BFH v. 03.07.2019 - II R 6/16 BStBl 2020 II S. 61

Zuwendungen einer Schweizer Stiftung (Schenkungsteuer)

Leitsatz

1. Zuwendungen einer ausländischen Stiftung sind nur dann nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG steuerbar, wenn sie eindeutig gegen den Satzungszweck verstoßen.

2. Zwischenberechtigter i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG ist, wer unabhängig von einem konkreten Ausschüttungsbeschluss über Rechte an dem Vermögen und/oder den Erträgen der Vermögensmasse ausländischen Rechts verfügt. Der Zuwendungsempfänger, der keinen Anspruch auf Zuwendungen besitzt, gehört nicht dazu.

Gesetz(e):

ErbStG § 7 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2;

Instanzenzug:

FG Baden-Württemberg vom 22.04.2015 - 7 K 2471/12 (EFG 2015, 1461) BFH - II R 6/16, Verfahrensverlauf

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine am...2008 errichtete Familienstiftung i.S. der Art. 80 ff. des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB) mit Sitz in X/Schweiz. Stifterin ist die Z-Stiftung ebenfalls aus der Schweiz. Die Klägerin verfolgt nach Art. A der Stiftungsurkunde sowie des durch den Stiftungsrat beschlossenen Stiftungsreglements keinerlei wirtschaftliche Zwecke, sondern gemäß Art. 335 ZGB als Familienstiftung die Unterstützung von Angehörigen der Familie Y zum Zwecke der Ausstattung. Die Unterstützung soll als Anschubfinanzierung verwendet werden. Nach Art. B der Stiftungsurkunde bzw. Tz B des Stiftungsreglements können die Unterstützungsleistungen den Angehörigen der Familie Y einmalig in jugendlichen Jahren ausgerichtet werden. Der Stiftungsrat entscheidet im Rahmen des Stiftungszwecks gemäß Art. A der Stiftungsurkunde nach seinem Ermessen darüber, ob eine Zuwendung erfolgt, über den Empfänger, die Höhe und den Zeitpunkt der auszurichtenden Unterstützungsleistungen. Ein Rechtsanspruch auf die Gewährung von Mitteln aus der Stiftung besteht nicht.

2 Der Stiftungsrat leitet und vertritt die Stiftung nach außen und wählt eine unabhängige, externe Revisionsstelle, die die Rechnungsführung und die Vermögenslage jährlich zu prüfen hat. Er kann sich ein Reglement geben und einstimmig Änderungen und Ergänzungen des Stiftungsstatutes beschließen, solange nicht der Hauptzweck der Stiftung, deren Einrichtung und statutarische Organisation geändert werden.

3 Am...2011 wandte die Klägerin dem am...1981 geborenen und im Inland wohnhaften B C, einem Nachkommen der Familie Y, einen Betrag in Höhe von z,z Mio. € zu. In dem Zeitraum 2009 bis 2014 hatte die Klägerin Zuwendungen an insgesamt 40 Zuwendungsempfänger getätigt, die im Zuwendungszeitpunkt zwischen 29 und 37 Jahre alt waren.

4 Die Klägerin zeigte die Unterstützungsleistung an B C dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt —FA—) an, vertrat jedoch die Ansicht, der Vorgang sei als satzungsgemäße Zuwendung weder nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) noch nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG steuerbar. Im Falle anderweitiger Beurteilung übernehme sie aber die Schenkungsteuer. Das FA setzte unter Zugrundelegung der Steuerklasse III und eines Freibetrags

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

von 20.000 € am 22.11.2011 Schenkungsteuer in Höhe von x,x € fest. Eine Versteuerung der Zuwendung in der Schweiz hat nicht stattgefunden. Der Betrag wurde auch nicht bei der Einkommensteuer des B C in der Bundesrepublik Deutschland erfasst. Der Einkommensteuerbescheid 2011 ist bestandskräftig.

