

FG Schleswig-Holstein vom 8. März 2012

(Az.: 3 K 118/11)

„Festsetzung von Grunderwerbsteuer im Zusammenhang mit der Errichtung einer Stiftung des Privatrechts“

Leitsätze:

1. Ein Stiftungsgeschäft zur Errichtung einer Stiftung des Privatrechts, in dem der Stifter die Übertragung des Eigentums an einem Grundstück zusichert, bedarf nicht der notariellen Beurkundung.
2. Die mit der staatlichen Anerkennung einer Stiftung als rechtsfähig entstehende Verpflichtung zur Übereignung eines inländischen Grundstücks gemäß Zusicherung in einem wirksamen Stiftungsgeschäft löst die GrESt -Pflicht aus, nicht erst die nachfolgende Übertragungserklärung und Auflassung.

Gesetzliche Grundlagen:

GrEStG: § 1 Abs. 1 Nr. 1 u. 2, § 14 Nr. 2;

BGB: §80 Abs. 1, § 81 Abs. 1 Satz 1, § 82 Satz 1, § 311 b Abs. 1, § 313 a.F.

Stand des Verfahrens:

Revision eingelegt (Aktenzeichen des BFH: II R 11/12)

▶ Sachverhalt:

Die Beteiligten streiten über eine Festsetzung von Grunderwerbsteuer (GrESt), die im Zusammenhang mit der Errichtung einer Stiftung des Privatrechts steht.

Mit Stiftungsgeschäft vom 5. April 2004 errichteten A und der Förderverein X e. V., vertreten durch seinen Vorsitzenden, als Stifter auf der Grundlage der §§ 80 bis 88 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) und des Stiftungsgesetzes des Landes Schleswig-Holstein die Stiftung des Bürgerlichen Rechts „Stiftung ...“ (Stiftung) mit Sitz in S. Neben Regelungen zum Stiftungszweck, zum Deckungsbetrag für die Betriebskosten, dem Stiftungsvorstand und Stiftungsrat sowie der Auflösung der Stiftung erklärten die Stifter unter Ziff. 2. des schriftlichen Stiftungsgeschäfts:

„Die Stiftung erhält nach Maßgabe der gesetzlichen Bestimmungen folgendes Grundstockvermögen:

a) durch A

...

3. das Eigentum am Grundstück nebst Gebäude, welches A der Stiftung nach Betriebsfertigkeit des Gebäudes im Wege der Zustiftung übertragen wird, im Gesamtwert von rd. ... €

...

b) durch den Förderverein

...”

Auf den Inhalt der Urkunde im Übrigen wird ergänzend Bezug genommen.

Die staatliche Genehmigung der Stiftung durch das Innenministerium des Landes Schleswig-Holstein erfolgte durch Anerkennungsurkunde vom 29. April 2004 (nebst Anerkennungsschreiben vom gleichen Tage).

In dem notariell beurkundeten „Übertragungsvertrag zur Erfüllung eines Stiftungsgeschäftes“ vom 9. Februar 2010 zwischen A und der Stiftung erklärten die Vertragsbeteiligten in § 1 (Vorbemerkung) u. a.:

„(1) Mit Stiftungsgeschäft vom 05.04.2004 hat A zusammen mit dem Förderverein X e. V. die „Stiftung...“ gegründet. ...

(2) Unter Ziffer 2 a) Nr. 3 des Stiftungsgeschäfts hat sich A verpflichtet, das Eigentum am Grundstück und Gebäude der Stiftung nach Betriebsfertigkeit des Gebäudes zu übertragen.“

In § 4 (Überlassung) des notariellen Vertrages erklärte A sodann die Übertragung des „in § 2 bezeichneten Überlassungsgegenstandes auf die Stiftung“ ... „in Erfüllung von Ziff. 2 a) Nr. 3 des Stiftungsgeschäfts.“

In § 13 (Auflassung) erklärten die Vertragsbeteiligten: „A und die Stiftung sind darüber einig, dass das Eigentum an dem in § 2 bezeichneten Überlassungsgegenstand auf die Stif-

tung übergehen soll und bewilligen und beantragen die Eigentumsumschreibung auf diese im Grundbuch”.

