

Aus der RECHTSPRECHUNG

*Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.*

## Steuerfreibeträge beim Übergang von Vermögen auf eine Familienstiftung

- Eine Entscheidungskommentierung von Dr. Dietmar Onusseit –

BFH, Urteil vom 28.02.2024 – II R 25/21

### Die Stiftung

Stiftungen werden zu unterschiedlichen Zwecken errichtet und erfreuen sich seit einiger Zeit nicht unerheblicher Beliebtheit. Eine Form ist die sogenannte Familienstiftung, die jedoch durch die Satzung und das Stiftungsgeschäft sehr unterschiedlich ausgestaltet sein kann.

Mit der Gründung einer Familienstiftung verbinden die Stifter unterschiedliche Ziele, die jedoch – etwa in Folge unzureichender Beratung bei der Gründung – wie auch der Besprechungsfall zeigt, nicht immer vollständig erreicht werden. Motive für die Gründung der Familienstiftung sind zum Beispiel der langfristige Zusammenhalt des Vermögens, die Verhinderung von Vermögensverschiebungen und der Versilberung, der Schutz vor Gläubigern, der allerdings wegen der Möglichkeit der Insolvenz- und der Gläubigeranfechtung nur eingeschränkt gewährleistet ist, und sehr häufig die Idee, mit der Stiftung „Steuern sparen zu können“. Diese Motivation lag im vorliegenden Fall zumindest auch zugrunde.

Nach § 80 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) ist die Stiftung eine mit einem Vermögen zur dauernden und nachhaltigen Erfüllung eines vom Stifter vorgegebenen Zwecks ausgestattete, mitgliederlose juristische Person. Die Stiftung wird in der Regel auf unbestimmte Zeit errichtet, sie kann aber auch auf bestimmte Zeit errichtet werden, innerhalb derer ihr gesamtes Vermögen zur Erfüllung ihres Zwecks zu verbrauchen ist (Verbrauchsstiftung). - Zur Entstehung der Stiftung sind das Stiftungsgeschäft und in vielen Bundesländern die Anerkennung der Stiftung durch die zuständige Behörde des Landes erforderlich, in dem die Stiftung ihren Sitz haben soll. Wird die Stiftung erst nach dem Tode des Stifters anerkannt, so gilt sie für Zuwendungen des Stifters als schon vor dessen Tod entstanden.

Die Stiftungsaufsicht ist Ländersache und in den einzelnen Bundesländern sehr unterschiedlich geregelt. In Bayern etwa unterliegen ausschließlich privatnützige Stiftungen keiner Rechtsaufsicht.

### Der zu entscheidende Fall

Die Klägerin errichtete zusammen mit ihrem Ehemann die U-Familienstiftung. Die Stiftung wurde mit Vermögen ausgestattet, dessen Steuerwert- unter den Beteiligten unstreitig – 443.000 € beträgt.

## Aus der RECHTSPRECHUNG

*Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.*

Im Stiftungsgeschäft und in der Stiftungssatzung wurde angegeben, die Familienstiftung habe zum Zweck die angemessene Versorgung der Klägerin und ihres Ehemannes (§ 3 Buchst. a der Stiftungssatzung), die angemessene finanzielle Unterstützung der Tochter der Stifter (§ 3 Buchst. b der Stiftungssatzung) sowie die angemessene finanzielle Unterstützung weiterer Abkömmlinge des Stammes der Stifter, jedoch erst nach Wegfall der vorherigen Generation (§ 3 Buchst. c der Stiftungssatzung).

Das Finanzamt (FA) sah für Zwecke der Schenkungsteuer hinsichtlich der Übertragung des Vermögens auf die Familienstiftung als „entferntest Berechtigten“ im Sinne des § 15 Abs. 2 Satz 1 des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) die in § 3 Buchst. c der Stiftungssatzung angeführten „weiteren Abkömmlinge“ an. Es ordnete den Erwerb gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG der Steuerklasse I („Abkömmlinge der Kinder und Stiefkinder“) zu und brachte gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG einen Freibetrag von 100.000 € in Abzug und setzte die Schenkungsteuer mit rund 60.000 € fest. Der hiergegen erhobene Einspruch blieb ebenso erfolglos wie die Klage.

§ 15 Abs. 2 ErbStG lautet:

*„In den Fällen des § 3 Abs. 2 Nr. 1 und § 7 Abs. 1 Nr. 8 ist der Besteuerung das Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten zu dem Erblasser oder Schenker zugrunde zu legen, sofern die Stiftung wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien im Inland errichtet ist...“*

Mit ihrer Revision machte die Klägerin eine Verletzung von § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG geltend. In der Stiftungsurkunde sei geregelt, dass Berechtigte nur die Stifter und ihre Tochter seien. Weitere Abkömmlinge, die noch nicht geboren seien, seien zwar begünstigt, aber erst nach dem Tod der Tochter bezugsberechtigt. Mögliche Nachkommen würden nicht mit ihrer Geburt, sondern erst mit dem Tod der Tochter begünstigt. Im Gesetz stehe „nach der Satzung“ „Berechtigte“ und nicht „mögliche Berechtigte“. Das FA unterscheide nicht zwischen „Berechtigtem“ und „Begünstigtem“. Im Stiftungsrecht seien nur diejenigen Begünstigten berechtigt, denen das jeweilige aktuelle Recht auf Zuwendungen in der laut Satzung bestimmten Reihenfolge zugewiesen sei.

Die Revision der Klägerin hat der Bundesfinanzhof (BFH) zurückgewiesen.

