtung zum Betreiben des Heims bereits bei der Grundstücksübergabe im Januar 1992 übernommen worden sei. Dies habe das FG

allerdings nicht festgestellt; insoweit liege eine mangelnde Sachaufklärung vor. Mit der "Übergabe in die Rechtsträgerschaft" seien die Befugnisse nach § 18 Abs. 1 Satz 1 des Zivilgesetzbuchs der DDR gemeint gewesen, was jedoch zum damaligen Zeitpunkt nicht mehr möglich gewesen sei.

Der Kläger beantragt, die Vorentscheidung sowie den Grunderwerbsteuerbescheid vom 21. Juli 1999 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 1. Oktober 2001 aufzuheben.

Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

► Urteilsbegründung:

Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat im Ergebnis zutreffend entschieden, dass auf die nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 2 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegende Bestellung des Erbbaurechts für die Klägerin die Befreiungsvorschrift des § 3 Nr. 2 GrEStG nicht anzuwenden ist.

1. Nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gilt als Schenkung unter Lebenden (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat bereits durch Urteil vom 01. Dezember 2004 II R 46/02 (BFHE 208, 426, BStBl II 2005, S. 311) entschieden, dass unentgeltliche Vermögensübertragungen zwischen Trägern öffentlicher Verwaltung nicht unter diese Vorschrift fallen, da sie regelmäßig nicht freigebig erfolgen. Aufgrund der Bindung der vollziehenden Gewalt an Gesetz und Recht (Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes --GG--), 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 steht regelmäßig die Erfüllung der den Trägern öffentlicher Verwaltung obliegenden Aufgaben gegenüber. Nur wenn die übertragende juristische Person des öffentlichen Rechts den Rahmen ihrer Aufgaben eindeutig überschreitet, kommt eine freigebige Zuwendung i.S. von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG in Betracht. Ein Anspruch des begünstigten Verwaltungsträgers auf eine unentgeltliche Vermögensübertragung ist nicht erforderlich, um die Freigebigkeit der Zuwendung auszuschließen. Entscheidend ist nur die Verknüpfung der Vermögensübertragung mit der Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben, die auch im Ermessen der zuwendenden Stelle liegen kann.

2. Mit Urteil vom 29. März 2006 II R 15/04 (zur Veröffentlichung bestimmt) hat der BFH diese Grundsätze auch auf solche unentgeltlichen Vermögensübertragungen erstreckt, bei denen ein Träger öffentlicher Verwaltung --damals ein Landkreis-- Vermögen unentgeltlich auf eine GmbH überträgt, deren alleiniger Gesellschafter er ist. Gegenstand der Übertragung war dabei ein Krankenhaus. Der BFH hat dazu die Ansicht vertreten, erfolge die Vermögensübertragung durch einen Träger der öffentlichen Verwaltung zur Erfüllung seiner öffentlichen Aufgaben, fehle es an der Freigebigkeit der Zuwendung.

3. Die unter 1. wiedergegebenen und unter 2. fortentwickelten Grundsätze für eine unentgeltliche Vermögensübertragung durch einen Träger der öffentlichen Verwaltung gelten ferner auch für unentgeltliche Vermögensübertragungen durch eine kreisfreie Stadt auf einen freien Träger der Wohlfahrtspflege, sofern die Vermögensübertragung durch die kreisfreie Stadt zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben erfolgt. Diese Voraussetzung ist im Streitfall gegeben.

a) Anders als etwa bei Krankenhäusern (vgl. dazu BFH-Urteil vom 22. Februar 2006 II R 15/04, zur Veröffentlichung bestimmt) oder Kindertagesstätten (vgl. dazu BFH-Beschluss vom 26. August 2004 II B 104/03, BFH/NV 2005, S. 57) gibt es keine ausdrückliche (landes-)gesetzliche Aufgabenzuweisung für die Versorgung der Bevölkerung mit Alten- und Pflegeheimen. Die Gemeinden sind aber gemäß Art. 28 Abs. 2 GG im Rahmen ihrer freiwilligen Selbstverwaltungsaufgaben berechtigt, zur Daseinsvorsorge Alten- und Pflegeheime zu betreiben und zu errichten. Ob und inwieweit sie dabei aus Gründen der Subsidiarität gehalten sind, derartige Heime nur dann zu errichten oder zu betreiben, wenn der Bedarf der Bevölkerung an derartigen Heimen nicht durch andere (Kirchen, Wohlfahrtsverbände, Privatpersonen) gedeckt wird, kann auf sich beruhen. § 71 Abs. 1 Nr. 4 der Thüringer Kommunalordnung (ThürKO) schreibt die Beachtung der Subsidiarität allerdings nur für die unternehmerische Betätigung der Gemeinden außerhalb der kommunalen Daseinsvorsorge vor. Jedenfalls handelt die Gemeinde auch dann noch in Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben, wenn sie in einer Phase des Übergangs von einer Zeit, in der es noch nicht ausreichend andere Heimbetreiber gab, zu einer solchen, in der sich ausreichend andere Heimbetreiber finden, diesen den Betrieb derartiger Heime erleichtert oder gar erst ermöglicht, indem sie ihnen die bereits vorhandenen Einrichtungen überlässt. Auch dabei handelt sie noch in Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben, solange sie dafür sorgt, dass die Zweckbindung des übertragenen Vermögens gesichert ist. Diese Voraussetzung ist im Streitfall erfüllt. Eines Rechtsanspruchs auf die Vermögensübertragung bedarf es nicht.

