

FAMILIENSTIFTUNG

Familienstiftungen gegen Finanzverwaltung: 2:0 vor der Verlängerung

von RA Berthold Theuffel-Werhahn, Leiter des Bereichs Stiftungsberatung,
PricewaterhouseCoopers AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Im ersten Halbjahr 2014 ergingen zwei wichtige und für Familienstiftungen erfreuliche Entscheidungen von Finanzgerichten, die sich mit (ausländischen) Familienstiftungen und ihren insbesondere erbschaft- und schenkungsteuerrechtlichen Implikationen beschäftigten. Im folgenden Beitrag stellen wir zunächst die Entscheidung des FG Düsseldorf vom 2.4.14 vor (4 K 3718/12 Erb, EFG 14, 855, Abruf-Nr. 142217). In der nächsten Ausgabe folgt dann die Entscheidung des FG Hessen vom 10.2.14 (1 V 2602/13).

1. Familienstiftungen versus Finanzverwaltung

Familienstiftungen erfreuen sich trotz der Ersatzerbschaftsteuer ungebrochener Popularität. Andererseits, insbesondere wenn es sich um im Ausland errichtete Stiftungen handelt – häufig, um die Ersatzerbschaftsteuer zu vermeiden – begegnet die Finanzverwaltung ihnen zumindest mit einer gewissen Skepsis (oder besonderem „fiskalischen Interesse“). Leider werden, wie die beiden Entscheidungen offenbaren, grundlegende Strukturprinzipien des Stiftungszivil- und des Erbschafts- bzw. Schenkungsteuerrechts dabei verkannt, obgleich auch die Finanzverwaltung an Gesetz und Recht gebunden ist (Art. 20 Abs. 3 GG). Erfreulich ist, dass die Finanzgerichte die notwendige und rechtsstaatlich gebotene Korrektur vornehmen.

2. Der Fall des FG Düsseldorf

Der bis zu seinem Tod im Juli 2009 seit mehr als fünf Jahren im EU-Ausland lebende Großvater des im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen Klägers errichtete eine Familienstiftung mit Sitz in Liechtenstein. Verwalter der Stiftung war ein Unternehmen in Liechtenstein. Hinsichtlich der Stiftungsbegünstigung wurde in den Statuten der Familienstiftung aus dem Jahr 2006 geregelt, dass der Begünstigte der Stiftung und der Inhalt der Begünstigung erstmals von der Stifterin und in der Folge vom Stiftungsrat bestimmt würden, die nähere Regelung in einem Beistatut erfolge. Der Großvater selbst war Erstbegünstigter.

Zu den Stiftungsbegünstigten wurde im Beistatut bestimmt, dass nach dem Tod des Erstbegünstigten sein Enkel, der Kläger, Zweitbegünstigter zu einer Quote von 25 % sein solle. Der Umfang der Begünstigung wurde wie folgt geregelt: „Das Total der Begünstigung des Erstbegünstigten umfasst das gesamte Stiftungsvermögen, die Erträge hieraus sowie das allfällige Liquidationsergebnis, wobei die nachfolgenden Besonderheiten gelten. Der Umfang der Begünstigung der Begünstigten sowie deren allfälligen Nachkommen beschränkt sich jedoch auf eine jährliche Ausschüttung von insgesamt 500.000 EUR.“

FG nehmen
rechtsstaatliche
Korrekturen vor

Großvater errichtet
Familienstiftung
in Liechtenstein

Nach Tod
des Großvaters
wurde Enkel zu 25 %
Zweitbegünstigter

Schließlich bestimmte das Beistatut, dass zu Lebzeiten des Erstbegünstigten – des Großvaters des Klägers – der Stiftungsrat mit dessen Zustimmung dieses Beistatut jederzeit ganz oder teilweise aufheben, abändern oder ergänzen könne, mit dem Tod des Erstbegünstigten dieses Beistatut in der dann gültigen Form unwiderruflich werde. Ein sogenannter Mandatsvertrag, der dem Stifter besonders ausgeprägte Weisungsrechte gegenüber dem Stiftungsrat oder sonstigen Organen zugewiesen hätte, existierte nicht.