Auf den Inhalt des notariellen Vertrages im Übrigen wird ergänzend Bezug genommen. Der Vertrag wurde dem Beklagten durch den beurkundenden Notar mit der Bezeichnung des Rechtsvorgangs als „Übertragung“ angezeigt.

Auf Anforderung durch den Beklagten erließ das Belegeneitsfinanzamt unter dem 9. September 2010 einen Bescheid über die Feststellung des Grundbesitzwertes in Höhe von ... € Unter Zugrundelegung dieses Wertes setzte der Beklagte mit Bescheid 27. September 2010 unter Benennung als Sachverhalt: „Übertragungsvertrages vom 09.02.2010 - Notar ... URNr./Az: ...“ GrESt gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) auf ... €fest. Auf den Inhalt des Bescheides wird ergänzend Bezug genommen.

Hiergegen legte die Klägerin fristgemäß Einspruch ein.

Mit Bescheid vom 17. März 2011 änderte das Belegeneitsfinanzamt - auf Einspruch der Klägerin - die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehende Feststellung des Grundbesitzwertes gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) und stellt den Wert des Grundbesitzes nunmehr mit ... €fest. Der Beklagte änderte daraufhin den GrESt-Bescheid vom 27. September 2010 nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO und setzte die GrESt mit Bescheid vom 30. März 2011 auf ... €fest.

Den Einspruch gegen den - geänderten - GrESt-Bescheid wies der Beklagte mit Bescheid vom 9. Juni 2011 als unbegründet zurück. Auf den Inhalt der Einspruchsentscheidung wird ergänzend Bezug genommen.

Hiergegen hat die Klägerin fristgemäß Klage erhoben.

Sie ist der Auffassung, dass der angegriffene Bescheid schon deshalb rechtswidrig sei, weil er als Besteuerungstatbestand den Grundstücksüberlassungsvertrag vom 09.02.2010 benenne, obgleich der Überlassungsvertrag nicht der Besteuerungsgegenstand sein könne und weil die tatsächliche Grundstücksübertragung (Auflassung) Folgetatbestand im Sinne des § 1 Abs. 6 GrEStG sei und damit allenfalls eine Differenzbesteuerung in Betracht käme. Originärer Besteuerungstatbestand sei „... ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet“ (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG), nämlich das Stiftungsgeschäft vom 02.04.2004, aus dem allein sich der relevante Übertragungsanspruch ergäbe. Mit landesrechtlicher Anerkennung der Stiftung mit Verwaltungsakt vom 29.04.2004 sei nach den Rechtssätzen des § 82 BGB der originäre und unmittelbare Anspruch auf Übertragung des Grundstücks entstanden. Ein Auswahlermessens bei Mehrfachtatbeständen bestehe nicht. Das Gesetz (§ 1 Abs. 1 GrEStG) gebe ausdrücklich die Relevanz der zeitlichen Reihenfolge der Tatbestandsrealisierungen vor. Danach hätte der Tatbestand des Stiftungsgeschäfts Grundlage einer Festsetzung sein müssen. Offensichtlich sei das von dem Beklagten „vergessen“ worden, was nunmehr unzulässig durch Aufgreifen eines Folgetatbestandes „repariert“ werden solle.

Die Besteuerung sei auch materiell-rechtlich nicht begründet. Das Stiftungsgeschäft unterläge § 7 Abs. 1 Nr. 8 des Erbschafts- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) und sei deshalb gemäß § 3 Nr. 2 GrEStG von der Besteuerung nach dem GrEStG ausgenommen. Zu

Unrecht gehe der Beklagte davon aus, dass zunächst die Tatbestandsmerkmale des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG (freigebige Zuwendung unter Lebenden) erfüllt sein müssten, bevor die Tatbestandselemente des § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG (Übergang von Vermögen aufgrund eines Stiftungsgeschäfts unter Lebenden) Relevanz erlangen könne. Dies ergäbe sich weder aus dem Gesetz noch aus richterlicher Auslegung und/oder Rechtsfortbildung, noch aus der Literaturmeinung. Die weite, über den Schenkungsbegriff der §§ 516 ff. BGB hinausgehende Auslegung des Begriffs der „freigebigen Zuwendung“ in § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG habe den Gesetzgeber veranlasst, weitere Tatbestände durch die Nummern 2 - 10 in § 7 Abs. 1 ErbStG einzufügen, da etwa die verpflichtungsinduzierte Ausstattung einer Stiftung mit einem Grundstockvermögen das Gegenteil einer freigebigen Zuwendung zum Gegenstand habe; sie erfolge vielmehr in Erfüllung stiftungsgeschäftlicher Verpflichtung. Der Gesetzgeber habe damit bewusst eine Reihe von Tatbeständen, die auf Verpflichtungen beruhen (§ 7 Abs. 1 Nr. 2 - 10 ErbStG) per Fiktion zur Schenkung erklärt, weil diesen Tatbeständen eben keine Schenkungsmerkmale (Bereicherungswille, Unentgeltlichkeit) kumulativ immanent seien. § 7 ErbStG erfasse jegliche Sachverhalte gegenleistungsloser Bereicherung mit oder ohne verpflichtender Grundlage, mit oder ohne Bereicherungswille.

