Urteil vom 13. April 2011, II R 45/09

Anfall von Schenkungsteuer bei Übertragung von Vermögen einer rechtsfähigen Stiftung auf eine von ihr gegründete rechtsfähige Stiftung des bürgerlichen Rechts

BFH II. Senat

ErbStG § 7 Abs 1 Nr 8 S 1, ErbStG § 13, ErbStG § 15

vorgehend FG Münster, 03. Juni 2009, Az: 3 K 5275/06 Erb

Leitsätze

Die Übertragung von Vermögen einer rechtsfähigen Stiftung auf eine von ihr gegründete rechtsfähige Stiftung des bürgerlichen Rechts unterliegt unabhängig von den damit verfolgten Zielen und den der neuen Stiftung nach ihrer Satzung obliegenden Aufgaben der Schenkungsteuer, soweit nicht eine Steuerbefreiung eingreift .

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine rechtsfähige Stiftung des bürgerlichen Rechts, die die ... Stiftung (S) durch Stiftungsgeschäft vom ... 2003 errichtet und die zuständige Behörde durch Genehmigung vom ... 2003 gemäß § 80 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) i.V.m. § 2 Abs. 1 des Berliner Stiftungsgesetzes anerkannt hat.

2 Nach der Satzung der von ... errichteten S vom ... 1936 sollten die Erträgnisse aus dem Stiftungsvermögen dazu dienen, die Forschungs- und Prüfungsarbeiten des Stifters und seiner Nachkommen auf dem Gebiet der Technik, insbesondere des Fahr- und Flugwesens, fortzusetzen, die Forschungs- und Prüfungsergebnisse in die Fertigung und ihre Verwendung zu überführen und wirtschaftlich zu sichern sowie den Nachkommen des Stifters Erziehung und Ausbildung zu gewährleisten insbesondere im Hinblick auf eine etwaige spätere Berufstätigkeit im Sinne des Stiftungszwecks. Bestimmungen über die Verwendung des Stiftungsvermögens bei einer Auflösung der Stiftung enthält die Satzung nicht.

3 S brachte die Hauptgeschäftsbereiche eines als Einzelunternehmen geführten Gewerbebetriebs im Jahr 1968 in eine neu gegründete GmbH & Co. KG ein, an der sie sich als einzige Kommanditistin beteiligte. Nachdem es in der Familie des verstorbenen Stifters zwischen den Familienstämmen A und B zu Meinungsverschiedenheiten bezüglich Inhalt und Ausrichtung des Stiftungszwecks und des Stifterwillens und darauf beruhenden jahrzehntelangen Rechtsstreitigkeiten gekommen war, kündigte die S im Jahr 1999 ihre Kommanditbeteiligung an der GmbH & Co. KG. Dies führte zu weiterem Streit.

4 Am 28. August 2003 wurde zwischen A als dem damals amtierenden Vorstand der S und dem Aufsichtsorgan der S einerseits und den Destinatären B und C andererseits eine Vereinbarung zur Auseinandersetzung der Familienstämme nach B auf der einen Seite und der Familienstämme nach A und D auf der anderen Seite geschlossen. Der Familienstamm B sollte danach aus der S ausscheiden. S sollte zum Ausgleich dafür die Klägerin gründen und ihr über eine Treuhand als Grundstockvermögen eine atypisch stille Beteiligung an der GmbH & Co. KG in Höhe von 3.020.000 € verschaffen. Eine etwa anfallende Schenkungsteuer sollten im Innenverhältnis S zu 75 % und die Klägerin zu 25 % tragen.

5 Im Hinblick auf die Auseinandersetzungsvereinbarung, die wie vereinbart vollzogen wurde, wurde die Satzung der S durch Beschluss ihres Vorstandes vom ... 2003 geändert. Die Erträgnisse aus dem Stiftungsvermögen der S sollen nunmehr dazu dienen, den Nachkommen des Stifters mit Ausnahme von dessen Sohn B und dessen Nachkommen die Durchführung von Forschungs-, Entwicklungs- und Prüfarbeiten auf dem Gebiet der Technik, insbesondere des Flug- und Fahrwesens, zu ermöglichen, diese Forschungs-, Entwicklungs- und Prüfergebnisse in die Fertigung und ihre Verwendung zu überführen und wirtschaftlich zu sichern sowie den vorgenannten Nachkommen Erziehung und

Ausbildung zu gewährleisten, insbesondere im Hinblick auf etwaige spätere Berufstätigkeit im Sinne des Stiftungszwecks. In die Satzung wurden ferner Regelungen aufgenommen, nach denen zur Erfüllung der Stiftungszwecke im Hinblick auf B und dessen Nachkommen eine gesonderte Stiftung errichtet wird und die S aus dem Stiftungsvermögen und den Erträgnissen eine Firmenbeteiligung zum Nominalbetrag von 3.020.000 € als Stiftungskapital in die neu zu errichtende Stiftung einbringen wird. Diese Satzungsänderungen wurden von der zuständigen Behörde genehmigt.