Ein Mandatsvertrag existiert nicht

Das Finanzamt setzte gegenüber dem Kläger im Hinblick auf dessen Zweitbegünstigung nach dem Tod des Stifters Erbschaftsteuer von knapp 400.000 EUR fest. Dabei nahm es einen Erwerb aufgrund eines Vertrags zugunsten Dritter von rund 2 Mio. EUR an. Es führte zur Begründung aus, dass die vom Stifter im Zusammenhang mit der Errichtung der Stiftung vorgenommenen Rechtsgeschäfte jedenfalls eine einem Vertrag zugunsten Dritter vergleichbare Rechtslage schafften. Der Erwerb sei unmittelbar vom Stifter und nicht von der Stiftung erfolgt. Wie bei Lebensversicherungsverträgen würden die Grundlagen der Begünstigung auch in dem zu entscheidenden Sachverhalt bereits zu Lebzeiten des Stifters geschaffen. Schließlich komme es nicht zu einer etwaigen Doppelbelastung mit Einkommen- und Erbschaftsteuer.

Finanzamt ging von Erwerb aufgrund Vertrags zugunsten Dritter aus

3. Die Entscheidung des FG Düsseldorf

Nach erfolglosem Einspruchsverfahren gab das FG Düsseldorf der Klage des begünstigten Enkels des Stifters gegen den Erbschaftsteuerbescheid statt, ließ aber die Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zu.

3.1 Kein Vertrag zugunsten Dritter

Das FG entschied, dass ein Erwerb von Todes wegen nach dem Stifter nicht angenommen werden kann, weil der vom Finanzamt angewandte Tatbestand des § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG nicht einschlägig ist. Danach gilt als Erwerb von Todes wegen jeder Vermögensvorteil, der aufgrund eines vom Erblasser geschlossenen Vertrags bei dessen Tode von einem Dritten unmittelbar erworben wird. Voraussetzung ist insbesondere das Vorliegen eines Vertrags, des Deckungsverhältnisses. Das betrifft das Verhältnis zwischen Versprechendem (Vertragspartner) und Versprechensempfänger (Erblasser).

Erforderlich ist das Vorliegen eines Vertrags

Einen solchen Vertrag sah das FG Düsseldorf in dem zu entscheidenden Sachverhalt als nicht gegeben an: Denn bei den Statuten der Familienstiftung aus dem Jahr 2006 sowie dem Beistatut aus dem Jahr 2007, welche die Zweitbegünstigung des Enkels bestimmen, handelt es sich um keine Verträge i.S. des § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG. Das ergibt sich zum einen aus einer am Zivilrecht orientierten Auslegung des Vertragsbegriffs: Der in §§ 145 ff. des BGB geregelte Vertrag setzt als zweiseitiges Rechtsgeschäft zwei übereinstimmende Willenserklärungen in Form von Angebot und Annahme voraus. Demgegenüber wird eine Stiftung im deutschen Recht nicht durch einen Vertrag errichtet.

Stiftung wird durch einseitige Willenserklärung errichtet

3.2 Eigenart der Stiftung

Für die Entstehung einer Stiftung gemäß § 80 Abs. 1 BGB ist unter anderem das Stiftungsgeschäft erforderlich, durch welches die Stiftung nach § 81 Abs. 1 S. 3 BGB eine Satzung erhalten muss und welche auch die Verfassung

bestimmt. Bei dem Stiftungsgeschäft handelt es sich um ein einseitiges Rechtsgeschäft, eine einseitige, nicht empfangsbedürftige Willenserklärung. Von den anderen juristischen Personen des Privatrechts unterscheidet sich die Stiftung nämlich gerade durch ihre nicht verbandsmäßige Struktur, sie verfügt über keine Mitglieder bzw. Gesellschafter, sondern nur gegebenenfalls über Destinatäre. Sie ist eine mit Rechtsfähigkeit ausgestattete, nicht verbandsmäßig organisierte Einrichtung, die einen vom Stifter bestimmten Zweck mithilfe eines dazu gewidmeten Vermögens dauernd fördern soll.

