

DNotI

Deutsches Notarinstitut

Dokumentnummer: 2r6_07
letzte Aktualisierung: 26.2.2010

BFH, 30.11.2009 - II R 6/07

ErbStG §§ 7 Abs. 1 Nr. 9, 15 Abs. 2 S. 2

Auflösung einer Familienstiftung und Steuerberechnung

1. Die in § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG getroffene Regelung beschränkt sich auf die Berechnung der Steuer für den gesamten Erwerb des Anfallberechtigten.
2. Bei Auflösung einer von mehreren Stiftern errichteten Stiftung ist bei der Steuerberechnung gemäß § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG für die Bestimmung der Steuerklasse auf das jeweilige Verhältnis des Anfallberechtigten zu den Stiftern abzustellen.

Tatbestand

I. Die Eheleute D und B hatten im Jahre 1973 die B-Stiftung errichtet; das der B-Stiftung bei ihrer Errichtung übertragene Vermögen stammte zu 69,1 v.H. von D und zu 30,9 v.H. von B. Der Vorstand der B-Stiftung beschloss am 8. Dezember 1995 deren Auflösung, die am 11. Dezember 1995 von der Bezirksregierung Düsseldorf genehmigt wurde. Erwerber des Stiftungsvermögens waren (als Töchter und Enkelkinder der Stifter) die Klägerin, Revisionsbeklagte und Revisionsklägerin (Klägerin) zu 1. sowie die Kläger und Revisionsbeklagten zu 2. bis 10. (Kläger). Die von der B-Stiftung gehaltenen Beteiligungen wurden mit notariell beurkundetem Vertrag vom 21. Dezember 1995 in eine GbR eingebracht, an der die Kläger entsprechend dem ihnen zustehenden Anteil an dem Vermögen der B-Stiftung beteiligt waren. Für die Klägerin zu 1. war ein Nießbrauchsrecht an der Begünstigung der Kläger zu 3. bis 6. aus der B-Stiftung bestellt, das sich an den Anteilen der Kläger zu 3. bis 6. an der GbR fortsetzte.

Der Beklagte, Revisionskläger und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte gegen die Kläger mit Bescheiden vom 12. September 1996, die im Verlauf des Klageverfahrens durch Bescheide vom 2. Januar 2007 geändert wurden, Schenkungsteuer fest, wobei er bei der Steuerberechnung jeweils einen Erwerb der Kläger von der B-Stiftung zugrunde legte und einen einzigen Freibetrag von 50.000 DM bzw. 90.000 DM gewährte. Dem Begehren der Kläger, das aus der Aufhebung der B-Stiftung erworbene Vermögen für jeden von ihnen jeweils getrennt in Höhe von 69,1 v.H. als von D und in Höhe von 30,9 v.H. als von B stammenden Erwerb zu behandeln und entsprechend der Anzahl der Stifter für jeden Erwerb jeweils zwei persönliche Freibeträge anzusetzen, folgte das FA nicht. Insoweit blieben die Einsprüche erfolglos.

Das Finanzgericht (FG) hat mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2007, 533 veröffentlichten Urteil die gegen die Kläger ergangenen Schenkungsteuerbescheide insoweit aufgehoben, als das FA bei der Steuerberechnung (im Fall der Klägerin zu 1., die die Jahresbesteuerung gemäß § 23 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes --ErbStG-- beantragt hatte, bei der festgesetzten Jahressteuer) jeweils einen einheitlichen Erwerb von der B-Stiftung zugrunde gelegt und den jeweiligen Anteil am Gesamtvermögen (im Fall der Klägerin zu 1. den Kapitalwert des Erwerbs sowie den Jahreswert der wiederkehrenden Leistungen) aus der Auflösung der B-Stiftung nicht entsprechend der Herkunft des Stiftungsvermögens zu 69,1 v.H. als von D und zu 30,9 v.H. als von B stammend aufgeteilt hat. Zur Begründung führte das FG aus, gemäß § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG sei ein Erwerb bei Aufhebung einer Stiftung mit einer Mehrzahl von Stiftern für die Steuerberechnung entsprechend den Anteilen der Stifter an dem der Stiftung übertragenen Vermögen aufzuteilen. Hingegen komme eine Gewährung mehrerer persönlicher Freibeträge nach § 16 ErbStG entsprechend der Anzahl der Stifter nicht in Betracht, weil Zuwendender die Stiftung und die Gewährung des persönlichen Freibetrags nach dem Regelungsgehalt des § 15 Abs. 2 Satz 2 und Abs. 3 ErbStG auf den jeweiligen Erwerb begrenzt sei. Der den Klägern jeweils zustehende persönliche Freibetrag sei entsprechend den Anteilen der Stifter an dem der Stiftung übertragenen Vermögen aufzuteilen und sodann von den entsprechenden Erwerbsanteilen abzuziehen.

Gegen die Vorentscheidung haben sowohl das FA als auch die Klägerin zu 1. Revision eingelegt. Während des Revisionsverfahrens erließ das FA gegen die Klägerin zu 1. nach Rücknahme ihres Antrags auf Jahreswertbesteuerung den geänderten Schenkungsteuerbescheid vom 18. April 2007, mit dem es die Schenkungsteuer auf 1.956.458

EUR festsetzte.

