

Doppelbesteuerung von Leistungen liechtensteinischer oder österreichischer Stiftungen an deutsche Begünstigte mit Schenkung- und Einkommensteuer?

Von Prof. Dr. iur. Dr. rer. pol. Olaf Gierhake, LL.M. (International Taxation), LL.M. (Gesellschafts-, Stiftungs- und Trustrecht)
Dipl.-Wirtschaftsingenieur, Dipl.-Betriebswirt (BA), Institut für Vermögensschutz AG, Rapperswil, Schweiz, Lehrbeauftragter
an der Universität Liechtenstein

In jüngster Zeit ist eine Diskussion um eine mögliche Doppelbesteuerung von Leistungen liechtensteinischer Stiftungen an deutsche Begünstigte aufgekommen. Deutsche Finanzverwaltungen vertreten offenbar neuerdings stellenweise¹ die Auffassung, dass von der satzungsmässigen Zweckdefinition gedeckte Stiftungsleistungen, die von ausländischen Stiftungen an inländische Begünstigte ausgekehrt werden, nicht nur – wie bei einer inländischen Familienstiftung – mit Einkommensteuer gem. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG, sondern zusätzlich auch mit einer Schenkungsteuer gem. § 7 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 2. Ts; ErbStG belegt werden müssten. Auch einzelne Finanzgerichte² und der BFH³ haben sich in letzter Zeit mit dieser Fragestellung befasst. Der Beitrag zeigt, dass die Auffassung der Finanzverwaltung aus einer Vielzahl von Gründen unzutreffend ist und die Besteuerung von Ausschüttungen liechtensteinischer Stiftungen an in Deutschland ansässige Begünstigte den gleichen Regeln folgen müssen, wie die Ausschüttungen von deutschen Familienstiftungen.

1. Einleitung

Ausländische Familienstiftungen, insbesondere aus Liechtenstein, aber auch aus Österreich, sind aufgrund ihrer zivilrechtlichen Ausgestaltungsfreiheiten für deutsche,⁴ aber auch für schweizerische⁵ Rechtsanwender für die Organisation der Unternehmens- und Vermögensnachfolge attraktiv geworden.⁶ Ehemals bestehende Bedenken seitens der Finanzverwaltungen hinsichtlich der „Steuerasen“ Liechtenstein und Österreich konnten durch den Abschluss von flächendeckenden modernen Doppelbesteuerungsabkommen mit umfassenden Informationsaustauschklauseln in Steuerfragen ausgeräumt werden.⁷

Die erst jüngst in Deutschland entstandene Diskussion um angeblich bestehende „Rechtsunsicherheiten“ im Zusammenhang mit einer möglichen Doppelbesteuerung von Stiftungsleistungen mit Einkommen- und Schenkungsteuern, die von ausländischen Familienstiftungen an deutsche Begünstigte ausgekehrt werden, behindert stellenweise die der Vollendung des europäischen Binnenmarktes förderliche und auch deswegen politisch gewollte⁸ Nutzung von grenzüberschreitend errichteten Vermögensstrukturen durch deutsche Stifter.

Der vorliegende Aufsatz soll nach einer kurzen Beschreibung des historischen Kontextes der zur Diskussion stehenden Rechtsnormen (Abschnitt 2) den aktuellen Sach- und Diskussionsstand darstellen (Abschnitt 3) und einer kritischen Würdigung (Abschnitt 4) unterziehen. Hierbei erfolgt insbesondere eine in der Literatur bislang – soweit ersichtlich – nicht erfolgte Würdigung der europarechtlichen und staatsvertraglichen Rahmenbedingungen für die Besteuerung von Stiftungsleistungen im Zusammenhang mit den für die deutsche Rechtspraxis primär relevanten Auslandsstiftungsstandorten Liechtenstein und Österreich.

2. Hintergrund

a) Anlass: Position der Finanzverwaltung

Deutsche Finanzverwaltungen vertreten stellenweise⁹ die Auffassung, dass Stiftungsleistungen, die von ausländischen Stiftungen an inländische Begünstigte ausgekehrt werden, nicht

nur – wie bei einer inländischen Familienstiftung – mit Einkommensteuer gem. § 20 Abs. 1 Nr. 9, sondern zusätzlich auch mit einer Erbschaftsteuer gem. § 7 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 2. Ts ErbStG belegt werden müssten.

b) Historischer Hintergrund: Vermeidung von Besteuerungslücken durch Trustgestaltungen

Mit dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.3.1999 wurde die Norm des § 7 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 ErbStG neu in das Erbschaftsteuergesetz eingefügt, die eine Schenkungsteuerpflicht „eines Erwerbes durch Zwischenberechtigte während des Bestehens der (ausländischen) Vermögensmasse“ statuiert.

Nach der Entstehungsgeschichte dieser Rechtsvorschrift sollten mit dem Rechtsbegriff der „Vermögensmasse ausländischen

1) Birnbaum berichtet von Fällen in Nordrhein-Westfalen, vgl. Birnbaum, Doppelbesteuerung von Ausschüttungen liechtensteinischer Stiftungen?, ZEV 2014, S. 484; auch Finanzverwaltungen in Baden Württemberg vertreten offenbar stellenweise diese Position, vgl. FG Baden-Württemberg, Urt. v. 22.4.2015, Az 7 k 2471/12, Rn 12, 13, 31.

2) FG Hessen, AdV-Beschl. vom 10.2.2014 – 1 V 2602/13, FG Baden-Württemberg, Urt. v. 22.4.2015, Az 7 k 2471/12.

3) BFH-Beschl. v. 21.7.2014 – II B 40/14.

4) Vgl. ausführlich Gierhake, Vermögensschutz durch privat- und gemeinnützige Stiftungen, 2014.

5) Vgl. Gierhake, Peter, Einsatzszenarien von liechtensteinischen Stiftungen und stiftungsähnlichen Zweckvermögen unter dem neuen DBA Schweiz-Liechtenstein, SteuerRevue 9/2015.

6) Vgl. Gierhake, Einsatzszenarien österreichischer und liechtensteinischer Stiftungen für Unternehmer und vermögende Privatpersonen in Deutschland, Familienunternehmen und Stiftungen (FuS) 3/2015.

7) Vgl. Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Liechtenstein (2011), Abgeltungssteuerabkommen Österreich-Schweiz (2012), Abgeltungssteuerabkommen Österreich-Liechtenstein (2013), DBA Schweiz-Liechtenstein (2015).

8) Der Abbau von Hemmnissen im grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehr ist das Primärziel des Europäischen Binnenmarktes, das das Kernanliegen der Europäischen Union und des Vertrages über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) bildet; auch die in der vorbergehenden Fussnote angegebenen bilateralen Staatsverträge sollen ausweislich der Präambeln der jeweiligen Verträge zu einer Wohlstandsförderung und einer stärkeren grenzüberschreitenden Wirtschaftsaktivität beitragen, vgl. auch Berberich, Europarechtliche Kapitalverkehrsfreiheit und deutsches Erbschaftsteuerrecht, Bonn 2008, S. 20–21.

9) Birnbaum berichtet von Fällen in Nordrhein-Westfalen, vgl. Birnbaum, Doppelbesteuerung von Ausschüttungen liechtensteinischer Stiftungen?, ZEV 2014, S. 484; auch Finanzverwaltungen in Baden Württemberg vertreten offenbar stellenweise diese Position, vgl. FG Baden-Württemberg, Urt. v. 22.4.2015, Az 7 k 2471/12, Rn 12, 13, 31.