3.3 Für eine ausländische Stiftung gilt nichts anderes

Dem entspricht auch die Rechtslage bei liechtensteinischen Stiftungen. Denn diese ist in ihrer Funktion und Ausgestaltung einer deutschen Stiftung vergleichbar. Das ergibt sich für die Errichtung einer Stiftung auch derzeit aus den Bestimmungen des geltenden Personen- und Gesellschaftsrechts Liechtensteins, wonach eine Stiftung als rechtlich und wirtschaftlich verselbstständigtes Zweckvermögen durch einseitige Willenserklärung des Stifters errichtet wird. Dabei legt der Stifter den Stiftungszweck und die Begünstigten fest, und zwar in der Stiftungsurkunde (Statut) oder der Stiftungszusatzurkunde (Beistatut). Danach ist kein Vertrag gegeben. Denn das Statut ist im Rahmen des Stiftungsgeschäfts als einseitiges Rechtsgeschäft verfasst worden. Gleiches muss auch für das erst später verfasste Beistatut gelten, welches das Statut lediglich ergänzt und dessen Rechtscharakter teilt.

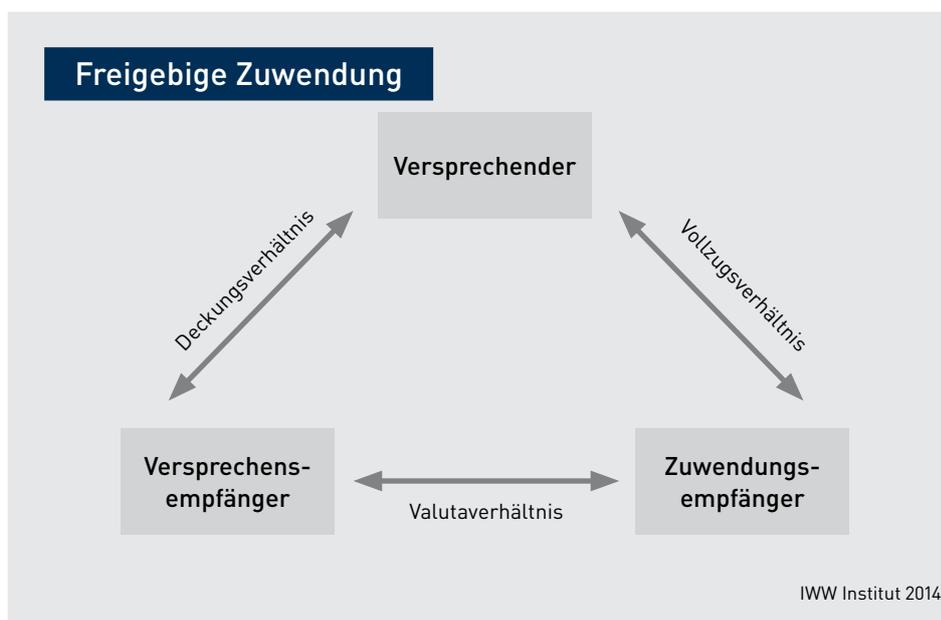
3.4 Keine freigebige Zuwendung im Valutaverhältnis

Auch die weitere Voraussetzung des § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG ist vorliegend nicht gegeben. Danach müssen im Valutaverhältnis zwischen Versprechensempfänger (Erblasser) und Erwerber (Dritten) alle subjektiven und objektiven Merkmale einer freigebigen Zuwendung vorliegen. Die Bereicherung des Dritten muss auf einer Entreicherung des Versprechensempfängers beruhen, die Bereicherung des Begünstigten aus dem Vermögen des Erblassers stammen.