5 Das Finanzgericht (FG) hat die Klage abgewiesen.

6 Es hat in erster Linie die Zuwendung der Klägerin an B C als Zuwendung unter Lebenden gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG betrachtet. Es handele sich um eine satzungswidrige Zuwendung, da keine Zuwendung „in jugendlichen Jahren" des Zuwendungsempfängers vorliege. Auch als satzungsgemäße Zuwendung wäre sie aber steuerpflichtig als Schenkung unter Lebenden gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG. Die Klägerin sei eine Vermögensmasse ausländischen Rechts, B C als Auszahlungsempfänger Zwischenberechtigter. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 1461 veröffentlicht.

7 Mit der Revision macht die Klägerin Verletzungen von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG sowie der unionsrechtlichen Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 ff. des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union —AEUV—) geltend.

8 Das FG habe bei Auslegung der Stiftungssatzung im Rahmen der Prüfung des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG rechtsfehlerhaft den Stifterwillen nicht in seine Überlegungen eingestellt. Das Konzept der „Anschubfinanzierung" verlange nach Verantwortungsbewusstsein für den Umgang mit einem z,z-Betrag und damit ausreichender persönlicher Reife, so dass das Merkmal „in jugendlichen Jahren" nur Programmsatz sein könne. Folgerichtig verfüge der Stiftungsrat über (pflichtgemäßes) Ermessen, ob und wann Zuwendungen ausgezahlt würden. Im Übrigen fehle es jedenfalls an der Freigebigkeit, da der Stiftungsrat die Zuwendung für satzungsgemäß gehalten habe.

9 § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG greife ebenfalls nicht ein, da eine rechtsfähige ausländische Stiftung keine ausländische „Vermögensmasse" sei, sondern eine Stiftung nach § 7 Abs. 1 Nr. 8 Satz 1 sowie Nr. 9 Satz 1 ErbStG. § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 ErbStG habe von Beginn an insbesondere den common law trust erfassen sollen. Die Belastung der Ausschüttungen ausländischer Stiftungen mit Schenkungsteuer zöge im Übrigen strukturell wegen der Einkommensteuerbarkeit nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 des Einkommensteuergesetzes (EStG) die Gefahr der Doppelbesteuerung nach sich. Ferner könne ein Zuwendungsempfänger oder Destinatär einer Stiftung nicht „Zwischenberechtigter" sein. Zwischennutzungsrechte gebe es bei Stiftungen nicht. Schließlich läge in der Besteuerung eine nicht gerechtfertigte Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63 ff. AEUV.

10 Die Klägerin beantragt,

die Vorentscheidung aufzuheben und den Schenkungsteuerbescheid vom 22.11.2011 in Gestalt der am 23.05.2012 zugestellten Einspruchsentscheidung aufzuheben.

11 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

Gründe

II.

12 Die Revision ist begründet (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung —FGO—). Das FG-Urteil und die angefochtenen Bescheide sind aufzuheben. Sie sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO). Die Zuwendung der Klägerin an B C ist weder nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG (dazu 1.) noch nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG (dazu 2.) steuerbar.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

13 1. Auf Zuwendungen einer ausländischen Stiftung ist § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG nur anwendbar, wenn ein Verstoß gegen den Satzungszweck vorliegt. Dieser liegt im Streitfall nicht vor.

14 a) Nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gilt als Schenkung unter Lebenden jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Grundsätzlich kann auch eine ausländische Stiftung Schenkerin i.S. der Vorschrift sein. Eine Schenkung unter Lebenden setzt nicht voraus, dass an dem Zuwendungsvorgang natürliche Personen als Zuwendender und Bedachter beteiligt sind (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs —BFH— vom 13.04.2011 - II R 45/09, BFHE 233, 178, BStBl II 2011, 732, Rz 16). Schenkerin kann auch eine juristische Person sein (vgl. BFH-Urteil vom 27.08.2014 - II R 43/12, BFHE 246, 506, BStBl II 2015, 241, Rz 35), folglich auch eine Stiftung.