Rechts“ typische und in den anglo-amerikanischen Staaten gebräuchliche Formen des common law trust erfasst werden.¹⁰ Mit der Vorschrift sollte (und konnte später¹¹) verhindert werden, dass durch die Errichtung von sog. „Testamentstrusts“, die nicht auf eine zügige Verteilung des Trustvermögens gerichtet waren, ansonsten erbschaftsteuerpflichtige Erwerbe für längere Zeit aufgeschoben werden konnten. Die Einfügung der Vorschrift diente somit historisch dem Zweck, eine Besteuerungslücke im bis dahin bestehenden Erbschaftsteuerrecht zu füllen.

c) Sachverhaltsmäßige Abgrenzung im Falle von Familienstiftungen

Bei der Errichtung einer steuerrechtlich intransparenten¹² Auslandsstiftung unter Lebenden und auf den Tod und den „Betrieb“ lagen und liegen die Dinge komplett anders, insbesondere lagen und liegen keine Besteuerungslücken im Vergleich zu der Besteuerung einer deutschen Familienstiftung vor.

Wird eine Stiftung unwiderruflich im EU-Ausland (z. B. Österreich) oder EWR-Ausland (z. B. Liechtenstein) errichtet, so wird gleich bei der Errichtung, wie bei einer deutschen Familienstiftung, hinsichtlich der gewidmeten Beträge die Schenkung- bzw. Erbschaftsteuer fällig.¹³

Der BFH hat im Rahmen von Rechtstypenvergleichen mehrfach festgestellt, dass liechtensteinische Stiftungen zivilrechtlich mit deutschen BGB Stiftungen vergleichbar sind.¹⁴ Dies dürfte auch für österreichische Privatstiftungen feststehen. Eine Vergleichbarkeit mit angloamerikanischen Truststrukturen – die mit der damaligen Gesetzesänderung durch § 7 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 ErbStG erfasst werden sollten – besteht nicht: Sowohl österreichische als auch liechtensteinische Stiftungen haben – anders als Trusts – eine Rechtspersönlichkeit.¹⁵ Sie sind – wie deutsche Stiftungen und anders als Trusts – verselbständigte Zweckvermögen ohne Anteilseigner.¹⁶ Es gibt bei Stiftungen – anders als bei Trusts – kein „Billigkeitseigentum“ der Stiftungsbegünstigten am Trustvermögen. Die Rechtsfigur der privatnützigen Auslandsstiftung kontinentaleuropäischer Rechtsordnungen ist damit – anders als der Trust – dem deutschen Rechtssystem nicht „fremd“, sondern wohlbekannt.

Laufende Einkünfte deutscher Familienstiftungen werden nach der Errichtung lediglich auf der Ebene der Stiftung mit Körperschaft- und ggf. Gewerbesteuer, nicht aber auf der Ebene der Stiftungsbegünstigten mit Einkommensteuer belastet.¹⁷ Die deutsche Familienstiftung erzielt damit ohne Weiteres eine körperschaftliche Abschirmwirkung vom Stifter und den Begünstigten der Stiftung.

Damit Gleiches auch für Auslandsstiftungen gilt, müssen bereits heute hohe Anforderungen erfüllt werden. „Standardmäßig“ verweigert § 15 Abs. 1, 4 AStG Auslandsstiftungen und nahezu allen anderen Arten von ausländischen Vermögenmassen die (für deutsche Stiftungen selbstverständliche) steuerrechtliche Abschirmwirkung; stattdessen besteuert der deutsche Fiskus alle Stiftungserträge laufend auf der Ebene der in Deutschland ansässigen Begünstigten. Lediglich für Familienstiftungen in Österreich und Liechtenstein, nicht aber für Familienstiftungen in der Schweiz, kann und muss gem. § 15 Abs. 6 AStG ein Nachweis geführt werden, dass „das Stiftungsvermögen der Verfügungsmacht“ des Stifters und der Begünstigten entzogen wurde, um diese laufende

ertragsteuerliche Hinzurechnung der Stiftungseinkünfte zu den in Deutschland ansässigen Begünstigten zu verhindern. Die zusätzliche Besteuerung der Stiftungserträge im Sitzland der Stiftung bleibt hiervon unberührt; es kommt in diesen Fällen regelmässig zu einer Doppelbesteuerung. Die deutschen Anforderungen für die Erzielung einer „steuerlichen Intransparenz“ sind damit für Stiftungen aus Österreich und Liechtenstein bereits hoch (und deutlich höher als für vergleichbare deutsche Stiftungen), für Stiftungen aus der Schweiz dagegen – sowie für Trusts etwa aus den USA, den Cayman Islands und anderen sog. „Offshore Jurisdiktionen“ – im Ergebnis unerreichbar.

Es besteht weitgehend Einigkeit, dass auf Leistungszahlungen von deutschen Familienstiftungen an deutsche Begünstigte in Deutschland die Abgeltungsteuer, nicht aber Schenkungsteuer fällig wird.¹⁸ Die Schenkungsteuer auf Stiftungsleistungen wird bei deutschen Familienstiftungen aus mehreren – unstrittigen – Gründen nicht fällig: Erstens handelt es sich bei der Stiftungsleistung nicht um eine freigebige Leistung, sondern um eine Leistung, die satzungsmässig der deutschen Stiftung auferlegt wurde. Zweitens ist eine Doppelbelastung einer Stiftungsleistung mit Einkommensteuern und Schenkungsteuern in Deutschland weitgehend unzulässig, wie der BFH in seiner jüngeren Rechtsprechung mehrfach festgestellt hat.¹⁹

Warum diese Argumente des deutschen Steuerrechts für die (Nicht-)Erhebung der deutschen Schenkungsteuer bei einer österreichischen oder liechtensteinischen Stiftung nicht gelten sollten, ist nicht ersichtlich.

Eine Besteuerungslücke oder ein Vollzugsdefizit, auf die § 7 Abs. 1 Nr. 7 S. 2 2. HS ErbSt gerichtet waren, besteht im Falle von Leistungen von Auslandsstiftungen an in Deutschland ansässige Begünstigte nicht.

3. Aktuelle Beschlüsse und Urteile

a) FG Hessen: Beschluss zur Aussetzung der Vollziehung eines Schenkungsteuerbescheids vom 10.2.2014

Im Sachverhalt des genannten Falles geht es um die Belastung einer Ausschüttung einer schweizerischen Stiftung an einen

10) Vgl. BFH-Urt. v. 27.9.2012 II R 45/10, BFHE 238, 540, BStBl II 2013, 84 Rn 13

11) Vgl. BFH v. 27.9.2012 – II R 45/10, BFH/NV 2013, 136.

12) Die ist eine Stiftung, die insbesondere den Nachweis gem. § 15 Abs. 6 AStG bzw. § 39 AO führt, dass das Stiftungsvermögen rechtlich und tatsächlich der Verfügungsmacht des Stifters und der Begünstigten entzogen wurde.

13) Genau genommen besteht an dieser Stelle noch eine unzulässige Diskriminierung im Bereich des sog. Erbschaftsteuerklassenprivilegs des § 15 Abs. 2 ErbStG, das nach dem Gesetzeswortlaut nur deutschen Familienstiftungen zusteht; faktisch zahlt ein deutscher Stifter also bei der Errichtung einer Auslandsstiftung heute also nicht etwa weniger, sondern in wahrscheinlich europarechts- und staatsvertragswidriger Weise häufig sogar mehr Schenkungsteuer, als bei einer vergleichbaren Inlandsstiftung. Vgl. Kellermann, Schmitzer, Europarechtliche Bedenken hinsichtlich der Besteuerung von Familienstiftungen IStR 2005, S. 257.

14) Vgl. BFH v. 25. April 2001 II R 14/98, BFH/NV 2001, 1457; zuletzt zum neuen liechtensteinischen Stiftungsrecht auch Urt. des FG Düsseldorf v. 2.4.2014 – Az. 4 K 3718/12, Tz 9; Zur (Un-)zulässigkeit der „Transparenzfiktion“ liechtensteinischer Stiftungen vgl. auch Jülicher, Die ausländische Familienstiftung des ErbStG im Umbruch, ZErb 2015, 358.

15) § 1 öPSG, Art. 552, § 1 fPGR, § 80 Abs. 1, 2 dBGB.

