

Verfahrensgang

FG Niedersachsen, Urt. vom 29.06.2022 – 3 K 87/21, [IPRspr 2022-261](#)

Rechtsgebiete

Juristische Personen und Gesellschaften → Gesellschaftsstatut, insbesondere Rechts- und Parteifähigkeit
Allgemeine Lehren → Ermittlung, Anwendung und Revisionsfähigkeit ausländischen Rechts

Leitsatz

Hat eine im Ausland (hier: Schweiz) rechtsfähige Familienstiftung ihre Geschäftsleitung im Inland, so unterliegt sie der Erbschaftsteuerpflicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG. [LS von der Redaktion neu gefasst]

Rechtsnormen

BGB §§ 80 ff.

ErbStG § 1; ErbStG § 2; ErbStG § 3; ErbStG § 7; ErbStG § 9; ErbStG § 20

ZGB (Schweiz) Art. 52; ZGB (Schweiz) Art. 87; ZGB (Schweiz) Art. 88; ZGB (Schweiz) Art. 335;

ZGB (Schweiz) Art. 355

Sachverhalt

Streitig ist, ob der Beklagte gegenüber der Klägerin zu Recht Ersatzerbschaftsteuer festgesetzt hat. Die Klägerin ist eine in der Schweiz gegründete Stiftung. Sie wurde 1959 durch notarielle Urkunde errichtet. Aus der notariellen Urkunde ergibt sich, dass die Stiftung als Familienstiftung im Sinne des schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB) errichtet werden sollte. Ihr Zweck ist die Bestreitung von Kosten der Erziehung, Ausstattung, Unterstützung oder ähnlicher Bedürfnisse der in Art. 5 der Satzung bezeichneten Abkömmlinge der Stifterin (Art. 2 der Satzung). Sitz der Stiftung ist in der Schweiz. Die Klägerin wird gem. Art. 7 der Satzung durch die Mitglieder des Stiftungsrates vertreten. Sämtliche Mitglieder des Stiftungsrates seit Gründung der Klägerin waren in Deutschland ansässig und haben aus Deutschland heraus gehandelt. Zunächst wurde das Vermögen aufgrund eines Gestionsvertrages mit einer Schweizer Treuhandgesellschaft von dieser auf Weisung des Stiftungsrates verwaltet. Noch weit vor dem Besteuerungszeitpunkt übernahm der Stiftungsrat die Verwaltung selbst. Auch die Konten der Klägerin werden in Deutschland geführt. In der Schweiz existiert seitdem nur noch ein Zustellbevollmächtigter. Zwischen den Abkömmlingen der Stifterin kam es zum Streit. In dessen Verlauf klagte im Jahr 1997 eine Tochter der Stifterin vor dem Kantonsgericht auf Feststellung der Nichtigkeit der Stiftung. Mit Entscheidung vom 23.3.2000 entschied das Kantonsgericht, dass die Stiftung ex tunc für nichtig erklärt werde. Das Urteil erwuchs nicht in Rechtskraft, da sich die Beteiligten des Verfahrens in der Berufungsinstanz außergerichtlich einigten und die Klägerin die Klage zurückzog. In der Folge verzichtete die klagende Tochter der Stifterin auf ihre Destinatärsstellung. Die Klägerin teilte dem Beklagten mit Schriftsatz vom 20.4.2020 mit, dass nach ihrer Ansicht keine Anzeigepflicht nach § 30 ErbStG bestehe. Dennoch teilte sie dem Beklagten vorsorglich die gem. § 30 ErbStG für ersatzerbschaftsteuerpflichtige Familienstiftungen vorgesehenen Angaben mit. Der Beklagte teilte der Klägerin mit, dass er sie als rechtsfähige Stiftung i.S.d. Erbschaftsteuergesetzes ansehe und forderte sie zur Abgabe einer Steuererklärung für die Ersatzerbschaftsteuer auf. Dem kam die Klägerin nach.

Der Beklagte setzte gegenüber der Klägerin daraufhin mit Bescheid vom 22.3.2021 fest. Den Grundbesitz setzte er dabei zunächst mit geschätzten Werten an. Gegen diesen Bescheid erhob die Klägerin Sprungklage gem. § 45 FGO. Die Klägerin beantragt, den Erbschaftsteuerbescheid vom 22.3.2021 aufzuheben.

Aus den Entscheidungsgründen:

(Randnummern der IPRspr-Redaktion)

[1] I. Die Klage hat keinen Erfolg ...

[2] Der streitige Bescheid ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten.

[3] 1. ... 2. Der Bescheid ist rechtmäßig.

[4] Zu Recht hat der Beklagte gegenüber der Klägerin Erbschaftsteuer festgesetzt.

[5] a) Nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG unterliegt das Vermögen einer Stiftung, sofern sie wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet ist (Familienstiftung), in Zeitabständen von je 30 Jahren seit dem in § 9 Abs. 1 Nr. 4 bestimmten Zeitpunkt der Erbschaftsteuer ...