Stiftungen haben keine Verbandsstrukturen

Liechtensteiner Stiftung mit deutscher Stiftung vergleichbar

Ent- und Bereicherung müssen im direkten Verhältnis erfolgen



Das ist hier aber nicht der Fall. Denn aus der Systematik der Stiftungsbesteuerung im ErbStG ergibt sich, dass erbschaftsteuerlich kein Anspruch des Stifters gegenüber der Stiftung als Erstbegünstigten aus dessen Vermögen auf den Zweitbegünstigten übergehen und der Besteuerung zugrunde gelegt werden kann. Aus den Regelungen der §§ 3 Abs. 2 Nr. 1 und 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG ist ersichtlich, dass bei Errichtung einer Stiftung erbschaft- und schenkungsteuerrechtlich Vermögen auf diese als selbstständigen Rechtsträger übergeht. Dabei geht der Gesetzgeber davon aus, dass dieses Vermögen in der Stiftung gegebenenfalls über Generationen hinweg gebunden bleibt. Das Vermögen könne über mehrere Generationen hinweg vererbt werden, ohne dass Erbschaftsteuer gezahlt werden müsse.

Um das in Familienstiftungen gebundene Vermögen aber einmal im Generationenwechsel der Erbschaftsteuer zu unterwerfen, hat der Gesetzgeber mit § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG den Tatbestand einer Ersatzerbschaftsteuer geschaffen. Dieses Tatbestands hätte es nicht bedurft, wenn die gerade familienstiftungstypische Regelung einer Zweitbegünstigung nach dem Tod des Erstbegünstigten unter § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG zu subsumieren gewesen wäre. Hiervon ging bei Schaffung des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG auch der Gesetzgeber aus, indem er ausdrücklich erwähnt, dass bei einer Stiftung bisher nur das Stiftungsgeschäft der Erbschaft- und Schenkungsteuer unterliege, während eine Nachfolge in der Person des Begünstigten nicht zur Erbschaftsteuerpflicht führe.

3.5 Auslandsbezug irrelevant

Schließlich kann es nicht von Bedeutung sein, ob in Fällen mit Auslandsbezug die persönliche Steuerpflicht überhaupt die Möglichkeit der Besteuerung des Stiftungsgeschäfts nach § 3 Abs. 2 Nr. 1 oder § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG eröffnet hat. Denn die Systematik der Tatbestände des § 3 und § 7 ErbStG ist nicht von der Frage der persönlichen Steuerpflicht nach § 2 ErbStG abhängig. Maßgeblich ist allein, dass § 3 Abs. 2 Nr. 1 und § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG, anders als das Finanzamt meint, schon nach ihrem Wortlaut auch auf die Bildung oder Ausstattung einer Vermögensmasse ausländischen Rechts, deren Zweck auf die Bindung von Vermögen gerichtet ist, Anwendung finden. Daher ist das Vermögen des Stifters schon zur Zeit der Errichtung der Familienstiftung auf diese als selbstständigen Rechtsträger übergegangen.

3.6 Keine Besonderheiten des Einzelfalls

Es sind auch keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich, dass eine Anwendung des § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG oder anderer Tatbestände des § 3 Abs. 1 ErbStG ausnahmsweise deshalb in Betracht kommen könnte, weil nach den Besonderheiten des Einzelfalls das Vermögen erbschaft- und schenkungsteuerrechtlich weiterhin dem Stifter hätte zugerechnet werden müssen. Eine Zurechnung zum Stifter persönlich nach Stiftungerrichtung kann nämlich nur in Betracht kommen, wenn schon das Stiftungsgeschäft im Hinblick auf Zwecke der Steuerhinterziehung zivilrechtlich nicht anerkannt werden kann oder die Stiftung im Hinblick auf tatsächliche und rechtliche Verfügungsbeschränkungen im Verhältnis zum Stifter erbschaft- und schenkungsteuerlich nicht Erwerber des vom Stifter übertragenen Vermögens geworden ist. Hierfür ist vorliegend nichts vorgetragen oder ersichtlich. Insbesondere hatte der Stifter keinen sog. Mandatsvertrag geschlossen.

Vermögen geht auf Stiftung, nicht direkt auf Begünstigten über

Anderenfalls würde die Erbersatzsteuer keinen Sinn machen

Frage der persönlichen Steuerpflicht spielt keine Rolle

Ausnahme: Stiftungsgeschäft war bereits nicht anerkennungsfähig

4. Kommentar

Die Entscheidung verdient im Ergebnis und in der Begründung Zustimmung. Die Chuzpe, mit der das Finanzamt sich die Begründung ergebnisorientiert „zurechtbiegt“ und dabei die Systematik des ErbStG geradezu auf den Kopf stellt, erstaunt.