16) § 1 öPSG, Art. 552 § 1 fPGR § 80 Abs. 1, 2 dBGB.

17) Vgl. Gierhake, Vermögensschutz durch privat- und gemeinnützige Stiftungen, 2014, S. 175–178.

18) Vgl. z. B. Otto, Handbuch der Stiftungspraxis, 2015, S. 244 f, Gierhake, 2014, S. 196 f mwN, auch BFH v. 21.7.2014 – II B 40/14.

19) Vgl. auch nachfolgend Abschnitt 3.4.

deutschen Begünstigten. Die deutsche Finanzverwaltung hat einen Schenkungsteuerbescheid erteilt, gegen den sich die schweizerische Stiftung im Verfahren zur Wehr setzt.

Das Hessische FG hat eine Aussetzung der Vollziehung des Schenkungsteuerbescheids aufgrund erheblicher Zweifel an der Rechtskonformität des Schenkungsteuerbescheids angeordnet.²⁰

Das Finanzgericht neigt im Beschluss dazu, den Begriff der ausländischen Vermögensmasse auch im Falle einer schweizerischen privatnützigen Stiftung für anwendbar zu halten,²¹ äußert aber ernstliche Zweifel an der Anwendbarkeit des Begriffes des „Zwischenberechtigten“ im Falle einer schweizerischen Stiftung, da dieser Begriff auf Trustkonstellationen gerichtet sei.²² Zudem werden europarechtliche Bedenken in Bezug auf die Kapitalverkehrsfreiheit geäußert, die jedoch nicht näher ausgeführt wurden.

b) BFH: Bestätigung des Beschlusses des FG Hessen zur Aussetzung der Vollziehung eines Schenkungsteuerbescheids vom 21.7.2014

Die Entscheidung des FG Hessen zur Aussetzung der Vollziehung wurde seitens der Finanzverwaltung angefochten, aber durch den BFH bestätigt.²³ Der BFH bestätigt nicht nur die bereits genannten Bedenken des FG, sondern fügt diesen gleich drei zusätzliche Bedenken hinzu:

1. Anders als das FG, bezweifelt der BFH mit Blick auf die tatsächlich erfolgte Abgrenzung zu „Stiftungen“ im Gesetz auch ernstlich, ob ausländische Stiftungen vom Begriff der ausländischen Vermögensmasse überhaupt erfasst sind, weil im Gesetzkontext der Begriff der „ausländischen Vermögensmasse“ eben genau als abgrenzender Begriff zu dem – in § 7 Abs. 1 Nr. 9 S. 1 ErbStG verwendeten – Begriff der „Stiftung“ verwendet wurde.²⁴ Hiernach ist eine Auslandsstiftung eben eher eine „Stiftung“ und keine „ausländische Vermögensmasse“.

2. Es fehle weiterhin „insbesondere insoweit eine gesetzliche Regelung, die – vergleichbar mit der Regelung des § 7 Abs. 1 Nr. 8 S. 2 ErbStG – dem Erwerb durch Zwischenberechtigte während des Bestehens der Vermögensmasse einem entsprechenden Erwerb während des Bestehens einer Stiftung gleichsteht.“²⁵ Eine Leistung einer Stiftung an einen Begünstigten soll also nach Auffassung des BFH eben gerade nicht von der Schenkungsteuer erfasst werden.

3. Weiterhin bestehen zusätzliche ernstliche Zweifel an der Rechtmässigkeit des Schenkungsteuerbescheids aufgrund der Doppelbelastung desselben Rechtsvorgangs mit Einkommen- und Schenkungsteuer.²⁶

Das der BFH lediglich „ernste Zweifel an der Rechtmässigkeit“ des Schenkungsteuerbescheids hegt, und diesen nicht geradewegs als rechtswidrig bezeichnet, liegt mE – angesichts der Fülle der seitens des BFH vorgetragenen Bedenken, bei denen er unaufgefordert zu den Bedenken des FG noch „eigene“ weitere Bedenken hinzufügt, lediglich am verfahrensrechtlichen Hintergrund: Das FG und in der Folge auch der BFH hatte nur über eine Aussetzung der Vollziehung zu entscheiden, hierzu sind „ernsthafte Zweifel an der Rechtmässigkeit des Bescheides“ Voraussetzung, nicht eine Entscheidung in der Sache.

c) FG Baden Württemberg: Urteil vom 22.4.2015

Auch in einem Urteil des FG Baden Württemberg vom 22.4.2015, Az 7 k 2471/12, ging es um die Schenkungsteuerpflicht einer Leistungszahlung einer schweizerischen Familienstiftung an einen deutschen Begünstigten.

Der erkennende Senat bejahte im Ergebnis eine zusätzliche Schenkungsteuerpflicht, weil die im Entscheidungsfall ausgereichte Stiftungsleistung nicht von der Stiftungssatzung gedeckt wurde und, damit eine freigebige und deswegen schenkungsteuerpflichtige Leistung vorlag.

Schweizerischen Stiftungen sind schon zivilrechtlich aufgrund des schweizerischen Verbotes von Familienfideikommissen (Art. 335 Abs. 2 ZGB) keine größeren privatnützigen Ausschüttungen gestattet. Die im Sachverhalt tatsächlich erfolgte Ausschüttung ohne Zweckbindung an Familienangehörige des Stifters in Millionenhöhe wäre damit nicht nur – wie vom Gericht wahrscheinlich zu Recht angenommen wurde – satzungswidrig, sondern war aufgrund des restriktiven Charakters von Art. 335 Abs. 1 ZGB in der Schweiz wahrscheinlich sogar gesetzwidrig.

Dem Urteil könnte man also (bis hierhin) möglicherweise²⁷ noch zustimmen, da auch eine Leistung einer deutschen Familienstiftung als „freigebig“ von der Schenkungsteuer erfasst wird, wenn die Leistungszahlung nicht durch den Zweck der Stiftung und die Satzungsbestimmungen gedeckt ist.²⁸

In weiterer Folge²⁹ führt das Finanzgericht allerdings auch in einem „Obiter Dictum“ aus, dass es auch dann von einer Schenkungsteuerpflicht ausginge, wenn die Leistungszahlung von der Satzung gedeckt gewesen wäre. Es folgt in seiner diesbezüglichen Argumentation weitgehend dem Vortrag der Finanzverwaltung.

Was das Finanzgericht zu einem derartigen Obiter Dictum veranlasst hat, ist unklar. Es ist zudem völlig unverständlich, warum das Finanzgericht die zum Entscheidungszeitpunkt bereits seit mehr als einem Jahr vom FG Hessen exakt für dieses Obiter-Dictum-Szenario vorliegenden und längst vom BFH erweiterten Bedenken (s. o.) nicht berücksichtigt, obwohl es den Vorgang, zumindest bis zum FG-Beschluss, sogar selbst zitiert.³⁰

So geht das Finanzgericht Baden-Württemberg davon aus, dass der Begriff der Vermögensmasse ausländischen Rechts als

20) Vgl. FG Hessen Beschl. vom 10.2.2014 – 1 V 2602/13.

21) Vgl. Birnbaum, Doppelbesteuerung von Ausschüttungen liechtensteinischer Stiftungen?, ZEV 2014, S. 484 f.

22) Vgl. Birnbaum, Doppelbesteuerung von Ausschüttungen liechtensteinischer Stiftungen?, ZEV 2014, S. 485.

23) Vgl. BFH Beschl. v. 21.7.2014 – II B 40/14.

24) Vgl. BFH Beschl. v. 21.7.2014 – II B 40/14, Rn 13.

25) Vgl. BFH Beschl. v. 21.7.2014 – II B 40/14, Rn 13.

26) Vgl. BFH Beschl. v. 21.7.2014 – II B 40/14, Rn 14, 15, 16, vgl. hierzu auch späterer Abschnitt 3.d.