b) Die Erbbaurechtsbestellung ist im Streitfall auch nicht deshalb im Wege einer freigebigen Zuwendung erfolgt, weil die Übergabe des Heims "in die Rechtsträgerschaft" des Klägers im Januar 1992 nicht die gewünschte dingliche Wirkung hatte. Eine weitere Sachaufklärung ist daher insoweit nicht erforderlich. Die im Januar 1992 erfolgte Übergabe ist nicht unter dem Gesichtspunkt des Vorliegens oder Nichtvorliegens einer freigebigen Zuwendung von Bedeutung, sondern lediglich für den Zeitpunkt des Erwerbsvorgangs. Wäre der 1992 erfolgten "Übergabe in die Rechtsträgerschaft" des Klägers bereits dingliche Wirkung zugekommen, wäre bereits damals ein Erwerbsvorgang erfüllt worden und die darauf entfallende Steuer mittlerweile wohl festsetzungsverjährt. Die Tatsache, dass der Übergabe im Jahre 1992 keine dingliche Wirkung zukam und es dazu erst eines neuerlichen Übertragungsvorgangs --diesmal in Form einer Erbbaurechtsbestellung-- bedurfte, ändert aber nichts daran, dass die Erbbaurechtsbestellung zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben erfolgt ist. Dieser Zweck lag bereits der Übertragung im Jahr 1992 zugrunde und setzte sich im letzten Akt zur Erreichung des angestrebten Ziels einer dinglichen Rechtsstellung des Klägers, nämlich in der Bestellung des Erbbaurechts, fort. Unerheblich ist dabei, dass nach dem Vertrag vom 30. April 1997 die Bestellung des Erbbaurechts unentgeltlich erfolgen sollte. Das Vorliegen einer freigebigen Zuwendung i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG beurteilt sich nicht nach der von den Beteiligten gewählten Formulierung (vgl. BFH-Urteil vom 02. März 1994 II R 59/93, BFHE 173, 432, BStBl II 1994, S. 366), sondern nach objektiven schenkungsteuerrechtlichen Maßstäben.

Das FA hat auch gemäß § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 GrEStG die Steuer zutreffend nach dem Grundstückswert des Erbbaurechts bemessen. Es fehlt an einer Gegenleistung i.S. des Abs. 1 der Vorschrift. Der vereinbarte Erbbauzins von jährlich 1 DM ist lediglich symbolischer Natur (vgl. dazu BFH-Urteil vom 07. Dezember 1994 II R 9/92, BFHE 176, 456, BStBl II 1995, S. 268). Das Urteil des BFH vom 06. Dezember 1995 II R 46/93 (BFH/NV 1996, S. 578) steht dem nicht entgegen. Dort ging es darum, ob eine über den symbolischen Erbbauzins von 1 DM hinaus vom Erbbauberechtigten übernommene Restaurierungsverpflichtung als Gegenleistung angesehen werden kann. Diese Verpflichtung unterscheidet sich von derjenigen, die der Kläger im Streitfall eingegangen ist und die ihn zum Betrieb eines Alten- und Pflegeheims verpflichtete, dadurch, dass sie den Erbbauberechtigten zu Aufwendungen für das Gebäude verpflichtete, die über die normale und übliche Erhaltungspflicht hinausgingen und das Gebäude in einen besseren baulichen Zustand als bei Bestellung des Erbbaurechts versetzen sollten. Nach Erlöschen des Erbbaurechts war das Grundstück in diesem verbesserten Zustand dem Grundstückseigentümer zu übergeben. Infolgedessen handelte es sich bei der Restaurierungsverpflichtung nicht um eine lediglich eigennützige Erwerbsverpflichtung.

► Fundstelle:

Bundesfinanzhof (BFH)
Internet-Veröffentlichung vom 05.07.2006