4.1 BFH gibt Zivilrecht den Vorrang

So betonte der BFH bereits im Zusammenhang mit § 7 Abs. 1 Nr. 8 S. 1 ErbStG die besondere Prävalenz des Zivilrechts für das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht und führt im Urteil vom 9.12.09 (BStBl II 10, 363) aus, dass es bei der Prüfung, wer als Zuwendender und Bedachter an einer freigebigen Zuwendung beteiligt ist, ausschließlich auf die Zivilrechtslage und nicht darauf ankommt, wem nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise Vermögen oder Einkommen zuzurechnen ist. Denn die Schenkungsteuer ist eine Verkehrssteuer. Diese zivilrechtliche Prägung des Schenkungsteuerrechts kommt auch bei der Besteuerung unentgeltlicher Vermögensübertragungen auf eine rechtsfähige Stiftung zum Tragen. Die durch anerkanntes Stiftungsgeschäft errichtete Stiftung ist eine mit eigener Rechtsfähigkeit ausgestattete juristische Person, die eine selbstständige, nicht an Personen gebundene Vermögensmasse mit eigener Vermögenszuständigkeit bildet (§ 80 BGB). Wegen dieser rechtlichen Selbstständigkeit wird mit der Zuwendung das Vermögen der Stiftung und nicht das ihrer Begünstigten vermehrt. In der Zuwendung von Stiftungsvermögen an den Begünstigten liegt sodann ein weiterer Verkehrsakt, der wiederum schenkungsteuerrechtlich (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 und 9 ErbStG) oder ertragsteuerrechtlich (§ 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG) zu würdigen ist.

4.2 BGH hat Rechtsgrund der Zuwendung geklärt

In diesem Zusammenhang sei nochmals auf das Urteil des BGH vom 9.10.09 (NJW 10, 234) hingewiesen. Danach kann der Anspruch eines Destinatärs auf Stiftungsleistungen zum einen unmittelbar durch die Stiftungssatzung, zum anderen durch die einseitige Zuerkennung durch ein Stiftungsorgan begründet werden, sofern dies dem in der Satzung niedergelegten Willen des Stifters entspricht und die satzungsmäßigen Voraussetzungen erfüllt sind. Dabei handelt es sich auch nicht um eine Schenkung oder ein formbedürftiges Schenkungsversprechen, wenn diese Zuwendung unentgeltlich erfolgt. Rechtsgrund für derartige Zuwendungen ist vielmehr der Stiftungszweck selbst. Wenn aber die Ausschüttung an den Stifter/Destinatär schon zivilrechtlich keine Schenkung darstellt, kann für die Festlegung von Begünstigungen von weiteren Familienangehörigen als Destinatäre in der Satzung bzw. – bei ausländischen Stiftungen – in den Statuten oder Beistatuten nach (nicht nur) hier vertretener Auffassung nichts anderes gelten.

4.3 Korrektur der Entscheidung des FG Bremen

Mit dieser Entscheidung stellt das FG Düsseldorf die Rechtssicherheit wieder her, an der das FG Bremen zuvor gerüttelt hatte (16.6.10, 1 K 18/10 (5), EFG 10, 1801). Danach sollte die anteilige Auskehrung des Vermögens einer liechtensteinischen Stiftung an den Nachbegünstigten als steuerlicher Erwerb i.S. des § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG anzusehen sein. Dies jedenfalls, wenn die in Zusammenhang mit der Einrichtung der Stiftung vorgenommenen Rechtsge-