27) Das vom BFH erkannte Problem der Doppelbesteuerung der gleichen Leistung mit Schenkung- und Einkommensteuer (s. hierzu sogleich Abschnitt 3.d) wäre damit freilich noch nicht gelöst.

28) So auch Escher, Schenkungsteuer bei Zuwendungen ausländischer Stiftungen, Handelsblatt Steuerboard v. 2.9.2015.

29) FG Baden Württemberg Urt. v. 22.4.2015, Az 7 k 2471/12, Rn 58 ff.

30) FG Baden Württemberg Urt. v. 22.4.2015, Az 7 k 2471/12, Rn 61.

Oberbegriff auch ausländische Stiftungen als verselbständigte Rechtsträger umfasst.³¹ Eine kritische Würdigung des auch vom BFH angeführten gesetzgeberischen Kontextes, insbesondere die seitens des Gesetzgebers explizit intendierte Abgrenzung zu „Stiftungen“ in S. 1 der gleichen Gesetzesvorschrift, wird gar nicht thematisiert.

Das Problem der Doppelbesteuerung wird vom FG Baden-Württemberg im vorliegenden Einzelfall pauschal negiert, weil es im Entscheidungsfall offenbar zu keiner Einkommensbesteuerung der Stiftungsleistung in Deutschland gekommen sei. Als entscheidungswesentlich im vorliegenden Kontext erachtete das Finanzgericht den Umstand, dass in der Schweiz keine Steuern auf den Vorgang erhoben wurden.³² Dies ist nicht sachgerecht, denn vorliegend geht es um die Frage der grundsätzlichen Zulässigkeit des gleichen wirtschaftlichen Vorgangs mit zwei inländischen Steuern, nämlich mit Einkommen- und Schenkungsteuer, nicht aber um Fragen der Vermeidung der Besteuerung des gleichen wirtschaftlichen Sachverhaltes durch zwei verschiedene Staaten.

Das Gericht erachtet den Zuwendungsempfänger auch als „Zwischenberechtigten“ im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 9 S.2, 2. Hs ErbStG. Es begründet dies mit dem Zweck der Vorschrift, „Gesetzeslücken zu schließen und Vollzugsdefizite beseitigen zu wollen“. Als zu schliessende „Gesetzeslücke“, bzw. „Vollzugsdefizit“ verortet das FG in weiterer Folge den Umstand, dass Inlandsstiftungen – im Gegensatz zur Auslandsstiftung – der Erbersatzsteuer unterliegen würden.³³ Dies ist nicht nachvollziehbar, denn die Nichterhebung der Erbersatzsteuer im Falle einer Auslandsstiftung ist keine „Gesetzeslücke“ oder ein „Vollzugsdefizit“. Vielmehr stellte die – offenbar seitens des FG vermisste – Unterwerfung einer Auslandsstiftung unter eine deutsche Erbersatzsteuer schlicht einen willkürlichen extraterritorialen Besteuerungstatbestand dar, wenn sie denn seitens des deutschen Gesetzgebers verwirklicht würde. Zudem ist die Systematik der Tatbestände des § 7 ErbStG nicht von der Frage der persönlichen Steuerpflicht nach § 2 ErbStG, hier der Erbersatzsteuer gem. § 2 Abs. 1 Nr. 2, abhängig.³⁴

Mit der vorstehenden – falschen – Begründung verneint das FG auch pauschal und unzutreffend³⁵ einen Verstoß gegen die unionsrechtliche Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63 und 65 AEUV mit Drittwirkung für die Schweiz.

Gegen das Urteil des FG Baden-Württemberg wurde inzwischen eine Nichtzulassungsbeschwerde beim BFH erhoben.³⁶

d) BFH-Entscheidungen zur Doppelbesteuerung mit Erbschaft-/Schenkungssteuer und Einkommensteuer

In jüngster Zeit haben sich gleich mehrere BFH-Senate zur Problematik der Doppelbesteuerung des gleichen Sachverhaltes mit Einkommen- und Schenkungssteuer geäußert.³⁷ Wurde in früheren Entscheidungen die genannte Doppelbesteuerung unter Verweis etwa auf „jeweilige Sachgerechtigkeiten“³⁸ oder auf „verschiedene Ebenen“³⁹ noch hingenommen, wendet sich der BFH senatsübergreifend in den Senaten II⁴⁰, VI,⁴¹ VIII⁴² und X⁴³ seit 2011 mit einer Vielzahl von Entscheidungen hiervon ab. Es soll im Ergebnis „zuverlässig vermieden“ werden, „dass ein und derselbe Zufluss sowohl mit Erbschaft- als auch mit Einkommensteuer belastet wird“.⁴⁴

Der BFH versucht im Ergebnis in allen aktuellen Entscheidungen, durch Gesetzesauslegung eine heute als unbotmässig erachtete Doppelbelastung eines einzigen steuerlichen Sachverhaltes mit Einkommen- und Schenkungssteuer abzuwenden. Es ist davon auszugehen, dass der BFH auch in Zukunft in den Entscheidungen seiner neueren Linie folgen wird.

Dies ist im vorliegenden Fall auch unschwer dadurch möglich, dass man die Norm des § 7 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 ErbStG – anders als das offenbar die Finanzverwaltung gerne möchte – restriktiv im Sinne des historischen Gesetzgebers dahingehend auslegt, dass hiermit nur tatsächlich bestehende Gesetzeslücken und/oder Vollzugsdefizite im Sinne einer Missbrauchsvermeidungsvorschrift geschlossen werden sollen.

Vom Bestehen derartiger Gesetzeslücken oder Vollzugsdefizite kann in den Fällen der Auskehrung von satzungsgemässen Stiftungsleistungen von Auslandsstiftungen an Begünstigte im Inland – wie oben unter Abschnitt 2. c) dargelegt – aber keine Rede sein, vielmehr entspricht der ausländische Sachverhalt exakt demjenigen eines Inlandsverhaltes, bei dem nach hM ausschließlich eine Besteuerung mit Einkommensteuer sachgerecht ist.

4. Würdigung

Die Vorschrift des § 7 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 ErbStG ist für den Fall einer von einer liechtensteinischen oder österreichischen Stiftung an einen im Inland ansässigen Begünstigten ausgekehrten Stiftungsleistung, die von der Stiftungssatzung gedeckt ist, aus mehreren Gründen nicht einschlägig.

a) Keine „Ausländische Vermögensmasse“

Die Finanzverwaltung möchte die liechtensteinische und wohl auch die österreichische Stiftung neuerdings unter den Begriff der „ausländischen Vermögensmasse“ fassen und in der Folge Schenkungssteuer erheben.

*Birnbaum*⁴⁵ weist allerdings zu Recht darauf hin, dass die Auslegung des Gesetzeswortlauts des § 7 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 ErbStG nicht allein nach dem isolierten Wortlaut eines Teilsatzes erfolgen darf. Vielmehr sei eine systematische, historische und teleo-

31) FG Baden-Württemberg Urt. v. 22.4.2015, Az 7 k 2471/12, Rn 61

32) FG Baden-Württemberg Urt. v. 22.4.2015, Az 7 k 2471/12, Rn 62

33) FG Baden-Württemberg Urt. v. 22.4.2015, Az 7 k 2471/12, Rn 63, 64

34) So auch FG Düsseldorf Az 4 K 3718/12, Rn 14.

35) Hierzu wird auf Abschnitt 4. c) verwiesen.

36) Diese ist derzeit anhängig beim BFH unter Az II B 41/15.

37) Vgl. hierzu ausführlich Kess, Das Verhältnis der Erbschaft- und Schenkungssteuer zur Einkommensteuer: die aktuelle Rechtsprechung des BFH und ihre möglichen Konsequenzen, ZEV 205 254-260.

38) Zitiert nach Kess, Das Verhältnis der Erbschaft- und Schenkungssteuer zur Einkommensteuer: die aktuelle Rechtsprechung des BFH und ihre möglichen Konsequenzen, ZEV 2015, S. 254 mwN.