...

Die Klägerin beantragt sinngemäß,

den Grunderwerbsteuer-Bescheid vom 27. September 2010, den Änderungsbescheid vom 30. März 2011 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung vom 9. Juni 2011 aufzuheben.

Der Beklagte beantragt,
die Klage abzuweisen.

Entgegen der Rechtsauffassung der Klägerin setze auch der Tatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG eine Freiwilligkeit der Zuwendung voraus. Dies folge bereits aus der Entstehungsgeschichte der Norm. § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG sei nur deshalb als eigenständiger Schenkungssteuertatbestand geschaffen worden, weil damals nicht geklärt schien, ob die Zuwendung an eine erst noch zu errichtende Stiftung begrifflich eine Schenkung sein könne (Hinweis auf BFH-Urteil vom 9. Dezember 2009, II R 22/08, BFHE 228, 165, BStBl. II 2010, 363).

Der Beklagte tritt im Übrigen dem Vorbringen der Klägerin mit Rechtsausführungen entgegen.

...

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf die vorbereitenden Schriftsätze nebst Anlagen und die beigezogenen Grunderwerbsteuer-Akten Bezug genommen.

► Entscheidungsgründe:

Die zulässige Klage ist begründet.

Der Grunderwerbsteuer-Bescheid vom 27. September 2010, der diesen ändernde Bescheid vom 30. März 2011 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung vom 9. Juni 2011 sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung -FGO-). Der Beklagte hat zu Unrecht den im notariell beurkundeten Übertragungsvertrag vom 9. Februar 2010 enthaltenen Grunderwerbsteuerrechtlichen Erwerbsvorgang des Grundstücks ... der Grunderwerbsteuer-Festsetzung gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG unterworfen.

Nach § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 GrEStG unterliegt ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung eines inländischen Grundstücks begründet, der Grunderwerbsteuer. Rechtsgeschäfte im Sinne des § 1 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 GrEStG sind alle auf Erfüllung des dinglichen Eigentumsübergangs an einem Grundstück im Sinne des § 2 GrEStG abzielenden schuldrechtlichen, die Verpflichtung zur Auflassung (dingliche Einigung gemäß §§ 873, 925 BGB) enthaltenden Kausalgeschäfte (vgl. Hofmann, GrEStG, 8. Aufl., § 1 Rn. 27 m. Rspr.-Nachweisen). § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 GrEStG setzt voraus, dass durch das Rechtsgeschäft ein schuldrechtlicher Anspruch auf Verschaffung des Eigentums an einem Grundstück begründet wird (vgl. Fischer in Boruttau, GrEStG, 17. Aufl., § 1 Rn. 281). Dies liegt nur dann vor, wenn aus dem Vertrag auf die Erklärung der Auflassung geklagt werden kann (vgl. BFH-Urteil vom 22. September 2004, II R 45/02, BFH/NV 2005, 1137 m. w. N.). Kann aus einer Vereinbarung nur auf den Abschluss eines Verpflichtungsgeschäfts geklagt werden, liegt nur ein Vor- bzw. Optionsvertrag vor, der keine Grunderwerbsteuer auslöst (vgl. Hofmann, GrEStG, 8. Aufl., § 1 Rn. 27).