Mit seiner Revision rügt das FA Verletzung des § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG. Diese Vorschrift betreffe nach ihrem Regelungsgehalt ausschließlich die Festlegung der maßgeblichen Steuerklasse und enthalte keine Rechtsgrundlage dafür, den Erwerb der Anfallberechtigten in Fällen der Auflösung einer von mehreren Stiftern errichteten Stiftung in mehrere Einzelschenkungen der Stifter aufzuteilen und damit die Progressionswirkung des § 19 ErbStG teilweise außer Kraft zu setzen.

Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Die Kläger beantragen, die Revision zurückzuweisen.

Die Klägerin zu 1. rügt mit ihrer Revision die Verletzung des § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG insoweit, als das FG für ihren Erwerb die Gewährung von zwei persönlichen Freibeträgen abgelehnt hat. Dem § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG lasse sich nach der Gesetzesbegründung und seiner systematischen Stellung entnehmen, dass der Vermögenserwerb beim Anfallberechtigten als vom Stifter stammend fingiert werde. Seien zwei Stifter vorhanden, seien demgemäß auch zwei Freibeträge zu berücksichtigen.

Die Klägerin zu 1. beantragt, unter Aufhebung der Vorentscheidung den Schenkungsteuerbescheid vom 18. April 2007 dahingehend abzuändern, dass die Steuer unter Berücksichtigung von zwei Erwerben und zwei Freibeträgen herabgesetzt wird.

Das FA beantragt, die Revision der Klägerin zu 1. zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II. A. Revision des FA

1. Die Revision des FA führt, soweit sie die Steuerfestsetzung gegen die Klägerin zu 1. betrifft, schon aus verfahrensrechtlichen Gründen zur Aufhebung des angefochtenen Urteils. Das FG hat über den Schenkungsteuerbescheid vom 2. Januar 2007 entschieden. Da während des Revisionsverfahrens ein Änderungsbescheid ergangen ist, ist das Urteil des FG gegenstandslos geworden (z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 3. August 2005 I R 94/03, BFHE 210, 398, BStBl II 2006, 20; vom 1. Februar 2007 II R 19/05, BFHE 215, 508, BStBl II 2007, 635). Der Senat entscheidet über die Klage der Klägerin zu 1. gegen den gemäß § 121 Satz 1 i.V.m. § 68 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zum Gegenstand des Revisionsverfahrens gewordenen Änderungsbescheid vom 18. April 2007.

2. Auch im Übrigen führt die Revision des FA, soweit sie die Steuerfestsetzungen gegen die Kläger zu 2. bis 10. betrifft, zur Aufhebung der Vorentscheidung und Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Entgegen der Auffassung des FG ist das bei Aufhebung einer Stiftung von den Anfallberechtigten erworbene Vermögen nicht entsprechend den Anteilen

der Stifter an dem der Stiftung übertragenen Vermögen in zwei Erwerbe aufzuteilen.

a) Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 2, § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 ErbStG gilt als Schenkung unter Lebenden, was bei Aufhebung einer Stiftung erworben wird. Zuwendender ist die Stiftung, weil das an die Anfallberechtigten fallende Vermögen zivilrechtlich das Vermögen der Stiftung und nicht das des Stifters ist (BFH-Urteil vom 25. November 1992 II R 77/90, BFHE 169, 518, BStBl II 1993, 238). Der Stifter ist verpflichtet, das in dem Stiftungsgeschäft zugesicherte Vermögen auf die Stiftung zu übertragen (§ 82 Satz 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--).

Dieser Übertragungsakt wird, wie § 88 Satz 1 BGB zeigt, auch nicht durch die Aufhebung der Stiftung rückgängig gemacht. Bis zur Beendigung der Liquidation gilt die Stiftung für die Zwecke der Liquidation als fortbestehend (§ 88 Satz 3 i.V.m. § 49 Abs. 2 BGB).

b) Für die Berechnung der Steuer in den Fällen des § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 ErbStG gilt gemäß § 15 Abs. 2 Satz 2 1. Halbsatz ErbStG hinsichtlich der anzuwendenden Steuerklasse als Schenker der Stifter. Ohne diese Regelung wäre auf den Erwerb der Anfallberechtigten stets die ungünstigste Steuerklasse IV (nach der im Streitfall maßgebenden Rechtslage bis 31. Dezember 1995) bzw. nach der Rechtslage ab 1. Januar 1996 Steuerklasse III (§ 15 Abs. 1 ErbStG) anzuwenden. Dies soll § 15 Abs. 2 Satz 2 1. Halbsatz ErbStG verhindern, indem ausschließlich zum Zweck der Steuerberechnung auf das persönliche Verhältnis des Destinatärs zum Stifter verwiesen wird (BFH-Urteil in BFHE 169, 518, BStBl II 1993, 238). § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG enthält hingegen keine Regelung in Bezug auf den Steuertatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG und trifft insbesondere keine von § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG abweichende Bestimmung über die Person des Zuwendenden (BFH-Urteil in BFHE 169, 518, BStBl II 1993, 238).