39) Zitiert nach Kess, Das Verhältnis der Erbschaft- und Schenkungssteuer zur Einkommensteuer: die aktuelle Rechtsprechung des BFH und ihre möglichen Konsequenzen, ZEV 2015, S. 254 mwN.

40) Vgl. BFH v. 27.8.2014 II R 44/13, BFHE 246, 523, BFH v. 30.1.2013 – II R 6/12, BFHE 240, 178; BFH vom. 21.7.2014 – II B 40/14, ZEV 2014, 504.

41) BFH v. 6.12.2013 – VI B 89/13 BFH/NV 2014, 511.

42) BFH v. 12.9.2011 – VIII B 70/09, ZEV 2012, 58.

43) BFH v. 15.7.2014 – X R 41/12, BFHE 246, 442.

44) So BFH v. 15.7.2014 – X R 41/12, BFHE 246, 442.

45) Vgl. hierzu und im Folgenden: *Birnbaum, Doppelbesteuerung von Ausschüttungen liechtensteinischer Stiftungen*, S. 483.

logische Auslegung geboten, um den wahren Bedeutungsgehalt einer Vorschrift zu erschließen.

Nach systematischer Auslegung seien von der Vorschrift lediglich „ausländische Nicht-Stiftungen“, insbesondere nicht-rechtsfähige Rechtsinstitute, erfasst, weil die Behandlung von „Stiftungen“ ja eben in § 7 Abs. 1 Nr. 9 S. 1 ErbStG explizit von der Behandlung von anderen „ausländischen Vermögensmassen“ abgegrenzt wird.

Auch die Auslegung des historischen Willens des Gesetzgebers käme zum gleichen Ergebnis.

Auch der BFH bestätigt diese Auslegung⁴⁶ und würde im Zweifel – der oben beschriebenen neueren Entscheidungslinie folgend – wohl diejenige Rechtsauslegung vornehmen, die eine Doppelbesteuerung mit Einkommen- und Schenkungsteuer vermeidet;⁴⁷ dies ist diejenige, die eine ausländische Stiftung in § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG unter den Begriff der „Stiftung“ subsumiert und nicht denjenigen der „ausländischen Vermögensmasse“.

b) Kein „Zwischenberechtigter“

Die Finanzverwaltung möchte den Begünstigten einer nicht-deutschen Stiftung neuerdings unter den Begriff des „Zwischenberechtigten“ fassen und in der Folge Schenkungsteuer erheben.

Der BFH hat den Bedeutungsinhalt des Begriffs „Zwischenberechtigter“ allerdings zutreffend wie folgt ermittelt: „alle Personen, die während des Bestehens des Trusts Auszahlungen aus dem Trustvermögen erhalten.“⁴⁸ Von Stiftungen ist hier eben nicht die Rede.

Auch das Hessische FG möchte den Begriff des „Zwischenberechtigten“ der Vorschrift einschränkend auslegen:

„Da der Sinn und Zweck der Neuregelung auch darin bestand, durch die Steuerpflicht der Bildung bzw. Ausstattung und der Auflösung eines Trusts eine steuerliche Gleichstellung mit einer (inländischen) Stiftung zu erreichen, bestehen ernstliche Zweifel, ob der Begriff des Zwischenberechtigten einer ausländischen Stiftung nicht dahingehend einschränkend auszulegen ist, dass Personen, die satzungsgemäß einen Anspruch auf Ausschüttung von Erträgen haben, nicht darunter fallen.“

Gem. BFH fehlt zusätzlich „insbesondere insoweit eine gesetzliche Regelung, die – vergleichbar mit der Regelung des § 7 Abs. 1 Nr. 8 S. 2 ErbStG – dem Erwerb durch Zwischenberechtigte während des Bestehens der Vermögensmasse einem entsprechenden Erwerb während des Bestehens einer Stiftung gleichsteht.“⁴⁹ Eine satzungsmäßige Leistung einer Stiftung an einen Begünstigten soll also nach Auffassung des BFH eben gerade nicht von der Schenkungsteuer erfasst werden.

Es liegen somit klare Indizien dafür vor, dass der BFH § 7 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 2. Hs ErbStG im Falle einer liechtensteinischen oder österreichischen Stiftung nicht für einschlägig hält.

Selbst wenn das aber der Fall wäre, würde er wohl im Zweifel – der oben beschriebenen neueren Entscheidungslinie folgend –

diejenige Rechtsauslegung vornehmen, die eine Doppelbesteuerung mit Einkommen- und Schenkungsteuer vermeidet; dies ist diejenige, die einen Zuwendungsempfänger in § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG unter den Begriff des „Begünstigten“ subsumiert und nicht denjenigen des „Zwischenbegünstigten“.

c) Europarechtswidrigkeit

Österreich ist EU-Mitglied; Liechtenstein ist Vertragsstaat im Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR). Damit gelten für Österreich und Liechtenstein uneingeschränkt die Europäischen Grundfreiheiten, darunter die Kapitalverkehrsfreiheit und die Niederlassungsfreiheit.

Die Besteuerung einer Stiftungsleistung z. B. einer liechtensteinischen, aber auch einer österreichischen Familienstiftung mit Schenkungsteuer gem. § 7 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 ErbStG wäre, wie nachfolgend gezeigt wird, eine europarechtlich unzulässige, nicht rechtfertigungsfähige Diskriminierung im Zusammenhang mit der europäischen Kapitalverkehrsfreiheit. Etwa entgegenstehendes nationales Steuerrecht in Deutschland ist vorliegend aufgrund des Anwendungsvorrangs europäischen Primärrechts (in Bezug auf Liechtenstein Art. 40 EWR-A) unbeachtlich; es hat vorliegend bei der Besteuerung unberücksichtigt zu bleiben.

Gem. Art. 63 AEUV sind Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten. Das Fürstentum Liechtenstein ist Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR), in welchem gem. Art. 40 iVm Anhang XII EWR-Vertrag die innerhalb der EU geltende europäische Grundfreiheit der Kapitalverkehrsfreiheit in entsprechender Weise gilt.⁵⁰ Gem. Art. 40 EWR-Abkommen unterliegt der Kapitalverkehr „in Bezug auf Berechtigte, die in den EG-Mitgliedstaaten oder den EFTA-Staaten ansässig sind, keinen Beschränkungen und keiner Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit oder des Wohnortes der Parteien oder des Anlageortes“. Es wird auf die Durchführungsbestimmungen zu diesem Artikel in Anhang XII des Vertrages verwiesen, in welchem – wie auch im AEUV – die Kapitalverkehrsrichtlinie 88/361/EWG für anwendbar auch im Rahmen des EWR-Abkommens erklärt wird.

Was als Kapitalverkehr iSd Art. 63 AEUV bzw. Art. 40 EWR-Abkommen gilt, lässt sich nach der Rechtsprechung des EuGH aus Anhang I der nicht abschliessenden Nomenklatur von Kapitalverkehrsgeschäften der Kapitalverkehrsrichtlinie 88/361/EWG⁵¹ erkennen.⁵² In dieser Nomenklatur sind sowohl Kapitalverkehr in Form von Einkünften aus Kapitalvermögen⁵³ als auch Kapitalverkehr mit persönlichem Charakter in Form

46) Vgl. BFH Beschl. v. 21.7.2014, II B 40/14, Fussnote 14.

47) Vgl. BFH Beschl. v. 21.7.2014, II B 40/14, Fussnote 15, 16.

48) BFH v. 27.9.2012 – BFH Az IIR4510 II R 45/10, BStBl II 2013, BSTBL Jahrbuch 2013 II Seite 84.

49) Vgl. BFH Beschl. v. 21.7.2014 – II B 40/14, Rn 13.

50) Vgl. zu den Europarechtlichen Rahmenbedingungen im Zusammenhang mit Familienstiftungen im EWR (Liechtenstein) Kinzel, Nachfolgeplanung mit Familienstiftungen: § 15 ASrG zwischen Hindernis und Europarechtswidrigkeit.