Der der Besteuerung zugrunde gelegte „Übertragungsvertrag zur Erfüllung eines Stiftungsgeschäfts“ ist weder Kaufvertrag noch sonstiges Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung des streitgegenständlichen Grundstücks begründet. Dies folgt schon aus dem Wortlaut des notariellen Vertrages. Bereits in der Bezeichnung des Vertrages wird auf die Erfüllung eines Stiftungsgeschäfts verwiesen. Darüber hinaus enthält § 1 (Vorbemerkung) neben dem Datum (05.04.2004) des Stiftungsgeschäfts und Benennung der Stifter und des Stiftungszwecks die Bezugnahme der Vertragsparteien auf die in dem Stiftungsgeschäft unter Ziff. 2 a) Nr. 3 enthaltene Verpflichtung zur Übertragung des näher bezeichneten Grundstücks auf die Stiftung. In (ausdrücklicher) Erfüllung dieser Verpflichtung erklären A und die Stiftung sodann die Einigung über den Eigentumsübergang und bewilligen und beantragen die Eigentumsumschreibung auf die Stiftung im Grundbuch (§ 4 (Überlassung) und § 13 (Auflassung)). Eine - erstmals - eingegangene Verpflichtung zur Eigentumsübertragung seitens des Stifters und spiegelbildlich der Erwerb eines Übereignungsanspruchs seitens der Stiftung ergibt sich aus dem notariellen Vertrag demgegenüber nicht.

Der notarielle Übertragungsvertrag vom 09.02.2010 unterliegt auch nicht der GrESt nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG.

Nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG unterliegt die Auflassung der Grunderwerbsteuer, wenn kein Rechtsgeschäft vorausgegangen ist, das den Anspruch auf Übereignung begründet. Die Auflassung unterliegt demnach dann nicht der Grunderwerbsteuer, wenn diese nur die Übertragung solcher Grundstücke auf Personen bewirkt, in deren Grunderwerbsteuer-rechtlichen Zurechnungsbereich sie gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG bereits zuvor getreten waren. Dies ist regelmäßig der Fall, wenn durch die Auflassung ein Anspruch auf Eigentumsverschaffung erfüllt wird (BFH-Urteil vom 16. Juni 1999, II R 20/98, BFH/NV 2000, 80).

So liegt es hier. Zwar war durch das Stiftungsgeschäft vom 05.04.2004 A - zunächst - noch nicht zur Eigentumsverschaffung verpflichtet und ergab sich hieraus - zunächst - noch kein entsprechender Anspruch auf Eigentumsverschaffung auf Seiten der Stiftung. Denn die Stiftung war noch nicht entstanden. Gemäß § 80 Abs. 1 BGB ist zur Entstehung einer rechtsfähigen Stiftung außer dem Stiftungsgeschäft die Anerkennung durch die zuständige Behörde des Landes erforderlich, in dem die Stiftung ihren Sitz haben soll, d. h. vorliegend nach § 2 des Stiftungsgesetzes Schleswig-Holstein (StiftG) in der Fassung vom 2. März 2000 (GVObI. S.-H. 2000, 208) des Innenministeriums im Einvernehmen mit dem fachlich zuständigen Ministerium. Diese erfolgte durch Bekanntgabe und Übersendung der Stiftungsurkunde vom 29. April 2004 am 7. Mai 2004. Damit war nicht nur die Stiftung anerkannt und rechtsfähig entstanden, sondern sie erwarb auch zugleich den im Stiftungsgeschäft schriftlich fixierten Anspruch auf Eigentumsübertragung gegenüber dem Stifter, A (vgl. Ellenberger in Palandt, BGB, 71. Aufl. 2012, § 82 Rn. 1). Denn ist die Stiftung als rechtsfähig anerkannt, so wird der Stifter gemäß § 82 Satz 1 BGB verpflichtet, das in dem Stiftungsgeschäft zugesicherte Vermögen auf die Stiftung zu übertragen.

Hieraus erhellt sich auch, dass es sich bei dem schriftlichen Stiftungsgeschäft vom 5. April 2004 nicht lediglich um einen - grunderwerbsteuerlich nicht relevanten - Vor- oder Optionsvertrag handelt. Im Übrigen besteht das Stiftungsgeschäft, auch wenn es mit vertraglichen Abreden verbunden ist, nicht in einen Vertrag, sondern stellt ein einseitiges Rechtsgeschäft dar (Ellenberger in Palandt, BGB, 71. Aufl. 2012, § 80 Rn. 1), bei dem gemäß § 14 Nr. 2 GrEStG mit der staatlichen Genehmigung (Anerkennung) der Stiftung und damit (auch) des Erwerbsvorgangs die GrESt (nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG) entsteht.