c) Der Regelungsinhalt des § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG beschränkt sich auch dann auf die Bestimmung der Steuerklasse für den gesamten Erwerb des Anfallberechtigten, wenn --wie im Streitfall-- eine von mehreren Stiftern errichtete Stiftung aufgelöst wird. Entgegen der vom FG vertretenen Rechtsauffassung ergibt sich aus § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG keine Rechtsgrundlage dafür, für den nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG steuerbaren Erwerb von der Stiftung im Rahmen der Steuerberechnung eine Aufteilung des Erwerbs entsprechend der Herkunft des Stiftungsvermögens von den Stiftern vorzunehmen. Auch bei mehreren Stiftern liegt schenkungsteuerlich nur eine einheitliche Zuwendung der Stiftung --und nicht etwa eine Mehrheit von Zuwendungen entsprechend der Anzahl der Stifter-- vor.

aa) Der Auffassung, § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG fingiere ein anderes Zuwender-Empfänger-Verhältnis und enthalte damit auch eine Neubestimmung der am steuerpflichtigen Vermögensübergang beteiligten Personen (so z.B. Jülicher in Troll/Gebel/ Jülicher, ErbStG, § 15 Rz 120; ähnlich Knobel in Viskorf/ Glier/Hübner/Knobel/Schuck, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 2. Aufl., § 15 ErbStG Rz 53), kann nicht gefolgt werden. § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG betrifft unter Berücksichtigung der Systematik des ErbStG, wie sich aus der Stellung dieser Vorschrift im Abschnitt III des ErbStG ergibt, allein die Berechnung der Steuer und nicht die --in Abschnitt I des ErbStG geregelte-- Steuerpflicht (BFH-Urteil in BFHE 169, 518, BStBl II 1993, 238); von diesem Regelungsgehalt geht ersichtlich auch § 26 ErbStG aus. Ein davon abweichender Regelungswille kann der zu § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG gegebenen Gesetzesbegründung (vgl. BTDrucks VI/3418, S. 69), die ausdrücklich die Vergünstigungswirkung dieser Vorschrift im Hinblick auf die anzuwendende

Steuerklasse bei Auflösung einer Familienstiftung hervorhebt, nicht entnommen werden.

bb) Bei der Berechnung der Schenkungsteuer gemäß § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG ist für die Bestimmung der Steuerklasse auf das jeweilige Verhältnis des Anfallberechtigten zu den Stiftern abzustellen. Dabei können bei mehreren Stiftern entsprechend den persönlichen Verhältnissen der Anfallberechtigten auch unterschiedliche Steuerklassen anzuwenden sein; dies entspricht der Regelung des § 6 Abs. 2 Satz 3 ErbStG (BFH-Urteil in BFHE 169, 518, BStBl II 1993, 238). Ist --wie im Streitfall-- für das Verhältnis der Anfallberechtigten zu den Stiftern jeweils dieselbe Steuerklasse anzuwenden, ist im Rahmen der Steuerberechnung weder der Erwerb noch der persönliche Freibetrag aufzuteilen.

3. Die Sache ist spruchreif. Hinsichtlich der Klägerin zu 1. bedarf es keiner Zurückverweisung nach § 127 FGO, weil sich durch den Änderungsbescheid der Streitstoff nicht verändert hat.

Die gegen alle Kläger ergangenen Steuerfestsetzungen sind, indem das FA der Berechnung der Schenkungsteuer jeweils nur einen Erwerb der Kläger von der B-Stiftung zugrunde gelegt hat, rechtmäßig. Die Steuerfestsetzungen erweisen sich nicht etwa deshalb als zu hoch, weil zugunsten der Kläger der persönliche Freibetrag nach § 16 ErbStG entsprechend der Zahl der Stifter zweifach anzusetzen gewesen wäre. Der Freibetrag wird nach dem Eingangssatz des § 16 Abs. 1 ErbStG jeweils für den "Erwerb" gewährt, wobei die maßgebende Steuerklasse nach § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG zu bestimmen ist. Da im Fall des § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG nur ein einheitlicher Erwerb des Anfallberechtigten von der Stiftung vorliegt, fehlt es an einer Rechtsgrundlage für den mehrfachen Ansatz des persönlichen Freibetrags. Einer ausdrücklichen gesetzlichen Anordnung über den Ansatz nur eines Freibetrags, wie etwa durch § 6 Abs. 2 Sätze 3 bis 5 ErbStG angeordnet, bedurfte es nicht (a.A. Jülicher, in Troll/Gebel/Jülicher, a.a.O., § 15 Rz 120).

B. Revision der Klägerin zu 1.

Die Revision der Klägerin zu 1. ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Dem Begehren, bei der Besteuerung des Erwerbs zwei Freibeträge anzusetzen, kann nicht gefolgt werden. Zur Begründung wird auf die vorstehenden Ausführungen unter A.II.3. verwiesen.