[6] b) Nach diesen Grundsätzen handelt es sich bei der Klägerin um eine Familienstiftung, welche auch in persönlicher Hinsicht der Erbschaftsteuerpflicht unterliegt.

[7] aa) Die Klägerin ist eine rechtsfähige Stiftung. Sie wurde nach Schweizer Recht mit Sitz in der Schweiz errichtet und ist dort nach den Regelungen des Schweizer Zivilrechts rechtsfähig.

[8] (1) Nach der deutschen Zivilrechtslage ist sie nicht rechtsfähig. Sie ist insbesondere nicht von einer zuständigen Landesbehörde nach den §§ 80 ff. BGB anerkannt worden. Über ihre fehlende zivilrechtliche Rechtsfähigkeit in Deutschland besteht zwischen den Beteiligten auch kein Streit.

[9] (2) § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG beschränkt sich nach Auffassung des Senats nicht auf in Deutschland zivilrechtlich als rechtsfähig anzusehende Stiftungen oder solche, die in einem Mitgliedstaat der EU bzw. des EWR gegründet wurden, sondern umfasst alle Stiftungen weltweit. Aus der Gesetzesbegründung der durch das Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts vom 17. April 1974 (BGBl I 1974, 933) eingefügten Normen der §§ 1 Abs. 1 Nr. 4, 2 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG ergibt sich insoweit lediglich, dass hierdurch eine periodisch wiederkehrende Besteuerung von Familienstiftungen eingeführt werden sollte, um zu verhindern, dass in Familienstiftungen gebundenes Vermögen auf Generationen der Erbschaftsteuer entzogen wird, ohne dass der Gesetzgeber insoweit hinsichtlich weiterer Kriterien des Begriffes der „Familienstiftung“ differenziert hätte (vgl. BT-Drucksache 7/1333, S. 3).

[10] Wie bei Schenkungen unter Lebenden nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 25. Juni 2021 II R 40/18 ([IPRspr 2021-219](#)), BFH/NV 2022, 327) ist auch im Fall von § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG auf der Grundlage des jeweils für die ausländische Vermögensmasse maßgeblichen ausländischen Rechts zu beurteilen, ob es sich um eine rechtsfähige Stiftung handelt. Daran ändert es nichts, dass der Gesetzgeber mit dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 (BGBl I 1999, 402) nur in § 3 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2, § 7 Abs. 1 Nr. 8 Satz 2, § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 und in § 20 Abs. 1 Satz 2 ErbStG die Gleichstellung von nichtrechtsfähigen Vermögensmassen ausländischen Rechts mit den im Inland rechtsfähigen Stiftungen ins Gesetz aufgenommen hat. Für die Familienstiftungen nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG war eine gleichartige Gesetzesänderung nicht nötig, da deren persönliche Steuerpflicht bereits durch § 2 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG hinreichend klar geregelt war. Ob die jeweilige ausländische Familienstiftung letztlich mit Ersatzerbschaftsteuer zu besteuern ist, entscheidet sich nämlich erst auf Ebene der persönlichen Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG. Die in § 2 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG vom Gesetzgeber gewählte Formulierung „die Geschäftsleitung oder den Sitz“ macht deutlich, dass er der persönlichen Steuerpflicht zur Zahlung von Ersatzerbschaftsteuer nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG auch jene Stiftungen unterwerfen wollte, die zwar ihren satzungsgemäßen Sitz im Ausland, ihre Geschäftsleitung jedoch im Inland haben. Auf die fehlende Rechtsfähigkeit der Stiftung in Deutschland wegen ihrer Doppelansässigkeit kommt es daher in dem Fall nicht an.

[11] (3) Die Ermittlung des ausländischen Rechts, dem die Vermögensmasse unterliegt, ist von den jeweiligen Umständen des Einzelfalls unter Berücksichtigung des Vortrags der Beteiligten abhängig (vgl. BFH-Urteile vom 25. Juni 2021 II R 13/19 ([IPRspr 2021-17](#)), BFH/NV 2022, 656 und II R 40/18 ([IPRspr 2021-219](#)), BFH/NV 2022, 327).

[12] (4) Bei der Klägerin handelt es sich um eine in der Schweiz rechtsfähige Stiftung. Dies ergibt sich aus dem Schweizer Privatrecht, nach welchem Familienstiftungen grundsätzlich weitgehend selbstständig errichtet werden können.