51) RL 88/361/EWG v. 8.7.1988, EG AB 1988, L 178, 5 ff.

52) Vgl. EuGH vom 14.12.1995, verb. Rs C-163/94, C-165/94 und C-250/94, Sanz de Lera u. a., Slg. 1995, I-4821, Rn. 34; v. 6.6.2000, C-35/98, Verkooijen, Slg. 2000, I-4071, Rn. 27; vgl. hier und im folgenden auch Kellersmann, Schnüger, Europarechtliche Bedenken hinsichtlich der Besteuerung ausländischer Familienstiftungen, IStR 2005, 253 ff.

53) Vgl. Nomenklatur der RL 88/361/EWG v. 8.7.1988, Anhang 1, unter III.

von Schenkungen (auch zusammen mit Stiftungen) genannt.⁵⁴ Leistungszahlungen von Stiftungen an Begünstigte fallen damit in jedem Falle unter die Nomenklatur der Richtlinie und sind damit Gegenstand des Verbotes von Kapitalverkehrsbeschränkungen zumindest in Bezug auf die Auslandsstiftungsstandorte Liechtenstein und Österreich. Aufgrund der erga omnes Wirkung der Kapitalverkehrsfreiheit in Bezug auf Drittländer gilt dies wohl auch im Hinblick auf den Stiftungsstandort des Drittlandes Schweiz.

Der Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit ist eröffnet, wenn es sich um einen grenzüberschreitenden Sachverhalt handelt. Der vorliegende Kapitalverkehr ist unzweifelhaft grenzüberschreitend, da die im Inland ansässigen Begünstigten Leistungszahlungen von der Auslandsstiftung erhalten.⁵⁵

Die nach Vorstellung der Finanzverwaltung umfassenderen Besteuerungsansprüche des ausländischen Sachverhaltes gegenüber einem vergleichbaren Sachverhalt im Inland (hier ist die Sachlage klar, es wird klarerweise keine Schenkungsteuer erhoben) wirken differenzierend für In- und Ausländer, stellen zweifelsohne eine nachteilige Ungleichbehandlung aufgrund der Staatsangehörigkeit der Stiftung und damit eine verbotene Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit dar.⁵⁶

Die nach der Vorstellung der Finanzverwaltung angestrebte Ungleichbehandlung der grenzüberschreitenden Erbringung von Stiftungsleistungen seitens einer im Fürstentum Liechtenstein ansässigen Familienstiftung mit Begünstigten in Deutschland betrifft einen vergleichbaren Sachverhalt, wie die Erbringung einer Stiftungsleistung seitens einer Familienstiftung im Inland⁵⁷, und stellt deswegen einen unzulässigen Eingriff in die Kapitalverkehrsfreiheit, also eine Diskriminierung, dar.⁵⁸

Die beschriebene Diskriminierung kann auch nicht gerechtfertigt werden, da seitens des EuGH nur einige wenige Gründe als rechtfertigungsfähig anerkannt werden, die allesamt hier nicht vorliegen.⁵⁹

Es sind zunächst keine Gründe des zwingenden Allgemeininteresses ersichtlich.⁶⁰ Liechtensteinische und österreichische Familienstiftungen bieten einen den deutschen Vorschriften entsprechenden Regelungsrahmen, es sind ihnen deswegen auch die gleichen steuerlichen Vergünstigungen wie inländischen Familienstiftungen zu gewähren.

Eine Argumentation, es sei – etwa bei schweizerischen oder liechtensteinischen Familienstiftungen – nicht gewährleistet, dass die steuerlichen Rahmenbedingungen überprüft werden könnten, ist in Bezug auf Liechtenstein seit dem Inkrafttreten des Informationsaustauschabkommens in Steuerfragen (TIEA 2009) nicht mehr aufrechtzuerhalten.⁶¹ Im 2011 abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen zwischen dem Fürstentum Liechtenstein und der Bundesrepublik Deutschland, das Ende 2012 in Kraft getreten ist, ist zudem neben dem Informationsaustausch in Steuerfragen (Art. 26 DBA) auch eine Amtshilfe bei der Zustellung (Art. 27 DBA) und bei der Erhebung von Steuern (Art. 28 DBA) vorgesehen. Auch in Bezug auf die Schweiz ist inzwischen über das aktualisierte DBA ein umfassender Informationsaustausch möglich. In Bezug auf Österreich ist der Informationsaustausch über die EU-Amtshilferichtlinie ohnehin gewährleistet.

Auch der europarechtlich anerkannte Rechtfertigungsgrund des Erhalts der Kohärenz des Steuersystems ist vorliegend nicht einschlägig. Eine Argumentation, nach welcher die Belastung einer Stiftungsleistung einer deutschen Familienstiftung „lediglich“ mit der Einkommensteuer als steuerlicher Vorteil mit einem steuerlichen Nachteil, nämlich der Erbersatzsteuerpflicht gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG der inländischen Familienstiftung korrespondieren könnte, ist vorliegend nach der Rechtsprechung des EuGH⁶² schon deshalb nicht einschlägig, weil die Besteuerung jeweils unterschiedliche Personen trifft (im ersten Falle gem. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG die Begünstigten, im zweiten Falle gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 iVm § 20 Abs. 1 ErbStG die Stiftung).⁶³ Zudem bezieht sich die Besteuerung der beiden Tatbestände nicht auf den gleichen wirtschaftlichen Vorgang, sondern auf völlig unterschiedliche Vorgänge, nämlich im Falle der Stiftungsleistung auf die Ausführung satzungsmässiger Zweckvorgaben und im Falle der Erbersatzsteuer auf einen zeitlich bis zu 30 Jahre später durch den deutschen Fiskus steuerrechtlich fingierten Vermögensübertrag der Stiftung auf sich selbst „wie bei einer Familie mit zwei Kindern, deren Eltern gestorben sind“.⁶⁴ Der Rechtfertigungsgrund der Gewährleistung der Kohärenz des Steuersystems scheidet somit ebenfalls aus.

Die Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung mit dem Argument des Vorteilsausgleichs (Zusätzliche Besteuerung einer Auslandsstiftungsleistung mit Schenkungsteuer, weil die Auslandsstiftung nicht der Erbersatzsteuer unterliegt), wie sie offenbar dem FG Baden-Württemberg in ihrem Obiter Dictum vorschwebte,⁶⁵ ist nach der Rechtsprechung des EuGH⁶⁶ damit gleichfalls ausgeschlossen.⁶⁷

Da keine rechtfertigungsfähigen Gründe für die Diskriminierung bestehen, hat die Diskriminierung gem. Art. 63 AEUV bzw. Art. 40 EWR-A zu unterbleiben.

54) Vgl. Nomenklatur der RL 88/361/EWG v. 8.7.1988, Anhang 1, unter XI B; so auch EuGH v. 23.9.2003, C-452/01, Ospelt, Rn. 39; Thömmes/Stockmann, IStR 1999, 261 (268) mwN.

55) Vgl. Kellersmann/Schnitger, Europarechtliche Bedenken hinsichtlich der Besteuerung ausländischer Familienstiftungen, IStR 2005, 256, dort „Variante 3“.

56) Zum Verbot der Diskriminierung nach der Staatsangehörigkeit im Rahmen der Kapitalverkehrsfreiheit vgl. z. B. Berberich, Europarechtliche Kapitalverkehrsfreiheit und deutsches Erbschaftsteuerrecht, 2008, S. 73.

57) S. oben Abschnitt 2.3.

58) Vgl. Kellersmann/Schnitger, Europarechtliche Bedenken hinsichtlich der Besteuerung ausländischer Familienstiftungen, IStR 2005, 257.

59) Zu möglichen Rechtfertigungsgründen vgl. z. B. Kinzl, Nachfolgeplanung mit Familienstiftungen: § 15 AStG zwischen Hindernis und Europarechtswidrigkeit, IStR 2005, S. 628, 629.