15 b) Nach allgemeinen Grundsätzen setzt eine freigebige Zuwendung in objektiver Hinsicht voraus, dass die Leistung zu einer Bereicherung des Bedachten auf Kosten des Zuwendenden führt und unentgeltlich ist, in subjektiver Hinsicht den Willen des Zuwendenden zur Freigebigkeit. Objektiv bedarf es einer Vermögensverschiebung, d.h. einer Vermögensminderung auf der Seite des Zuwendenden und einer Vermögensmehrung auf der Seite des Bedachten (vgl. BFH-Urteil vom 13.09.2017 - II R 54/15, BFHE 260, 181, BStBl II 2018, 292, Rz 12, m.w.N.). Subjektiv bedarf es des Bewusstseins des Zuwendenden, die Leistung ohne Verpflichtung und ohne rechtlichen Zusammenhang mit einer Gegenleistung oder einem Gemeinschaftszweck zu erbringen (vgl. im Einzelnen BFH-Urteil vom 27.11.2013 - II R 25/12, BFH/NV 2014, 537, Rz 11). Der subjektive Tatbestand ist erfüllt, wenn der Zuwendende den rechtlich-sozialen Bedeutungsgehalt der Unentgeltlichkeit „nach Laienart“ zutreffend erfasst („Parallelwertung in der Laiensphäre“); eine exakte juristische Subsumtion ist nicht erforderlich (vgl. BFH-Urteil vom 30.08.2017 - II R 46/15, BFHE 259, 370, BStBl II 2019, 38, Rz 43).

16 c) Der Senat hat für Zuwendungen innerhalb statutarischer oder gesetzlicher Rahmenvorschriften diese Kriterien eng verstanden und Freigebigkeit nur unter spezifischen Voraussetzungen angenommen.

17 aa) Im Gesellschaftsrecht sind Zuwendungen, die dem Gesellschaftszweck dienen (societatis causa), als gesellschaftsrechtlicher Vorgang und nicht als freigebige Zuwendung an die Gesellschaft zu beurteilen (grundlegend BFH-Urteil vom 17.10.2007 - II R 63/05, BFHE 218, 429, BStBl II 2008, 381, unter II.1.; ferner BFH-Urteil vom 20.01.2016 - II R 40/14, BFHE 252, 453, BStBl II 2018, 284, Rz 12, 13). Im Verhältnis einer Kapitalgesellschaft zu ihren Gesellschaftern existieren deshalb jedenfalls im Grundsatz keine freigebigen Zuwendungen (BFH-Urteil in BFHE 260, 181, BStBl II 2018, 292, Rz 18).

18 bb) Auch unentgeltliche Vermögensübertragungen von Trägern öffentlicher Verwaltung erfolgen regelmäßig nicht freigebig und sind daher in der Regel keine Schenkungen unter Lebenden. Aufgrund der Bindung der vollziehenden Gewalt an Gesetz und Recht (Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes), darunter auch an die jeweils maßgebenden haushaltsrechtlichen Vorschriften, ist im Regelfall anzunehmen, dass Träger öffentlicher Verwaltung in Wahrnehmung der ihnen obliegenden Aufgaben und somit nicht freigebig handeln. Vermögensübertragungen durch Träger öffentlicher Verwaltung steht regelmäßig die Erfüllung der ihnen obliegenden Aufgaben gegenüber. Nur wenn ein Träger öffentlicher Verwaltung den Rahmen seiner Aufgaben eindeutig überschreitet, kommt eine freigebige Zuwendung i.S. von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG in Betracht (vgl. BFH-Urteil vom 27.11.2013 - II R 11/12, BFH/NV 2014, 579, Rz 21).

19 d) Eine Ausschüttung einer ausländischen Stiftung kann nur eine freigebige Zuwendung sein, wenn sie eindeutig den Satzungszweck überschreitet.

20 aa) Die Rechtsprechung geht davon aus, dass jedenfalls satzungsgemäße Zuwendungen einer inländischen Stiftung an ihre Berechtigten nicht schenkungsteuerbar sind, weil es insoweit an einer Freigebigkeit der Zuwendung im Rechtssinne fehle (vgl. BFH-Entscheidungen in BFHE 233, 178,

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

BStBl II 2011, 732, Rz 18 a.E.; vom 21.07.2014 - II B 40/14, BFH/NV 2014, 1554, Rz 14, m.w.N.). Bei ausländischen Stiftungen gelten für Anwendung und Auslegung des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG dieselben Grundsätze, denn für die Frage der Freigebigkeit spielt der Sitz des Zuwendenden keine Rolle.