6 Der Zweck der Klägerin ist nach ihrer Satzung die Förderung der technischen Forschung und Entwicklung auch durch die Nachkommen des Stifters in dem Stamm B und der Überführung der erzielten Ergebnisse in die Fertigung, vor allem in den vom Stifter gegründeten oder von ihm erworbenen und den daraus hervorgegangenen Unternehmen der ... Gruppe und deren weitere Unterstützung im Interesse der Bewahrung der auf den Stifter zurückgehenden Unternehmensphilosophie, sowie die Gewährung von Leistungen für die Erziehung und Ausbildung der Nachkommen des Stifters in dem Stamm B und das insbesondere im Hinblick auf eine spätere Berufstätigkeit im Sinne des Stiftungszwecks. Ein Rechtsanspruch auf die Zuwendung von Stiftungsmitteln besteht nicht.

7 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) sah in der Übertragung der atypisch stillen Beteiligung an der GmbH & Co. KG auf die Klägerin einen nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 8 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) schenkungsteuerpflichtigen Vorgang. Das FA setzte mit dem zuletzt ergangenen Bescheid vom 30. September 2004 gegen die Klägerin Schenkungsteuer in Höhe von 787.325 € fest. Es ging dabei von der Steuerklasse III aus.

8 Einspruch und Klage, mit denen die Klägerin geltend machte, die Übertragung der atypisch stillen Beteiligung an der GmbH & Co. KG auf sie unterliege nicht der Schenkungsteuer, blieben erfolglos.

9 Das Finanzgericht (FG) vertrat in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2010, 65 veröffentlichten Urteil die Auffassung, die Übertragung der stillen Beteiligung an der GmbH & Co. KG auf die Klägerin durch die S unterliege gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 8 Satz 1 ErbStG der Schenkungsteuer. Die Errichtung der Klägerin könne nicht als Vollzug des ursprünglichen Stiftungsgeschäfts aus dem Jahr 1936 gewertet werden. Eine Familienstiftung liege nach der zutreffenden übereinstimmenden Auffassung der Beteiligten nicht vor. Die Klägerin sei nicht wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet worden.

10 Mit der Revision rügt die Klägerin Verletzung des § 7 Abs. 1 Nr. 8 Satz 1 ErbStG. Die Übertragung der stillen Beteiligung an der GmbH & Co. KG auf sie habe nicht zum Entstehen von Schenkungsteuer geführt, weil ihr Vermögen einer auf den mutmaßlichen Stifterwillen zurückzuführenden dauerhaften Zweckbindung unterliege und die Vermögensübertragung durch die S auf dieser Grundlage von der Stiftungsaufsicht genehmigt worden sei. Dies ergebe sich aus dem Urteil des Reichsfinanzhofs (RFH) vom 18. Januar 1923 VI A 1/23 (RFHE 11, 201). Im Übrigen könne für die Vermögensübertragung von der S auf sie, die Klägerin, nichts anderes gelten als für unentgeltliche Vermögensübertragungen durch Körperschaften des öffentlichen Rechts.

11 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung, die Einspruchsentscheidung vom 17. November 2006 sowie die Schenkungsteuerbescheide vom 11. und 19. Dezember 2003 sowie 30. September 2004 aufzuheben.

12 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

13 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Wie das FG zutreffend angenommen hat, unterliegt der Übergang der atypisch stillen Beteiligung auf die Klägerin nach § 7 Abs. 1 Nr. 8 Satz 1 ErbStG der Schenkungsteuer.

14 1. Nach § 7 Abs. 1 Nr. 8 Satz 1 ErbStG gilt der Übergang von Vermögen aufgrund eines Stiftungsgeschäfts unter Lebenden als Schenkung unter Lebenden.

15 a) § 7 Abs. 1 Nr. 8 Satz 1 ErbStG erfordert ebenso wie eine freigebige Zuwendung unter Lebenden nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG eine unentgeltliche Vermögensübertragung. Die Voraussetzungen der Steuerbarkeit sind bei beiden Vorschriften dieselben (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 9. Dezember 2009 II R 22/08, BFHE 228, 165, BStBl II 2010, 363, unter II.1.a aa). Unentgeltlich ist eine Vermögensübertragung, soweit sie weder synallagmatisch

noch konditional oder kausal mit einer Gegenleistung verknüpft ist (BFH-Urteil in BFHE 228, 165, BStBl II 2010, 363, unter II.1.a bb).