Stiftung ist eigene
Rechtspersönlichkeit,
die über eigenes
Vermögen verfügt

Rechtsgrund der
Zuwendung ist allein
der Stiftungszweck

FG Bremen nahm
einen steuerlichen
Erwerb an

schäfte, die eine einem Vertrag i.S. des § 3 Abs. 1 Nr. 4 EStG entsprechende Rechtslage bewirkten, die Stiftung bis zum Tod des Stifters zur Herausgabe des Vermögens an den Stifter und danach an die Nachbegünstigten verpflichten. Mit der Folge, dass die Nachbegünstigten und nicht die Erben einen Rechtsanspruch auf Leistungen aus dem Stiftungsvermögen haben. Diese Entscheidung des FG Bremen nahm das Finanzamt des Stifterenkels vermutlich zum Anlass für sein Vorgehen. Die Sachverhalte beider Entscheidungen unterschieden sich zumindest in zwei Punkten:

- Beim FG Bremen traten die Abkömmlinge des Stifters nach dessen Ableben in alle Rechte am Stiftungsvermögen und dessen Ertrag ein, während sich beim FG Düsseldorf der Umfang der Begünstigung auf eine betragsmäßig pro Jahr begrenzte Ausschüttung beschränkte.
- Zwischen dem Stifter und der Person, die das Amt des Stiftungsrats ausübte, bestand ein sogenannter Mandatsvertrag, aufgrund dessen sich der Stiftungsrat zur Übernahme des Mandats verpflichtete und dazu, es treuhänderisch für den Stifter und ausschließlich nach dessen Instruktionen auszuüben. (Hinweis: Deswegen wird das Fehlen des Mandatsvertrags in der Entscheidung des FG Düsseldorf ausdrücklich festgestellt.)

Die Entscheidung des FG Bremen wurde zu Recht aus mehreren Gründen kritisiert und ist – trotz der Unterschiede in beiden Sachverhalten – kein geeigneter Gradmesser für derartige Stiftungskonstellationen:

- Der eindeutige Wortlaut des § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG auf den das FG Bremen die Steuerpflicht stützt, steht bereits der Anwendung dieser Vorschrift auf Stiftungskonstellationen entgegen: „eines vom Erblasser geschlossenen Vertrags“. Denn ein Vertrag ist qua Definition auf eine Interessenverfolgung in zwei- oder mehrseitigen Verhältnissen angelegt und setzt daher zwei übereinstimmende Willenserklärungen voraus (§§ 145 ff. BGB). Entgegen FG Bremen wird § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG daher nicht durch ein- oder zweiseitige Rechtsgeschäfte privatrechtlichen oder öffentlich-rechtlichen Charakters erfüllt, sondern ausschließlich durch zweiseitige Rechtsgeschäfte.
- Die Entscheidung des FG Bremen ist auch deshalb falsch, weil das Hinzutreten des Mandatsvertrags keine andere Beurteilung rechtfertigt. Denn, worauf Büch (ZEV 11, 152, auch Piltz, ZEV 11, 236), bereits zutreffend hinwies, zeitigt der Mandatsvertrag keine Wirkungen, die zu einem Deckungsverhältnis zwischen Stifter und Stiftung führen, denn der Mandatsvertrag ist eine bloße Abrede zwischen Stifter und aktuellem Stiftungsrat und eben gerade kein Vertrag mit der Stiftung. Es stellt sich die Frage, ob das FG Bremen genauso entschieden hätte, wenn – was häufig vorkommt – der Stifter selbst, solange er lebt, das Amt des Stiftungsvorstands allein ausübt. In dem Fall existierte kein Mandatsvertrag (wozu auch?). Die Kontrolle über das Stiftungsvermögen könnte durch den Stifter aber in noch größerem Umfang stattfinden als über einen vom Stifter aufgrund des Mandatsvertrags „kontrollierten“ Dritten. Bei dieser Konstellation (Personenidentität von Stifter und Stiftungsrat/-vorstand) käme man außerhalb Bremens auch nicht auf die Idee, die Destinatärssetzung als Vertrag zugunsten Dritter zu werten.

Unterschiedliche Rechtspositionen der Begünstigten

Im Fall des FG Bremen gab es einen Mandatsvertrag

Vertrag bleibt Vertrag und ist von seinen Voraussetzungen her eindeutig definiert

Bestehen eines Mandatsvertrags ändert nichts an der Rechtslage