[13] Gem. Art. 335 Abs. 1 ZGB kann ein Vermögen mit einer Familie dadurch verbunden werden, dass zur Bestreitung der Kosten der Erziehung, Ausstattung oder Unterstützung von Familienangehörigen oder zu ähnlichen Zwecken eine Familienstiftung nach den Regeln des Personenrechts oder des Erbrechts

errichtet wird. Gem. Art. 52 Abs. 1, 2 ZGB bedarf die Familienstiftung als nicht wirtschaftlichen Zwecken dienender Verein keiner Eintragung in das Handelsregister. Sie unterliegt gem. Art. 87 Abs. 1 ZGB auch keiner Stiftungsaufsicht (vgl. dazu insgesamt auch Jakob, ZEV 2009, 165, 166). Obwohl die Errichtung einer Schweizer Familienstiftung keiner behördlichen oder gerichtlichen Mitwirkung bedarf, kann ihre Aufhebung gem. Art. 88 Abs. 2 ZGB nur durch ein Gericht erfolgen.

[14] Vorliegend genügt die notarielle Gründungsurkunde der Klägerin, in welcher als Zweck die Bestreitung von Kosten der Erziehung, Ausstattung, Unterstützung oder ähnlicher Bedürfnisse von Familienangehörigen der Stiftungsgründerin ausgewiesen ist, den Anforderungen des Art. 355 Abs. 1 ZGB. Sie ist damit wirksam errichtet worden. Die Klägerin hat auch eine eigene Rechtspersönlichkeit. Ihr Vermögen ist ihr nicht nur zur Verwaltung übertragen worden, sondern sie ist zivilrechtlicher Rechtsträger des Vermögens. Dies ergibt sich bereits daraus, dass sie das Vermögen als Erbin übertragen bekommen konnte. Ihre Rechtsfähigkeit in der Schweiz wird durch ihre Parteifähigkeit in dem vor dem Kantonsgericht und der Berufungsinstanz geführten Rechtsstreit bestätigt.

[15] Ihre Aufhebung hingegen ist bislang nicht erfolgt. Daran ändert auch das von der Klägerin vorgelegte Urteil des Kantonsgerichts nichts. Sofern die Klägerin hier vorträgt, dieses Urteil belege ihre fehlende Rechtsfähigkeit in der Schweiz, so folgt das Gericht dieser Argumentation nicht. Dieses erstinstanzliche Urteil ist nicht in Rechtskraft erwachsen und entfaltet damit keine Bindungswirkung. Die Klägerin verhält sich zudem widersprüchlich. Sie geht selbst von einer Rechtsfähigkeit in der Schweiz aus, was sich neben dem in der Schweiz bestellten Zustellbevollmächtigten bereits dadurch zeigt, dass sie das Urteil des Kantonsgerichts gerade nicht in Rechtskraft erwachsen lassen wollte. Deswegen hat sie auch die Berufungsinstanz angerufen und sich in dieser mit der (damaligen) Klägerin außergerichtlich geeinigt. Sie hat damit alles Notwendige getan, damit in der Schweiz gerade nicht durch ein Gericht die Aufhebung ihrer Rechtsfähigkeit festgestellt wird.

[16] bb) Die Stiftung wurde ausweislich ihres bereits erwähnten Zwecks im Familieninteresse errichtet.

[17] cc) Sie dient den Familieninteressen auch wesentlich, da die Erträge der Stiftung ausschließlich Familienangehörigen zufließen. Die Bezugsberechtigung der in der Satzung bezeichneten Familienangehörigen prägt daher das Wesen der Klägerin als Familienstiftung.

[18] dd) Auch die persönliche Steuerpflicht der Klägerin nach § 2 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG ist gegeben, da die Klägerin ihre Geschäftsleitung im Inland hat. Geschäftsleitung ist in dem Fall entsprechend der Satzung der Stiftungsrat. Die Stiftungsräte wohnen alle in Deutschland und handeln von Deutschland heraus. Sie verwalten inzwischen das ausschließlich in Deutschland belegene Vermögen der Klägerin selbst.

[19] c) Kein Streit besteht zwischen den Beteiligten über den Zeitpunkt des Entstehens der Ersatzerbschaftsteuer mit Ablauf des 19. Januar 2020 gem. § 9 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG, da erstmals am 19. Januar 1960 Vermögen auf die Klägerin übertragen wurde.

[20] d) Der Beklagte hat den Erbschaftsteuerbescheid schließlich auch zu Recht gegen die Klägerin als Inhaltsadressatin gerichtet. Sie ist nach § 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG Steuerschuldnerin der Ersatzerbschaftsteuer.

[21] II. ...

Fundstellen

Bericht

Kranz, DStRK, 2022, 292

LS und Gründe

EFG, 2022, 1471, mit Anm. Vorbeck

ZEV, 2022, 682, mit Anm. Udvari

DStRE, 2023, 939

Aufsatz

Wachter, A&R, 2023, 17

Werner, IStR, 2023, 154

Permalink

<https://iprspr.mpipriv.de/2022-261>

Lizenz

Copyright (c) 2024 [Max-Planck-Institut für ausländisches und internationales Privatrecht](#)



Dieses Werk steht unter der [Creative Commons Namensnennung 4.0 International Lizenz](#).