16 b) Stifter kann nicht nur eine lebende natürliche Person, sondern auch eine juristische Person und somit auch eine rechtsfähige Stiftung sein. Die Verwendung des Begriffs "Stiftungsgeschäft unter Lebenden" in § 7 Abs. 1 Nr. 8 Satz 1 ErbStG dient lediglich der Abgrenzung zu dem nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 3 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 ErbStG der Erbschaftsteuer unterliegenden Übergang von Vermögen auf eine vom Erblasser angeordnete Stiftung. Diese Abgrenzung entspricht dem Stiftungsrecht des BGB, das zwischen Stiftungsgeschäften unter Lebenden (§ 81 Abs. 1 Satz 1 BGB) und Stiftungsgeschäften, die in einer Verfügung von Todes wegen bestehen (§ 83 Satz 1 BGB), unterscheidet, und auch dem Verständnis des Begriffs "Schenkungen unter Lebenden" in § 1 Abs. 1 Nr. 2 und § 7 Abs. 1 Einleitung ErbStG. Eine Schenkung unter Lebenden setzt nicht voraus, dass an dem Zuwendungsvorgang natürliche Personen als Zuwendender und Bedachter beteiligt sind (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 17. Mai 2006 II R 46/04, BFHE 213, 246, BStBl II 2006, 720). Vielmehr geht es lediglich um die Abgrenzung zu dem der Erbschaftsteuer unterliegenden Erwerb von Todes wegen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 3 ErbStG).

17 Es spielt dabei keine Rolle, wenn die neu gegründete Stiftung nach ihrer Satzung bezogen auf bestimmte Personen weitgehend identischen Zwecken wie die Stifterin dient (ebenso Geck in Kapp/Ebeling, § 7 ErbStG Rz 146). Dies ändert nämlich nichts an dem für die Besteuerung entscheidenden Umstand, dass die Vermögensübertragung auf die neue Stiftung unentgeltlich erfolgt, soweit keine Gegenleistung wie etwa die Übernahme von Verbindlichkeiten der Stifterin zu erbringen ist.

18 Zu einem anderen Ergebnis führt es auch nicht, wenn die Gründung der neuen Stiftung und die Übertragung von Vermögen auf diese durch eine Änderung der Satzung der Stifterin ermöglicht werden. Eine solche Satzungsbestimmung lässt nämlich lediglich für den Einzelfall ein derartiges, den Vermögensstamm betreffendes Vorgehen zu und kann daher schenkungsteuerrechtlich nicht der Verwendung der Erträge des Vermögens einer Stiftung zur Erfüllung von deren satzungsmäßigen Zwecken, die nicht der Schenkungsteuer unterliegt (vgl. dazu Gebel in Troll/Gebel/ Jülicher, ErbStG, § 7 Rz 334), gleichgestellt werden.

19 Eine andere Beurteilung ist auch nicht deshalb geboten, weil bei der Gründung und Erstausstattung einer rechtsfähigen Stiftung durch eine bestehende rechtsfähige Stiftung abweichend von der Rechtslage bei Kapitalgesellschaften keine nicht zum Entstehen von Schenkungsteuer führende Umwandlung nach dem Umwandlungsgesetz (UmwG) möglich ist (§ 124 Abs. 1 i.V.m. § 3 Abs. 1, § 161 UmwG). Kapitalgesellschaften einerseits und rechtsfähige Stiftungen andererseits werden schenkungsteuerrechtlich auch im Übrigen unterschiedlich behandelt. Während unentgeltliche Vermögensübertragungen unter Lebenden auf rechtsfähige Stiftungen nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 8 Satz 1 ErbStG der Schenkungsteuer unterliegen, ist die im Rahmen eines Gesellschaftsverhältnisses erfolgende Übertragung von Vermögen von Gesellschaftern auf eine Kapitalgesellschaft als gesellschaftsrechtlicher Vorgang und nicht als Schenkung oder freigebige Zuwendung an die Gesellschaft zu beurteilen (BFH-Urteil vom 17. Oktober 2007 II R 63/05, BFHE 218, 429, BStBl II 2008, 381). Diese unterschiedliche Behandlung findet ihren Grund und ihre Rechtfertigung darin, dass Kapitalgesellschaften ihren Gesellschaftern gehören, während eine durch behördlich anerkanntes Stiftungsgeschäft errichtete Stiftung eine mit eigener Rechtsfähigkeit ausgestattete juristische Person ist, die eine selbständige, nicht an Personen gebundene Vermögensmasse mit eigener Vermögenszuständigkeit bildet (§ 80 BGB; BFH-Urteil in BFHE 228, 165, BStBl II 2010, 363).