### **Die Begründung des BFH**

Der BFH hält die Argumentation der Klägerin insgesamt für nicht durchgreifend. Der „entferntest Berechtigte“ sei, wie schon das FA richtig gesehen habe, ein möglicher Urenkel der Stifter. Unerheblich sei dabei,

- dass dieser bei Errichtung der Stiftung noch nicht geboren sei und

## Aus der RECHTSPRECHUNG

*Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.*

- ob potentielle Urenkel jemals finanzielle Unterstützung aus der Stiftung erhalten werden.

Das Gesetz behandelt den Übergang von Vermögen in eine Stiftung unter Lebenden steuerlich als Schenkung unter Lebenden. In diesem Fall ist der Besteuerung das Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten zu dem Erblasser oder Schenker zugrunde zu legen, sofern die Stiftung wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien im Inland errichtet ist. „Entferntest Berechtigter“ ist derjenige, der nach der Stiftungssatzung potentiell Vermögensvorteile aus der Stiftung erhalten soll.

Der „Berechtigte“ im Sinne des 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG entspreche, so der BFH, dem nach der Stiftungssatzung „potentiell Begünstigten“, der durch den Erwerb von Vermögensvorteilen aus der Stiftung begünstigt sein könne. Sofortige Anspruchsberechtigung sei dagegen nicht erforderlich. „Entferntest Berechtigter“ sei daher derjenige Berechtigte, für den die schlechteste Steuerklasse Anwendung fände, wäre die Zuwendung direkt vom Stifter an diesen erfolgt. Dass der Berechtigte bereits geboren sei oder jemals geboren werde, verlange der Wortlaut des Gesetzes nicht, ausreichend sei, wenn er erst in der Generationenfolge bezugsberechtigt werde. Dies entspräche schon der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs.

Wer bei der einzelnen Familienstiftung als „entferntest Berechtigter“ anzusehen sei, sei der jeweiligen Stiftungssatzung zu entnehmen. Es obliege dem Stifter, den Kreis der aus dem Stiftungsvermögen potentiell Begünstigten festzulegen.

§ 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG sei Teil der Festlegung der anwendbaren Steuerklassen. Die Einteilung der Steuerpflichtigen in unterschiedliche Steuerklassen sei wiederum maßgebend für die Bestimmung der persönlichen Freibeträge gemäß §§ 16 und 17 ErbStG und die Höhe des Steuersatzes nach § 19 ErbStG.

Zur Steuerklasse I gehören u.a. Kinder und Stiefkinder und die Abkömmlinge der in § 15 Abs. 1 Steuerklasse I Nr. 2 ErbStG genannten Kinder und Stiefkinder (§ 15 Abs. 1 Steuerklasse I Nr. 3 ErbStG). Die in § 16 ErbStG geregelten Freibeträge sind nicht für alle Personen der Steuerklasse I gleich hoch; das Gesetz unterscheidet dort nochmals detaillierter nach dem jeweiligen Verwandtschaftsverhältnis zum Erblasser bzw. Schenker. Dessen Kinder erhalten einen Freibetrag von 400.000 €, seine Enkel einen solchen von 200.000 €, spätere Abkömmlinge, wie Urenkel, verfügen nur über einen Freibetrag in Höhe von 100.000 €.

Hierin liege eine Besserstellung, argumentiert der BFH, denn trotz der genannten Abstufung komme es durch die Bestimmung des § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG in allen diesen Fällen insgesamt zu einer Besserstellung hinsichtlich des Freibetrags bei der Schenkungsbesteuerung für den Übergang von Vermögen auf die Familienstiftung. Ohne die Vorschrift des § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG wäre auf die

## Aus der RECHTSPRECHUNG

*Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.*

erwerbende Familienstiftung als juristische Person abzustellen. Dies hätte zur Folge, dass gemäß § 15 Abs. 1 ErbStG die Steuerklasse III anwendbar und nur ein Freibetrag in Höhe von 20.000 EUR zu gewähren wäre. Da das Gesetz auf die Bestimmungen der Stiftungssatzung abstelle, habe es der Stifter in der Hand, das Privileg so zu nutzen, wie er es für am besten für seine Familie halte.

Eine darüberhinausgehende Privilegierung sei dem Wortlaut des § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG nicht zu entnehmen. Der Gesetzgeber habe ausdrücklich auf das Verhältnis des Zuwendenden zu dem entferntest Berechtigten abgestellt.

Bei gegenteiliger Entscheidung entstünde eine Überprivilegierung, wenn später weitere Abkömmlinge geboren würden, die dann auch finanzielle Vorteile aus der Stiftung erlangen können. Unabhängig von der Frage, ob für die Rückgängigmachung dieser Überprivilegierung überhaupt eine Änderungsvorschrift einschlägig wäre, würde dies eine Überwachung der Familienstiftung über einen bestimmten Zeitraum voraussetzen. Eine solche sei im Gesetz aber nicht angelegt.

Die von der Klägerin aufgeworfene Frage, ob im Fall, dass keine Enkel und Urenkel geboren würden, Steuer zu erstatten sei, brauche im Streitfall nicht zu entschieden zu werden.

Es sei schließlich nicht ausschlaggebend, dass die Enkel und Urenkel der Stifter erst nach dem Ableben der vorangehenden Generation Leistungen aus dem Stiftungsvermögen erhalten sollen. Hierbei handele es sich nur um eine Bedingung, die Urenkel blieben trotz dieser Satzungsregelung potentiell begünstigt.

Auf dieser Basis habe das Finanzgericht zutreffend erkannt, dass nach § 3 Buchst. c der Stiftungssatzung potentiell Begünstigte des Stiftungsvermögens die Urenkel der Stifter sein könnten. Unerheblich sei, dass zum Zeitpunkt der Errichtung der Stiftungssatzung nur die Tochter der Klägerin geboren gewesen sei und die Urenkel erst nach dem Ableben der vorangehenden Generation begünstigt sein sollten.