Die Besteuerung des Übertragungsvertrages vom 09.02.2010, d. h. der Auflassung, ist auch nicht deshalb rechtmäßig, weil das schuldrechtliche Grundgeschäft, das Stiftungsgeschäft, mangels notarieller Beurkundung unwirksam ist. Denn die - eingehaltene - einfache Schriftlichkeit des Stiftungsgeschäfts ist für dessen Wirksamkeit ausreichend.

Gemäß § 311b Abs. 1 Satz 1 BGB bedarf ein Vertrag, durch den sich der eine Teil verpflichtet, das Eigentum an einem Grundstück zu übertragen oder zu erwerben, der notariellen Beurkundung. Diese für Verträge geschaffene gesetzliche Regelung wendet ein Teil - möglicherweise der überwiegende Teil - der Kommentarliteratur zu dieser Vorschrift analog auch auf einseitige Rechtsgeschäfte und damit auch auf Stiftungsgeschäfte an (vgl. Grüneberg in Palandt, BGB, 71. Aufl. 2012, § 311b Rn 16; Kanzleiter in Münchener Kommentar zum BGB, 5. Aufl., § 311b Rn 24; Wufka in Staudinger, BGB, 2006, § 311b Rn 59; Grziwotz in Erman, BGB, 12. Aufl., § 311b Rn 3), wenngleich dies für letztwillige

Verfügungen nicht gelten soll (Grüneberg in Palandt, BGB, 71. Aufl. 2012, § 311b Rn 16 unter Hinweis auf OGH 1, 166; Kanzleiter in Münchener Kommentar zum BGB, 5. Aufl., § 311b Rn 25 unter Hinweis darauf, dass die Form der Verfügungen von Todes wegen im Erbrecht abschließend geregelt sei).

Demgegenüber wird in der stiftungsrechtlichen Literatur unter Hinweis auf den Wortlaut, wonach das Stiftungsgeschäft unter Lebenden der schriftlichen Form bedarf, und auf die Entstehungsgeschichte des § 81 BGB die einfache Schriftform für ausreichend angesehen, auch wenn mit dem Stiftungsgeschäft die Verpflichtung zur Übertragung von Grundeigentum eingegangen wird (Werner in Ermann, BGB, 13. Aufl. 2011, § 81 Rn 4; Reuter in Münchener Kommentar zum BGB, 5. Aufl., § 81 Rn 1; Hüttemann/Rawert in Staudinger, BGB, 2011, § 81 Rn 15; Steffen in BGB -RGRK, 12. Aufl., § 81 Rn 1; vgl. auch OLG Schleswig, Beschluss vom 01.08.1995, DNotZ 1996, 770 mit ablehnender Anmerkung Wochner; a. A. Ellenberger in Palandt, BGB, 71. Aufl. 2012, § 81 Rn 3). Dieser Auffassung schließt sich der erkennende Senat an.