20 Die von der Klägerin angeführte Rechtsprechung des BFH, nach der unentgeltliche Vermögensübertragungen, die die Träger der öffentlichen Verwaltung in Wahrnehmung der ihnen obliegenden Aufgaben wahrnehmen, keine freigebigen Zuwendungen darstellen (Urteile vom 1. Dezember 2004 II R 46/02, BFHE 208, 426, BStBl II 2005, 311; vom 29. März 2006 II R 15/04, BFHE 213, 232, BStBl II 2006, 557; vom 29. März 2006 II R 68/04, BFHE 213, 235, BStBl II 2006, 632, und in BFHE 213, 246, BStBl II 2006, 720), beruht auf der Bindung der vollziehenden Gewalt an Gesetz und Recht (Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes), darunter auch an die jeweils maßgebenden haushaltsrechtlichen Vorschriften, und lässt sich daher nicht auf privatrechtliche Stiftungen übertragen. Vielmehr ist die Übertragung von Vermögen auf eine privatrechtliche Stiftung nur steuerfrei, soweit eine Steuerbefreiung nach § 13 ErbStG (vgl. Nr. 2, 3 und 16 Buchst. b und c der Vorschrift) eingreift.

21 Die Klägerin beruft sich ebenfalls zu Unrecht auf das RFH-Urteil in RFHE 11, 201. Diese Entscheidung betraf nicht "die Schaffung einer Stiftung", wie der RFH in der Entscheidung hervorgehoben hat. Vielmehr hatte ein vor der Auflösung stehender Viehhandelsverband einen nach seiner Satzung für die Förderung der Viehzucht bestimmten Geldbetrag der Beschwerdeführerin gegen die Verpflichtung seiner Verwendung für den Wiederaufbau der

Viehzucht überlassen. Darin lag nach der Auffassung des RFH keine der Erbschaftsteuer unterliegende Widmung des Geldbetrags zu einem gemeinnützigen Zweck; denn der Geldbetrag war bereits zuvor für diesen Zweck bestimmt gewesen. Die schenkungsteuerrechtlichen Folgen der Errichtung einer rechtsfähigen Stiftung des privaten Rechts und des Übergangs von Vermögen auf die Stiftung waren nicht Gegenstand der Entscheidung des RFH.

22 Wie der von der Klägerin angesprochene Fall, dass eine rechtsfähige Stiftung durch die Aufsichtsbehörde gegen den Willen ihrer Organe gezwungen wird, eine weitere rechtsfähige Stiftung zu gründen und mit Vermögen auszustatten, schenkungsteuerrechtlich zu beurteilen ist, bedarf keiner Entscheidung; denn ein solcher Sachverhalt ist hier nicht gegeben.

23 2. Die Übertragung der atypisch stillen Beteiligung auf die Klägerin unterliegt danach der Schenkungsteuer. Die Voraussetzungen des § 7 Abs. 1 Nr. 8 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Nr. 1 ErbStG sind erfüllt. S, die als juristische Person des privaten Rechts Stifterin sein konnte, hat die Klägerin durch Stiftungsgeschäft unter Lebenden gegründet und auf sie Vermögen übertragen, ohne dafür eine Gegenleistung zu erhalten. Insbesondere wurde sie nicht von Verbindlichkeiten gegenüber B und dessen Nachkommen befreit. Die Satzung der S verleiht nämlich den Nachkommen des Stifters keine Rechtsansprüche gegen die S. Dass die Gründung der Klägerin durch die S durch eine Änderung von deren Satzung ermöglicht wurde, ist unerheblich. Diese Satzungsänderung wurde vorgenommen, um die Auseinandersetzungsvereinbarung vom ... 2003 durchführen zu können, und betraf den Vermögensstamm der S und nicht die Verwendung der Erträgnisse des Vermögens der S zur Erfüllung ihrer satzungsmäßigen Zwecke. Die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach § 13 ErbStG sind nicht erfüllt.

24 3. Das FA hat die Klägerin zu Recht gemäß § 15 Abs. 1 ErbStG der Steuerklasse III zugerechnet. Aus § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG würde sich auch dann nichts anderes ergeben, wenn die Klägerin, wie sie zuletzt vorgebracht hat, eine Familienstiftung im Sinne dieser Vorschrift wäre. Nach § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG ist in den Fällen des § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG das Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten zu dem Schenker zugrunde zu legen, sofern die Stiftung wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien im Inland errichtet ist. Ein solches Verwandtschaftsverhältnis besteht zwischen der S, einer juristischer Person, als "Schenkerin" und ihren Destinatären nicht.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de