60) So auch Kellersmann/Schnitger, Europarechtliche Bedenken hinsichtlich der Besteuerung ausländischer Familienstiftungen, IStR 2005, 258.

61) Vgl. Kirchhein, Auskunfts-austausch mit Liechtenstein im Kontext des § 15 AStG, IStR 2015, S. 246 ff.

62) Vgl. nur EuGH v. 6.6.2000, C-35/98, Verkooyen, Slg. 2000, I-4071-Nr. 57, 58.

63) Vgl. hierzu auch Berberich, Europarechtliche Kapitalverkehrsfreiheit und deutsches Erbschaftsteuerrecht, Bonn 2008, S. 181, Tz 449.

64) Vgl. SA der GA Kokott v. 18.3.2004, C-319/02, Rs. Manninen, IStR, 2004, 313 ff. Rn 61 m. Anm. Schnitger; Berberich, Europarechtliche Kapitalverkehrsfreiheit und deutsches Erbschaftsteuerrecht, Bonn 2008, S. 181, Tz 450.

65) Vgl. FG Baden-Württemberg Urt. v. 22.4.2015, Az. 7 K 2471/12, Rn 63-65, s. o. Abschnitt 3.3.

66) Vgl. EuGH v. 16.7.1998, C-264/96, ICI, Slg. 1998, I-4695, Rn. 28; v. 12.12.2002, C-385/00, de Groot, IStR 2003, 58 m. Anm. Hahn, Rn 103.

67) Vgl. Thömmes/Stockmann, IStR, 1999, 261 (265, 267, 268).

d) Staatsvertragswidrigkeit in Bezug auf das DBA D-FL

Die Regelung § 7 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 ErbStG verstößt gegen den allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatz und das Diskriminierungsverbot des Art. 24 DBA Deutschland-Liechtenstein, des Art. 24 DBA Deutschland-Österreich und auch des Art. 25 DBA Deutschland-Schweiz. Da Doppelbesteuerungsabkommen als Schrankenrecht etwa bestehende Besteuerungsansprüche der Vertragsstaaten einschränken, sind Höherbesteuerungen aufgrund eines diskriminierenden nationalen Steuerrechts bei Vorliegen einer DBA rechtswidrig.

Die Regelungen des DBA Deutschland-Liechtenstein wurden mit Inkrafttreten des DBA in Deutschland per 19.12.2012 Bestandteil des innerstaatlichen Rechts (Art. 59 Abs. 2 GG) und begrenzen Steueransprüche aus dem innerstaatlichen deutschen Steuerrecht. DBA-Völkerrecht geht nach § 2 AO dem nationalen Recht vor; nach dem Grundsatz *lex posteriori derogat legi priori* verdrängen die DBA Regelungen zudem zumindest im Falle von Liechtenstein aber auch die vorliegend zeitlich früher definierten nationalen Besteuerungsregeln des § 7 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 ErbStG, selbst wenn sie – anders als hier vertreten – im Sinne der deutschen Finanzverwaltung auslegbar wären.

Das DBA gilt gem. Art. 1 DBA D-FL für alle in einem der Vertragsstaaten ansässigen Personen. Die Begünstigten sind annahmegemäß als natürliche Personen mit Wohnsitz in Deutschland ansässig iSd Art. 4 DBA. Eine Familienstiftung liechtensteinischen Rechts ist gem. Art. 3 Abs. 1 lit. e, d ebenfalls Person im Sinne des DBA und aufgrund des Ortes der Geschäftsleitung (vgl. § 10 Abs. 4 der Satzung) auch in Liechtenstein ansässig im Sinne des Art. 4 Abs. 1 DBA.⁶⁸

Art. 24 Abs. 1 des DBA D-FL sieht folgende Regelung vor:

„Staatsangehörige eines Vertragsstaates dürfen im anderen Vertragsstaat keiner Besteuerung oder damit zusammenhängenden Verpflichtung unterworfen werden, die anders oder belastender ist als die Besteuerung und die damit zusammenhängenden Verpflichtungen, denen Staatsangehörige des anderen Staates unter gleichen Verhältnissen, insbesondere hinsichtlich der Ansässigkeit, unterworfen sind oder unterworfen werden können.“

Staatsangehörige sind gem. Art. 3 Abs. 1 lit. j aa DBA D-FL alle Deutschen iSd Grundgesetzes, also auch die Begünstigten der Stiftung. Staatsangehörige sind gem. Art. 3 Abs. 1 lit. j bb DBA D-FL auch alle juristischen Personen, die nach dem Recht des Fürstentums Liechtenstein errichtet worden sind, also auch Familienstiftungen. Das DBA D-FL gilt also für beide an Stiftungsleistungen beteiligten Personen.

Eine Familienstiftung im Fürstentum Liechtenstein ist bekanntlich im Sinne eines Rechtstypenvergleichs mit einer inländischen Familienstiftung im Sinne der §§ 80 ff BGB vergleichbar.⁶⁹

Der einzige vorliegend bestehende Unterschied in den Verhältnissen im Vergleich zur Ausschüttung einer deutschen Familienstiftung,⁷⁰ die Ansässigkeit der Familienstiftung in Liechtenstein, wird in Art. 24 Abs. 1 DBA aber explizit („insbesondere“) als besonders sanktionswürdiges Diskriminierungsmerkmal ausgeschlossen.

Die Regelungen des DBA werden Bestandteil des innerstaatli-

chen Rechts (Art. 59 Abs. 2 GG) und begrenzen Steueransprüche aus dem innerstaatlichen Steuerrecht, hier die Regelung des § 7 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 ErbStG, selbst wenn sie denn einschlägig wären.

Die in Art. 2 DBA D-FL angeführte Gültigkeit für Steuern vom Einkommen und Vermögen (Abs. 1 und 2) sowie die angegebene Liste von Steuerarten, für die das Abkommen „insbesondere“ gilt, stellt vorliegend keine Einschränkung dar, da sich die Begrenzung aus dem allgemeinen steuerrechtlichen Gleichbehandlungsgebots des Art. 24 DBA D-FL ergibt, dass gem. Abs. 6 „ungeachtet des Art. 2 für Steuern jeder Art und Bezeichnung“ gilt. Art. 24 DBA findet nach der deutschen Kommentarliteratur⁷¹ des OECD-Musterabkommens – soweit die Regelung im konkreten DBA, wie vorliegend im Falle des DBA D-FL, enthalten ist – auch im Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuer Anwendung.

Sollte die Finanzverwaltung in diesem Punkt eine abweichende Meinung vertreten und die bestehende Diskriminierung ungeachtet des DBA durchsetzen wollen, wäre neben einer Klage in Deutschland im Falle von Liechtenstein auch die Einleitung eines Verständigungsverfahrens gem. Art. 25 DBA D-FL bei den zuständigen Behörden eine weitere, und deutlich weniger aufwändige, Option.

Für die bestehenden DBA Deutschlands mit den Stiftungsstandorten Österreich und Schweiz gilt weitgehend⁷² Entsprechendes.

e) Widersprüchlichkeit der Argumentation der Finanzverwaltung

Die beschriebene und offenbar zumindest in Nordrhein-Westfalen auch auf Ministeriumsebene vertretene⁷³ Rechtsauffassung ist neu und stellt eine Abwendung von der bisherigen Verwaltungspraxis dar, nach welcher Stiftungsleistungen von Auslandsstiftungen bislang nicht von einer (zusätzlichen) Schenkungsteuer, sondern ausschließlich von der Einkommensteuer erfasst werden.⁷⁴

Dem Autor ist beispielsweise kein Fall bekannt, in welchem im Zusammenhang mit mittlerweile wohl recht zahlreich durchgeführten steuerrechtlichen Nachdeklarationen von in Auslandsstiftungen in der Vergangenheit verwalteten Vermögenswerten neben die Hinzurechnungsbesteuerung gem. § 15 Abs. 1 AStG

68) Vgl. Gierhake, *Ansässigkeiten und Abkommensvorteile liechtensteinischer Stiftungen*, ZErb 2013, S. 189 ff.