Der Senat lässt dahin stehen, ob er die Vorschrift des § 311b Abs. 1 Satz 1 BGB grundsätzlich auf einseitige Rechtsgeschäfte analog anwenden würde. Jedenfalls bedarf ein Stiftungsgeschäft nicht der notariellen Beurkundung. Ebenso wie testamentarische Verfügungen über Grundstücke nur der Form letztwilliger Verfügungen bedürfen, wonach eine eigenhändig geschriebene und unterschriebene Erklärung ausreichend ist (§ 2247 Abs. 1 BGB), genügt bei Grundstücksübertragungen in dem einseitigen Stiftungsgeschäft die in § 81 Abs. 1 Satz 1 BGB geforderte Schriftform (Werner in Ermann, BGB, 13. Aufl. 2011, § 81 Rn 4). Während in den ersten Entwürfen des BGB gerichtliche oder notarielle Beurkundung für das Stiftungsgeschäft gefordert worden war, erachtete man in der Reichstagskommission dagegen die Schriftform als genügend, weil das Erfordernis der Staatsgenehmigung eine Gewähr für die Unzweifelhaftigkeit und Sicherheit der im Stiftungsgeschäft enthaltenen Willenserklärungen biete und die zuständige Behörde im Genehmigungsverfahren notfalls auf eine bessere Abfassung bzw. Klarstellung des Stiftungsgeschäfts drängen werde (vgl. Nachweise bei Hüttemann/Rawert in Staudinger, BGB, 2011, § 81 Rn 14). Auch wenn diese von der stiftungsrechtlichen Literatur weitestgehend übernommene Begründung (so auch OLG Schleswig, Beschluss vom 01.08.1995, DNotZ 1996, 770) aus heutiger Sicht aufgrund der eingeschränkten Prüfungstätigkeit der Anerkennungsbehörde und auch der - darüber hinaus gehenden - Pflicht des Notars zur Beratung und unparteiischen Betreuung deutlicher Kritik unterworfen ist und einem Teil der Literatur nicht (mehr) ausreichend tragfähig erscheint (z. B. ausdrücklich ablehnend: Wochner, Anmerkung zum Beschluss des OLG Schleswig vom 01.08.1995, DNotZ. 1996, 773), ist der erkennende Senat jedenfalls nicht befugt, sich an die Stelle des Gesetzgebers zu setzen. Dessen im Gesetzeswortlaut und im Sinnzusammenhang objektiver Wille ist maßgebend für die Auslegung einer Gesetzesbestimmung (sog. objektive Theorie, BVerfG-Urteil vom 21. Mai 1952, 2 BvH 2/52, BVerfGE 1, 299).

Nach dem Wortlaut ist die „schriftliche Form“ ausreichend. Eine einschränkende Auslegung, die nicht am Wortlaut der in Betracht kommenden Norm haften bleibt, wäre nur möglich und gerechtfertigt, wenn die Annahme geboten ist, dass der Gesetzgeber unter Berücksichtigung der seiner Norm zugrundeliegenden Werturteile bestimmte, von ihm nicht

vorausgesehene besondere Tatbestände vernünftigerweise abweichend von dem vorliegenden Wortlaut geregelt haben würde. Nur eine solche an Normsinn und Normzweck ausgerichtete einschränkende Auslegung hält sich in den Grenzen, die dem Richter bei Auslegung und Anwendung von Gesetzen zwingend gezogen sind. Nur wenn die Berücksichtigung des einer Vorschrift zugrundeliegenden Rechtsgedankens eine einschränkende Auslegung des bloßen Wortsinns einer Vorschrift gebietet, ist ein Abweichen von dem buchstäblichen Sinn des Ausdrucks vertretbar (BGH-Urteil vom 23. Mai 1951, II ZR 71/50, BGHZ 2, 176 m. w. N.). Dass der Gesetzgeber angesichts der seinerzeit geführten Diskussion darüber, ob das Stiftungsgeschäft (grundsätzlich) der notariellen Beurkundung bedürfe, den Fall des Versprechens einer Grundstücksübertragung im Stiftungsgeschäft nicht vorhergesehen haben sollte, erscheint dem erkennenden Senat sehr fernliegend. Anhaltspunkte dafür, dass der Gesetzgeber diese Tatbestände ferner im Sinne der Notwendigkeit einer notariellen Beurkundung geregelt hätte, so dass nunmehr eine - vom Wortlaut - abweichende Auslegung nicht nur naheliegend, sondern geboten wäre und damit erst zulässig wird, ergeben sich aus der Entstehungsgeschichte der Gesetzesnorm ebenfalls nicht. Die im Bericht der Reichstagskommission enthaltene Auffassung der Kommission zur Form des Stiftungsgeschäfts ist zwar nicht bindend, verdeutlicht aber den Gesetzeszweck und ist daher grundsätzlich zu befolgen (vgl. Sprau in Palandt, BGB, 71. Aufl. 2012, Einleitung vor § 1 Rn 45). Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass aus der Sicht des historischen Gesetzgebers einseitige, zur Übertragung von Grundstückseigentum verpflichtende Rechtsgeschäfte nicht der Beurkundung bedurften, sondern nur Verträge (§ 313 Satz 1 BGB a. F.). Grund für den Gesetzgeber, die Vorschrift des § 81 Abs. 1 BGB a. F. einzuschränken auf Stiftungserrichtungen ohne Verpflichtung zur Grundbesitzübergabe bestand daher nicht bzw. hätte, sofern der Gesetzgeber die unterschiedlichen Fallgestaltungen nicht gesehen haben sollte, nicht bestanden. Eine vom Wortlaut abweichende Auslegung der Vorschrift verbietet sich danach.