21 Es ist jedoch weder erforderlich noch zulässig, die formelle und materielle Satzungsmäßigkeit einer Zuwendung im finanzbehördlichen oder finanzgerichtlichen Verfahren einer uneingeschränkten Prüfung zu unterziehen. Das für die Ausrichtung der Zuwendung verantwortliche Organ der Stiftung verfügt zur Feststellung der Satzungskonformität einer Zuwendung über einen Beurteilungs- und Ermessensspielraum, der erst verlassen ist, wenn die Zuwendung den Satzungszweck eindeutig überschreitet.

22 bb) Die Maßgeblichkeit des Satzungszwecks folgt aus der Vergleichbarkeit insbesondere mit der gesellschaftsrechtlich veranlassten Ausschüttung. Die Stiftung verfolgt einen Stiftungszweck wie eine Gesellschaft den Gesellschaftszweck und verfügt wie eine Gesellschaft über ein zwar Rahmenvorschriften unterliegendes, doch privatautonom geschaffenes Statut, an das ihre Organe gebunden sind. Es ist deshalb kein Grund erkennbar, im Rahmen des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG die Stiftung sowie ihre Ausschüttungen anders zu behandeln als eine Gesellschaft und deren Ausschüttungen. Dies fügt sich auch insofern in das Besteuerungssystem ein, als die Stiftung ertragsteuerrechtlich grundsätzlich so behandelt wird wie alle Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 des Körperschaftsteuergesetzes —KStG—; § 20 Abs. 1 Nr. 1, Nr. 2, Nr. 9 EStG, ggf. i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG). Die Orientierung am Stiftungszweck entspricht auch der Herangehensweise des Bundesgerichtshofs (BGH), der den Rechtsgrund für Zuwendungen einer Stiftung auch im Wege einseitiger Zuerkennung durch ein Stiftungsorgan nicht in einer Schenkung oder einem formbedürftigen Schenkungsversprechen, sondern in dem Stiftungszweck selbst sieht (vgl. BGH-Urteil vom 07.10.2009 - Xa ZR 8/08, Neue Juristische Wochenschrift 2010, 234, unter II.1.).

23 Es ist folgerichtig, wenn auch die Behandlung in der Erbschaft- und Schenkungsteuer sich nach vergleichbaren Maßstäben richtet.

24 cc) Für die Frage, ob eine Ausschüttung (noch) den Satzungszweck verfolgt, besteht eine stiftungsinterne Einschätzungsprärogative, die eine Überprüfung durch das FA und FG entsprechend beschränkt.

25 aaa) Die Auslegung einer Stiftungssatzung wirft regelmäßig (wie die Auslegung eines Gesellschaftsvertrages und wie die Prüfung der Frage, ob eine öffentlich-rechtliche Zuwendung rechtmäßig ist) Zweifelsfragen und Unsicherheiten auf, lässt Raum für unterschiedliche Auffassungen und kann innerhalb einer weiten Spanne „noch vertretbar“ sein, bevor sie für den verständigen und unbefangenen Dritten schlechterdings „unvertretbar“ ist. Erst mit einer unvertretbaren Auslegung aber ist der Satzungszweck eindeutig überschritten. Der Senat erachtet es nicht für sachgerecht, dass unterhalb dieser Schwelle eine Finanzbehörde oder ein FG ihre Einschätzung an die Stelle der in erster Linie hierzu berufenen Stiftungsorgane setzen. Ein Missbrauch ist hierdurch nicht zu befürchten, da dieser eine unvertretbare Auslegung impliziert. Zudem unterliegen die Stiftungsorgane regelmäßig der in dem jeweiligen Stiftungsrecht und/oder den Statuten vorgesehenen Rechtsbindung und Kontrolle.

26 bbb) Eine abweichende Herangehensweise führte einerseits zu erheblicher Rechtsunsicherheit für die Beteiligten, andererseits insbesondere im Falle der ausländischen Stiftungen zu erheblichen Administrierungsproblemen und Vollzugsdefiziten. Hierbei ist zu bedenken, dass die Auslegung einer ausländischen Stiftungssatzung grundsätzlich nach den Maßstäben des betreffenden ausländischen Rechts stattzufinden hat, denn dieses ist Vertragsstatut (vgl. Art. 32 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. Art. 27 Abs. 1 Satz 1 des Einführungsgesetzes zum Bürgerlichen Gesetzbuch in der für den streitgegenständlichen Vertrag geltenden Fassung —EGBGB a.F.—; vgl. Palandt/Thorn, Bürgerliches Gesetzbuch, 78. Aufl., Rom I (IPR), Vorbemerkung Rz 1), und zwar so, wie es auch die Gerichte des aus-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

ländischen Staates auslegen und anwenden (BFH-Urteil vom 07.12.2017 - IV R 37/16, BFH/NV 2018, 440, Rz 32, 33). Die dabei sich stellenden rechtlichen und praktischen Schwierigkeiten, die sich auf die Ermittlung sowohl des ausländischen Rechts als auch auf etwaige Sachverhaltsermittlungen beziehen, sind größer als die Nachteile, die damit verbunden sind, dem Stiftungsorgan einen weitreichenden Entscheidungsspielraum zu belassen.

27 ccc) Die Feststellungslast für diejenigen Umstände, die zu einer eindeutigen Überschreitung des Satzungszwecks führen, liegt bei der Behörde.

28 e) Nach diesen Maßstäben entspricht die Zuwendung an B C dem Satzungszweck.

29 aa) Das FG war zwar bei seiner Auslegung von abweichenden Maßstäben ausgegangen. Der Senat kann jedoch die erforderliche Würdigung selbst vornehmen, da alle dafür erforderlichen tatsächlichen Feststellungen getroffen sind (vgl. etwa BFH-Urteil vom 19.08.2013 - X R 44/11, BFHE 243, 304, BStBl II 2014, 234, Rz 22, 23). Er stellt in diesem Zusammenhang klar, dass es um diejenigen Feststellungen geht, die zur Beurteilung der „eindeutigen" Überschreitung des Satzungszwecks erforderlich sind, da dies der zutreffende rechtliche Maßstab ist. Es geht nicht um diejenigen Feststellungen, derer es für eine umfassende Prüfung der Satzungskonformität nach den Regeln des Schweizer Rechts bedürfte.

30 bb) Unterstützungsleistungen zum Zwecke der Ausstattung können in verschiedener Weise der Anschubfinanzierung dienen, sei es im familiären, sei es im betrieblichen oder beruflichen Bereich, sei es für begonnene oder projektierte Vorhaben verschiedenster Art. Zwar fehlen Feststellungen dazu, zu welchem konkreten Zweck die an B C ausgekehrte Zahlung dienen sollte. Dies ist aber unschädlich. Tatsachen, die auf eine eindeutige Überschreitung des Satzungszwecks hindeuten, sind nicht festgestellt. Konkrete Anhaltspunkte hierfür, die eine erste Anknüpfung für weitere Ermittlungen darstellen könnten, fehlen auch. Soweit das FA die fehlende Individualisierung der zum Zwecke der Anschubfinanzierung ausgekehrten Beträge beanstandet, kann es sich ohne Weiteres um eine Typisierung handeln, die dem Stiftungsrat freisteht.

31 Vielmehr liegt es nicht neben der Sache, einem 29-Jährigen eine „Anschubfinanzierung" zu gewähren, und zwar gleich, welcher Art und wie konkret seine Zukunftspläne sind. Es erscheint zwar problematisch, ist aber auch nicht gänzlich ausgeschlossen, das Alter von 29 Jahren noch als „in jugendlichen Jahren" zu verstehen, wenn dieser Begriff nämlich satzungsspezifisch ausgelegt wird. Zumindest aus der Perspektive des —im Rahmen der Auslegung nicht anwendbaren— deutschen Rechts ist es sehr unwahrscheinlich, dass die Stifterin tatsächlich im Blick gehabt haben sollte, „Jugendliche" (Personen ab 14 Jahren) mit Mitteln erheblicher Größenordnung auszustatten. Dies wäre umgekehrt eher ein Widerspruch zu dem Stiftungszweck, eine Anschubfinanzierung für das weitere Leben zu bieten. Soweit Einzelheiten der Auslegung der Stiftungssatzung streitig bleiben müssen, ist gerade dies ein Anwendungsfall für die Einschätzungsprärogative, die der Stiftungsrat im vorliegenden Fall nicht verlassen hat.

32 Auf die weitere seitens des FA aufgeworfene Frage, ob die Stiftungssatzung überhaupt dem maßgebenden Schweizer Recht entspricht, kommt es nach diesen Maßstäben nicht mehr an.

33 2. Die Zuwendung ist auch nicht nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG steuerbar. B C ist nicht Zwischenberechtigter i.S. der Vorschrift.

34 a) Nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 ErbStG gilt als Schenkung unter Lebenden, was u.a. bei Aufhebung einer Stiftung erworben wird. Nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 ErbStG steht dem gleich der Erwerb bei Auflösung einer Vermögensmasse ausländischen Rechts, deren Zweck auf die Bindung von Vermögen gerichtet ist, sowie der Erwerb durch Zwischenberechtigte während des Bestehens der Vermögensmasse. Da die Klägerin fortbestand, kommt eine Besteuerung nach dieser Vorschrift nur in der Alternative des § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG in Betracht.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

35 b) § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG setzt einen Erwerb durch „Zwischenberechtigte“ voraus. Zwischenberechtigter ist, wer unabhängig von einem konkreten Ausschüttungsbeschluss über eine Rechtszuständigkeit an dem in der Vermögensmasse gebundenen Vermögen und/oder an den durch die Vermögensmasse erzielten Erträgen verfügt, sei es —nach deutschen Rechtsvorstellungen— in Gestalt dinglichen Rechts oder in Gestalt schuldrechtlicher Ansprüche. Einzelheiten können im Streitfall offenbleiben. Jedenfalls bedarf es eines rechtlich verfestigten Titels am Vermögen. Nicht zwischenberechtigt ist, wer über keine Rechte an der Vermögensmasse oder Ansprüche gegenüber der Vermögensmasse verfügt.

36 aa) Bereits der Wortlaut „Zwischenberechtigte“ legt es nahe, nicht jedweden Ausschüttungsempfänger, sondern nur denjenigen zu erfassen, der ein abstrakt-generelles „Recht“ auf die Ausschüttung geltend machen kann. Dabei ist der Ausschüttungsanspruch auszuklammern, der erst aufgrund eines konkreten Beschlusses im Einzelfall entsteht. Wenn damit der zugrunde liegende Rechtsanspruch geschaffen werden könnte, würde das Tatbestandsmerkmal leerlaufen.

37 Der Senat hatte zwar für einen common law trust, der der gesetzgeberische Anlass der Vorschrift war, entschieden, dass Zwischenberechtigte alle Personen seien, die während des Bestehens eines Trusts Auszahlungen aus dem Trustvermögen erhalten (BFH-Urteil vom 27.09.2012 - II R 45/10, BFHE 238, 540, BStBl II 2013, 84, Rz 16). Allerdings war die Rechtszuständigkeit des Empfängers unter den Gegebenheiten des damaligen Streitfalls nicht problematisch.

38 bb) Im Hinblick auf die Funktion des Zwischenberechtigten hatte der Senat sinngemäß ausgeführt, dass der Endberechtigte eines von einem Dritten errichteten Trusts, der während der Laufzeit des Trusts Ausschüttungen erhält, diese als Zwischenberechtigter erwirbt, da anderenfalls die Vermögenssubstanz und die Vermögenserträge des Trusts vor Auflösung steuerfrei ausgezahlt werden könnten (BFH-Urteil in BFHE 238, 540, BStBl II 2013, 84, Rz 17). Wenn danach die Steuerpflicht des Zwischenberechtigten jedenfalls auch die Umgehung der Steuerpflicht des Endberechtigten bezweckt —der er wäre, wäre er nicht bereits Zwischenberechtigter—, zeigt auch dies, dass es um Personen geht, denen eine nicht ohne weiteres entziehbare Rechtszuständigkeit an Vermögenssubstanz und -erträgen zusteht.

39 cc) Die Entstehungsgeschichte des § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG bestätigt schließlich die Vorstellung, dass zwischenberechtigt nur sein kann, wer über einen Rechtstitel an und gegenüber der Vermögensmasse verfügt.

40 aaa) Die Vorschrift wurde geschaffen, um auch die Bindung von Vermögen in den in anglo-amerikanischen Staaten gebräuchlichen Formen des sog. common law trust zu erfassen, die nach der damaligen Rechtsprechung zunächst weder beim Trustverwalter noch beim Begünstigten zu einem steuerbaren Erwerb geführt hatte (vgl. BFH-Entscheidungen in BFHE 238, 540, BStBl II 2013, 84, Rz 13; in BFH/NV 2014, 1554, Rz 11, m.w.N.).

41 bbb) Nach der Begründung zum Gesetzentwurf des Steuerentlastungsgesetzes 1999/ 2000/2002 vom 09.11.1998 wurde der Vermögensübergang auf den Trust bei seiner Errichtung und auf die Anfallsberechtigten bei seiner Auflösung als zusätzlicher Erwerbstatbestand in die §§ 3 und 7 ErbStG aufgenommen (BTDrucks 14/23, S. 200). Nach dem Dritten Bericht des Finanzausschusses zu dem Gesetzentwurf BTDrucks 14/23 vom 03.03.1999 sollte ferner die spätere zusätzliche Ausstattung dieser Vermögensmasse mit Vermögen erfasst werden. Schließlich sollte der Tatbestand über die Auskehrung des Vermögens bei Auflösung auf Zwischennutzungsrechte am Vermögen der Vermögensmasse ausgedehnt werden (BTDrucks 14/443, S. 41).

42 Sowohl das Konzept des „Anfallsberechtigten“ als auch dasjenige der „Zwischennutzungsrechte“ setzt gedanklich Rechte und Ansprüche voraus. Wer kraft freier Entscheidung eines Dritten eine Zuwendung erhält, ist nicht Rechtsinhaber in diesem Sinne.

43 dd) Auslegungskriterien, die im Gegensatz hierzu ein weiteres Verständnis des Tatbestandsmerkmals „Zwischenberechtigter“ nahelegen, bestehen nicht. Abgesehen von den Überlegungen, die

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

der Senat in seinem Urteil in BFHE 238, 540, BStBl II 2013, 84 angestellt hat, lässt die Gesetzessystematik keine Rückschlüsse auf das Verständnis des Begriffs zu. Der Senat lässt es daher bei der wortlautnahen Interpretation bewenden, die auch dem Begriffsteil „.berechtigt." eine selbständige Bedeutung beimisst.

44 c) B C war nach diesen Maßstäben nicht Zwischenberechtigter i.S. der Vorschrift, denn er hatte gegen die Klägerin keine Ansprüche auf Ausschüttung.

45 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Verwaltungsanweisungen:
BayLfSt 5.3.2020 - S 3806

Fundstelle(n):
BFH/NV 2019 S. 1421 Nr. 12
BFH/PR 2020 S. 27 Nr. 1
BStBl II 2020 S. 61 Nr. 2
DB 2019 S. 2616 Nr. 47
DStR 2019 S. 8 Nr. 41
DStRE 2019 S. 1362 Nr. 21
DStZ 2019 S. 825 Nr. 22
EStB 2019 S. 454 Nr. 11
ErbBstg 2019 S. 295 Nr. 12
ErbStB 2019 S. 337 Nr. 12
GStB 2020 S. 6 Nr. 2
HFR 2020 S. 163 Nr. 2
IStR 2019 S. 861 Nr. 21
IWB-Kurznachricht Nr. 21/2019 S. 834
KÖSDI 2019 S. 21465 Nr. 11
RIW 2020 S. 394 Nr. 6
StB 2019 S. 326 Nr. 11
StuB-Bilanzreport Nr. 21/2019 S. 837
Ubg 2019 S. 715 Nr. 12
wistra 2019 S. 4 Nr. 11
NWB GAAAH-32258

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.