69) Vgl. BFH v. 25. April 2001 II R 14/98, BFH/NV 2001, 1457, zuletzt auch FG Düsseldorf v. 2.4.2014 – Az. 4 K 3718/12, Tz 9.

70) S. auch oben Abschnitt 2. c).

71) Vgl. z. B. Rust in Vogell/Lehner, *Doppelbesteuerungsabkommen*, 6. Auflage 2015, OECD-MA Art. 24 Rn 13, 180, 181, 185.

72) Diese DBA sind zum Teil bereits älteren Datums, die Grundsatzregel „*lex posteriori derogat legi priori*“ wäre hier ggf. unter leicht anderen Rahmenbedingungen zu prüfen.

73) Vgl. Birnbaum, *Doppelbesteuerung von Ausschüttungen liechtensteinischer Stiftungen?*, ZEV 2014, S. 484.

74) Vgl. Escher, *Besteuerung von Trust-Ausschüttungen an inländische Begünstigte – Doppelbesteuerung durch Einkommen- und Schenkungsteuer*, Handelsblatt Steuerboard vom 13.3.2013, unter Bezugnahme auf RFH-Urt. v. 8. 3. 1922, StWW 22, Nr. 640; BFH-Urt. v. 12.10.2011 – I R 102/10, BFH/NV 2012 S. 517; dies gilt auch im Falle von Ermessensentscheidungen des zuständigen Stiftungsorgans, vgl. BGH-Urt. v. 7. 10. 2009 – Xa ZR 8/08.

oder gem. 39 AO auch eine schenkungsteuerliche Erfassung konkret ausgereicherter Stiftungsleistungen an den Hinzurechnungsadressaten erfolgt wäre, ohne dass dies von der Finanzverwaltung beanstandet worden wäre. Genau dies wäre aber sachgerecht gewesen, wenn die heute offenbar vertretene Auffassung der Finanzverwaltung in Bezug auf Auslandsstiftungen auch in der Vergangenheit gegolten haben soll, denn die ausensteuerrechtliche Hinzurechnungsbesteuerung umfasst nach

dem insoweit eindeutigen Gesetzeswortlaut des § 15 Abs. 1 S. 2 AStG explizit nicht die Erbschaftsteuer.

Welche Art von Rechtsfortbildung oder welche objektiven Beweggründe die Finanzverwaltung bewegt haben, von ihrer langjährigen Rechtsauffassung und –praxis nunmehr abzuweichen, ist nicht ersichtlich. Das diesbezügliche Verhalten erscheint insoweit widersprüchlich.

Auf einen Blick

Die neuerdings von Teilen der deutschen Finanzverwaltung und eines erstinstanzlichen Gerichts im Rahmen eines obiter dictums vertretene Ansicht, dass satzungsgemäße Leistungen von Stiftungen aus Liechtenstein oder Österreich an in Deutschland ansässige Begünstigte nicht nur der Einkommensteuer, sondern unter Bezugnahme auf § 7 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 2. Ts ErbStG auch zusätzlich der Schenkungsteuer unterworfen werden müssten, ist aus (mindestens) fünf Gründen abwegig.

- Eine Auslandsstiftung ist bei korrekter systematischer und historischer Auslegung von § 7 Abs. 1 ErbStG in Verbindung mit einem mehrfach seitens des BFH bestätigten Rechtstypenvergleichs eine „Stiftung“ im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 9 S. 1 ErbStG und keine „ausländische Vermögensmasse“ im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 ErbStG.
- Der Zuwendungsempfänger einer Stiftungsleistung ist bei korrekter systematischer und historischer Auslegung von § 7 Abs. 1 ErbStG ein Begünstigter einer Stiftung und kein „Zwischenberechtigter“ im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 ErbStG.
- Die Belastung einer Leistung einer Auslandsstiftung mit Schenkungsteuer ist aufgrund eines Verstosses gegen die im Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) bzw. gleichlautend im EWR-Abkommen garantierte Kapitalverkehrsfreiheit europarechtswidrig und

hat zu unterbleiben, da eine vergleichbare Leistung einer deutschen Familienstiftung nicht der Schenkungsteuer unterworfen wird.

- Eine Belastung einer Leistung einer Auslandsstiftung mit Schenkungsteuer verstieße aus dem gleichen Grund gegen den völkerrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatz und das Diskriminierungsverbot der bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen, insbesondere gegen das neue DBA Deutschland-Liechtenstein, das deutlich später in Kraft trat, als die im vorliegenden Kontext inkriminierte Vorschrift des § 7 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 ErbStG.
- Die Argumentation der Finanzverwaltung ist widersprüchlich, da sie – wenn man sie denn beachtete – zu einer nicht begründbaren uneinheitlichen Besteuerung der gleichen Sachverhalte in der Vergangenheit (keine Anwendung von § 7 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 2. Ts ErbStG bei Auslandsstiftungen, z. B. im Nachdeklarationskontext) einerseits und in der Zukunft andererseits führen würde.

Selbst wenn die Erhebung der Schenkungsteuer – entgegen den fünf oben genannten Gründen – rechtlich möglich wäre, ist nach neuerer BFH-Rechtsprechung eine Doppelbesteuerung des gleichen wirtschaftlichen Sachverhaltes mit Einkommensteuer und Schenkungsteuer unzulässig.

Tagungsbericht

18. Deutsches Erbrecht-Symposium

Von Julia Roglmeier, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Erbrecht, Maria Demirci, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Familienrecht, und Bernhard Schmid, Rechtsanwalt und Steuerberater, alle RDS Kanzlei, München

Zum bereits achtzehnten Mal fand am 25. und 26.9.2015 das Deutsche Erbrecht-Symposium der Deutschen Vereinigung für Erbrecht und Vermögensnachfolge e.V. (DVEV) in Heidelberg statt. Auch in diesem Jahr wurde wieder über zwei Tage ein für Erbrechtler/-innen weites und spannendes Spektrum grundlegender Themen wie das Pflichtteilsrecht und die Erbschaftsteuer bis hin zu aktuellen Fragen, etwa zur Europäischen Erbrechtsverordnung, geboten. Nicht zuletzt die Tatsache, dass die Veranstaltung mit etwa 140 Teilnehmern wieder einmal immens nachgefragt war, unterstreicht neben der Qualität der Referenten den Wert des Symposiums. Als kleines aber feines Geschenk – aus Anlass des 20-jährigen Bestehens der DVEV – erhielt jeder Teilnehmer ein Exemplar der neu aufgelegten „Ausgewählten Gesetze zum Erbrecht“ herausgegeben von DVEV und dem zerb verlag.

„Was ist eigentlich, wenn ich als Anwalt mein Honorar nicht bekomme?“ Diese (nicht ganz unwesentliche) Frage warf Michael Rudolf, Vorstand der DVEV, im Rahmen seiner Begrüßung der Teilnehmer zum diesjährigen Symposium auf und kam dabei kurz auf aktuelle Entwicklungen im Bereich von Rechtsschutzversicherungen zu sprechen: Einige Anbieter böten Berufsträgern neuerdings Policen zur Durchsetzung von Honorarforderungen.

Sodann eröffnete Dr. Marc Jülicher mit seinem Vortrag „Aktuelles zur Erbschaftsteuer“ in bekannter stringenter und praxisnaher Manier den fachlichen Teil der Veranstaltung. Dabei stellte er dem Auditorium zunächst das „Tohuwabohu“ bezüglich des Bundes- und des Länderentwurfs zur Reform des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes dar. Erhebliche praktische Probleme bringe dabei die im Rahmen der geplanten Betriebsvermögensprivilegierung beabsichtigte Hauptzweckprüfung