Hinzu kommt zum einen, dass mit Inkrafttreten des Gesetzes zur Modernisierung des Schuldrechts vom 26.11.2001 (BGBl. I 3138) am 01.01.2002 § 313 BGB a. F. wortgleich in § 311b Abs. 1 BGB n. F. übernommen worden ist. Der Gesetzgeber hat auch diese umfangreiche Schuldrechtsmodernisierung nicht zum Anlass genommen, die Vorschrift auch auf einseitige Rechtsgeschäfte auszudehnen. Der Gesetzgeber geht folglich weiterhin davon aus, dass lediglich Verträge mit der Verpflichtung zur Übertragung von Grundstückseigentum der notariellen Beurkundung bedürfen. Ob angesichts dessen weiterhin die Annahme einer planwidrigen Lücke im Gesetz und analoge Anwendung der Vorschrift auf einseitige Rechtsgeschäfte zu rechtfertigen ist, bedarf hier jedoch keiner Entscheidung.

Zum anderen ist auch zu berücksichtigen, dass im Rahmen der Reformdiskussion zum BGB in den Jahren nach 1960 die Einführung der notariellen Beurkundung eines Stiftungsgeschäfts (erneut) gefordert worden ist (vgl. Nachweise bei Hüttmann/Rawer in Staudinger, BGB, 2011, § 81 Rn 14). Auch der spätere Gesetzentwurf von Bündnis 90/Die Grünen vom 01.12.1997 (BT-Drs. 13/9320, Artikel 1 § 83) wie auch der Gesetzentwurf der FDP-Fraktion vom 28.1.1999 (BT-Drs. 14/336, Artikel 1 § 80) sahen die notarielle Beurkundung des Stiftungsgeschäfts vor. Der Modernisierungsgesetzgeber hat sich jedoch - wie der ursprüngliche Gesetzgeber - gegen eine Beurkundungspflicht entschieden (vgl. die Be-

gründung zum Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Stiftungsrechts vom 11. April 2002, BT-Drs. 14/8765). Dies mag man rechtspolitisch bedauern, ist aber de lege lata (auch vom Gericht) zu akzeptieren mit der Folge, dass der gesetzgeberischen Wertung des § 81 Abs. 1 Satz 1 BGB der Vorrang vor der allenfalls analog heranzuziehenden Formvorschrift des § 311b Abs. 1 BGB einzuräumen ist (vgl. Hüttemann/Rawert in Staudinger, BGB, 2011, § 81 Rn. 14 und 15).

Der von dem Beklagten für die Besteuerung herangezogene Übertragungsvertrag vom 09.02.2010 kann auch nicht zur Begründung der angegriffenen Verwaltungsakte durch das - wirksame - Stiftungsgeschäft ersetzt werden. Denn die Angabe des der Besteuerung unterworfenen Sachverhaltes ist bei der Grunderwerbsteuer (wie im Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht) Regelungsinhalt des Verwaltungsaktes i. S. d. § 119 Abs. 1 AO (vgl. BFH-Urteil vom 6. Juni 2007, II R 17/06, BFHE 217, 398, BStBl. II 2008, 46 m. w. N. zur inhaltlichen Bestimmtheit eines Schenkungssteuerbescheides). Das Gebot inhaltlicher Bestimmtheit von Steuerbescheiden (§ 119, § 157 AO) gebietet, dass der Regelungsinhalt aus dem Verwaltungsakt eindeutig und exakt entnommen werden kann. Das Erfordernis inhaltlicher Bestimmtheit des Steuerbescheids soll u. a. sicherstellen, dass für den Betroffenen erkennbar ist, welcher Sachverhalt besteuert wird und damit Entstehen der Steuerschuld, ggf. Eingreifen von Steuerbefreiung und Steuervergünstigung sowie Verjährung ohne weiteres festzustellen sind (vgl. BFH-Beschluss vom 5. November 1992, II B 19/92, BFH/NV 1993, 623 unter Hinweis auf BFH-Urteil vom 17. September 1986, II R 62/84, BFH/NV 1987, 738, m. w. N.).

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO und die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit wegen der Kosten auf den §§ 151 Abs. 1 und Abs. 3, 155 FGO i.V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung (ZPO).

Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO).