
Datum: 10.01.2007
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 1136/02 Erb
ECLI: ECLI:DE:FGD:2007:0110.4K1136.02ERB.00

Tenor:

Die gegenüber den Klägern zu 1 bis 9 ergangenen Erbschaftsteuerbescheide des beklagten Finanzamts vom 2. Januar 2007 werden aufgehoben, soweit bei der Berechnung der festgesetzten Steuer von einem einheitlichen Erwerb ausgegangen worden ist und nicht der auf die Kläger zu 1 bis 9 jeweils entfallende Anteil am Gesamtvermögen aus der Auflösung der C-Familienstiftung entsprechend der Herkunft des Stiftungsvermögens zu 69,1 v.H. als vom Stifter und zu 30,9 v.H. als von der Stifterin stammend aufgeteilt worden ist.

Der gegenüber der Klägerin zu 10 ergangene Erbschaftsteuerbescheid des beklagten Finanzamts vom 2. Januar 2007 wird aufgehoben, soweit bei der Berechnung der festgesetzten Jahressteuer von einem einheitlichen Erwerb ausgegangen worden ist und der Kapitalwert des Erwerbs sowie der Jahreswert der wiederkehrenden Leistungen nicht entsprechend der Herkunft des Stiftungsvermögens zu 69,1 v.H. als vom Stifter und zu 30,9 v.H. als von der Stifterin stammend aufgeteilt worden ist.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Dem beklagten Finanzamt wird aufgegeben, die geänderten Steuerbeträge nach Maßgabe der Entscheidungsgründe zu errechnen, den Klägern das Ergebnis dieser Berechnung unverzüglich mitzuteilen und die angefochtenen Steuerbescheide mit dem geänderten Inhalt nach Rechtskraft der Entscheidung neu

bekannt zu geben.

Von den Kosten des Verfahrens tragen die Kläger bis zum 1. Januar 2007 17 v.H. und das beklagte Finanzamt 83 v.H. Ab dem 2. Januar 2007 tragen die Kläger 13 v.H. und das beklagte Finanzamt 87 v.H. der Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

1

Die Klägerinnen zu 1, 8 und 10 sind die Töchter von C.C und dessen Ehefrau D.C., die im Jahr die C. und D.C. Familienstiftung (C-Stiftung) errichteten. Die Kläger zu 2, 3, 4, 5, 6, 7 und 9 sind die Enkelkinder der beiden Stifter. Bei der Errichtung der C- Stiftung stammte das dieser übertragene Vermögen zu 69,1 v.H. von C.C. und zu 30,9 v.H. von D.C..

2

Am 1995 beschloss der Vorstand der C-Stiftung, diese aufzulösen. Die Auflösung wurde von der Bezirksregierung mit Verfügung vom 1995 genehmigt. Die von der C-Stiftung gehaltenen Beteiligungen, wie insbesondere die Beteiligung mit einem Geschäftsanteil von DM an der G-GmbH (G-GmbH), wurden mit notariell beurkundetem Vertrag vom 1995 mit Wirkung zum 31. Dezember 1995 in die C-Familiengesellschaft bürgerlichen Rechts (C-GbR), an der die Kläger entsprechend dem ihnen zustehenden Anteil an dem Vermögen der C-Stiftung beteiligt waren, eingebracht.

3

In ihrer am 26. Juli 1996 abgegebenen Schenkungsteuererklärung machten die Kläger geltend, das gesamte aus der Aufhebung der C-Stiftung von ihnen erworbene Vermögen sei für jeden von ihnen getrennt in Höhe von 69,1 v.H. als von dem Stifter C.C. und in Höhe von 30,9 v.H als von der Stifterin D.C. stammender Erwerb anzusetzen. Dem folgte das Finanzamt F nicht und setzte gegen die Kläger mit Bescheiden vom 12. September 1996 Schenkungsteuer fest, wobei es bei der Berechnung der Steuer jeweils von einem einheitlichen Erwerb ausging und hiervon bei den Klägerinnen zu 1, 8 und 10 einen Freibetrag von jeweils 90.000 DM sowie bei den übrigen Klägern einen Freibetrag von jeweils 50.000 DM abzog.

4

Mit ihrem hiergegen eingelegten Einspruch trugen die Kläger vor: Die Berechnung der Schenkungsteuer sei nach § 15 Abs. 2 Satz 2 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) so vorzunehmen, als ob sie das Stiftungsvermögen von zwei Personen erworben hätten. Dementsprechend seien ihnen auch zwei Freibeträge nach § 16 ErbStG zu gewähren. Der Gesetzgeber habe mit der Einführung des § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG die Besteuerung bei der Auflösung einer Stiftung steuerlich begünstigen wollen. Ihm sei es darum gegangen, hinsichtlich der Höhe der Steuer einen Erwerb von einem Stifter oder mehreren Stiftern anzunehmen. Demgemäß sei bei einem Erwerb von zwei Stiftern die Steuer nach der Höhe der auf die einzelnen Stifter entfallenden Zuwendungen zu berechnen. Mit der vom Finanzamt vorgenommenen Steuerberechnung könne nicht der Fall gelöst werden, dass bei mehreren Stiftern und unterschiedlichen Verwandtschaftsverhältnissen zu den Anfallberechtigten unterschiedliche Steuerklassen anzuwenden seien. Es bleibe unklar,

5

wie in einem solchen Fall nach den Steuerklassen unterschiedliche Steuersätze auf einen einheitlichen Erwerb angewendet werden könnten. Im Übrigen habe der Bundesfinanzhof (BFH) in seinem Urteil vom 25. November 1992 II R 77/90 (BFHE 169, 518, BStBl II 1993, 238) ausdrücklich der Auffassung zugestimmt, dass bei mehreren Stiftern entsprechend den persönlichen Verhältnissen der Anfallberechtigten unterschiedliche Steuerklassen anzuwenden seien.

Nachdem das beklagte Finanzamt die Steuerfestsetzung hinsichtlich der Wertansätze der Vermögensgegenstände und der Höhe der Steuerschulden für vorläufig erklärt hatte, setzte es die Schenkungsteuer mit Einspruchsentscheidungen vom 25., 28. und 30. Januar sowie 12. Februar 2002 gegen die Klägerin zu 1 auf DM, gegen die Kläger zu 2, 3, 4 und 5 auf jeweils DM, gegen die Kläger zu 6, 7 und 9 auf jeweils DM, gegen die Klägerin zu 8 auf DM sowie gegen die Klägerin zu 10 für den Zeitraum vom 31. Dezember 1995 bis zum 31. Dezember 2001 auf DM und ab dem 31. Dezember 2002 auf eine Jahressteuer von DM fest. Bei der Berechnung der festgesetzten Steuer ging es von einem einheitlichen Erwerb aus und zog hiervon bei den Klägerinnen zu 1, 8 und 10 einen Freibetrag von jeweils 90.000 DM sowie bei den übrigen Klägern einen Freibetrag von jeweils 50.000 DM ab. Zur Begründung führte es aus: Nach dem BFH-Urteil in BFHE 169, 518, BStBl II 1993, 238 sei Zuwendender bei der Aufhebung einer Stiftung allein die Stiftung. § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG sei nur als Tarifvorschrift für die Bestimmung der Steuerklasse und Berechnung der Steuer zu verstehen. Aus der Entstehungsgeschichte des § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG ergebe sich nicht, dass der Erwerb in so viele Einzelerwerbe aufzuteilen sei, wie Stifter vorhanden seien.

Die Kläger haben am 27. Februar 2002 Klage erhoben. Mit Bescheid vom 21. September 2006 hat das Finanzamt E den gemeinen Wert der Anteile an der G-GmbH auf den 31. Dezember 1995 mit 483 DM je 100 DM-Geschäftsanteil festgestellt. Das beklagte Finanzamt hat daraufhin die Schenkungsteuer mit Bescheiden vom 2. Januar 2007 gegen die Klägerin zu 1 auf EUR, gegen die Kläger zu 2, 3, 4 und 5 auf jeweils EUR, gegen die Kläger zu 6, 7 und 9 auf jeweils EUR, gegen die Klägerin zu 8 auf EUR sowie gegen die Klägerin zu 10 für den Zeitraum vom 31. Dezember 1995 bis zum 31. Dezember 2006 auf EUR und ab dem 31. Dezember 2007 auf eine Jahressteuer von EUR neu festgesetzt. Bei der Berechnung der festgesetzten Steuer ging das beklagte Finanzamt wiederum von einem einheitlichen Erwerb aus und zog hiervon bei den Klägerinnen zu 1, 8 und 10 einen Freibetrag von jeweils 90.000 DM sowie bei den übrigen Klägern einen Freibetrag von jeweils 50.000 DM ab.

Die Kläger tragen vor: Nach § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG sei bei der Aufhebung einer Stiftung, die von mehreren Stiftern errichtet worden sei, der Erwerb der einzelnen Anfallberechtigten entsprechend dem Vermögenserwerb der Stiftung, soweit er von dem jeweiligen Stifter stamme, aufzuteilen. Des Weiteren seien ihnen jeweils zwei Freibeträge zu gewähren.

Die Kläger beantragen,

1. hinsichtlich der Klägerin zu 1 den Schenkungsteuerbescheid vom 2. Januar 2007 aufzuheben, soweit damit mehr als EUR festgesetzt worden ist;
2. hinsichtlich der Kläger zu 2 bis 5 die Schenkungsteuerbescheide vom 2. Januar 2007 aufzuheben, soweit damit jeweils mehr als EUR festgesetzt worden ist;
3. hinsichtlich der Kläger zu 6, 7 und 9 die Schenkungsteuerbescheide vom 2. Januar 2007 aufzuheben, soweit damit jeweils mehr als EUR festgesetzt worden ist;
4. hinsichtlich der Klägerin zu 8 den Schenkungsteuerbescheid vom 2. Januar 2007 aufzuheben, soweit damit mehr als EUR festgesetzt worden ist;

5. hinsichtlich der Klägerin zu 10 den Schenkungsteuerbescheid vom 2. Januar 2007 aufzuheben und unter Beibehaltung der Jahresversteuerung die Steuer nach einem Erwerb von zwei Stiftern unter Gewährung von zwei Freibeträgen festzusetzen;
6. hilfsweise die Revision zuzulassen.

Das beklagte Finanzamt beantragt, 11

1. die Klage abzuweisen 12
2. hilfsweise die Revision zuzulassen.

Zur Begründung trägt es vor, der Geltungsbereich der Fiktion des § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG beschränke sich auf die Berechnung der Steuer. 13

Entscheidungsgründe: 14

Die Klage ist überwiegend begründet. Die gegenüber den Klägern zu 1 bis 9 ergangenen Erbschaftsteuerbescheide vom 2. Januar 2007, die gemäß § 68 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) Gegenstand des Verfahrens geworden sind, sind rechtswidrig und verletzen die Kläger zu 1 bis 9 in ihren Rechten, soweit bei der Berechnung der festgesetzten Steuer von einem einheitlichen Erwerb ausgegangen worden ist und nicht der auf die Kläger zu 1 bis 9 jeweils entfallende Anteil am Gesamtvermögen aus der Auflösung der C-Stiftung entsprechend der Herkunft des Stiftungsvermögens zu 69,1 v.H. als vom Stifter und zu 30,9 v.H. als von der Stifterin stammend aufgeteilt worden ist. Der gegenüber der Klägerin zu 10 ergangene Erbschaftsteuerbescheid vom 2. Januar 2007 ist rechtswidrig und verletzt diese in ihre Rechten, soweit bei der Berechnung der festgesetzten Jahressteuer von einem einheitlichen Erwerb ausgegangen worden ist und der Kapitalwert des Erwerbs sowie der Jahreswert der wiederkehrenden Leistungen nicht entsprechend der Herkunft des Stiftungsvermögens zu 69,1 v.H. als vom Stifter und zu 30,9 v.H. als von der Stifterin stammend aufgeteilt worden ist. Im Übrigen sind die Erbschaftsteuerbescheide vom 2. Januar 2007 rechtmäßig und verletzen die Kläger nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). 15

Nach den §§ 1 Abs. 1 Nr. 2, 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG in der Fassung der Bekanntmachung vom 19. Februar 1991 (BGBl I, 468), zuletzt geändert durch Art. 24 des Gesetzes vom 11. Oktober 1995 (BGBl I, 1250), unterliegt dasjenige, was bei Aufhebung einer Stiftung erworben wird, der Schenkungsteuer. Zuwendender ist in diesen Fällen die Stiftung und nicht der Stifter (BFH-Urteil in BFHE 169, 518, BStBl II 1993, 238). Dennoch gilt nach § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG in den Fällen des § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG als Schenker der Stifter. Obgleich sich der Regelungsbereich des § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG auf die Bestimmung der Steuerklasse und damit auf die Berechnung der Schenkungsteuer beschränkt und daher nichts daran ändert, dass Zuwendende die Stiftung ist (BFH-Urteil in BFHE 169, 518, BStBl II 1993, 238), hindert dies nicht, lediglich für die Steuerberechnung den Erwerb entsprechend den Anteilen der Stifter an dem der Stiftung übertragenen Vermögen aufzuteilen (vgl. Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG § 15 Rdnr. 120; Knobel in Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck, ErbStG § 15 Rdnr. 53). Denn dies entspricht nach Auffassung des Senats dem mit der Bestimmung verfolgten Begünstigungszweck. § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG enthält eine Ausnahmeregelung zu § 15 Abs. 1 ErbStG dergestalt, dass abweichend von der Grundregel für die Bestimmung der Steuerklasse und damit für die Berechnung der Steuer nicht das Verhältnis des Erwerbers zum Schenker gilt, sondern im Wege einer Fiktion auf das persönliche Verhältnis des Anfallberechtigten zum Stifter abzustellen ist (BFH-Urteil in BFHE 169, 518, BStBl II 1993, 238). Bei einer Mehrzahl von Stiftern kann diesem Begünstigungszweck nach Ansicht des Senats nur dadurch Rechnung getragen werden, 16

dass der an sich einheitliche Erwerb für Zwecke der Steuerberechnung entsprechend den Anteilen der Stifter an dem der Stiftung übertragenen Vermögen aufgeteilt wird, weil diese Anteile letztlich die "Schenkungen" der Stifter i.S. des § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG darstellen. Nur so können zudem die Fälle gelöst werden, in denen die Verwandtschaftsverhältnisse der Anfallberechtigten zu den mehreren Stiftern - anders als im Streitfall - unterschiedlich sind. Der Senat sieht sich in seiner Auffassung durch das obiter dictum in dem BFH-Urteil in BFHE 169, 518, BStBl II 1993, 238 (dort unter II. 1. b letzter Absatz) bestätigt, ohne dass es allerdings im Streitfall einer analogen Anwendung der Bestimmung des § 6 Abs. 2 Satz 3 ErbStG bedarf.

Der auf die Kläger zu 1 bis 9 entfallende Anteil am Gesamtvermögen aus der Auflösung der C-Stiftung ist mithin für die Berechnung der gegen sie festzusetzenden Steuer entsprechend der Herkunft des Stiftungsvermögens zu 69,1 v.H. als vom Stifter und zu 30,9 v.H. als von der Stifterin stammend aufzuteilen. Bezüglich der Klägerin zu 10 ist bei der Berechnung der festzusetzenden Jahressteuer der Kapitalwert des Erwerbs sowie der Jahreswert der wiederkehrenden Leistungen gleichfalls entsprechend der Herkunft des Stiftungsvermögens zu 69,1 v.H. als vom Stifter und zu 30,9 v.H. als von der Stifterin stammend aufzuteilen. 17

Der Senat vermag sich allerdings nicht der von den Klägern vertretenen Meinung anzuschließen, dass ihnen entsprechend der Anzahl der Stifter auch zwei persönliche Freibeträge von 90.000 DM bzw. 50.000 DM zustünden. Dies lässt sich nach Ansicht des Senats nicht aus § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG ableiten. Denn der Regelungsbereich des § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG beschränkt sich auf die Bestimmung der Steuerklasse und damit auf die Berechnung der Schenkungsteuer. Die Bestimmung ändert jedoch nichts daran, dass Zuwendende die Stiftung ist (BFH-Urteil in BFHE 169, 518, BStBl II 1993, 238) und ein persönlicher Freibetrag nach § 16 ErbStG nur für den jeweiligen Erwerb abzuziehen ist. Eine Vervielfältigung des dem Erwerber nach § 16 ErbStG zustehenden Freibetrags entsprechend der Anzahl der Stifter ist durch den nur eingeschränkten Regelungsbereich des § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG nicht gedeckt (vgl. auch BFH-Urteil vom 2. Dezember 1998 II R 43/97, BFHE 187, 120, BStBl II 1999, 235 - zu § 6 Abs. 2 Satz 3 ErbStG -). Dem steht auch § 15 Abs. 2 Satz 3 ErbStG entgegen, der zwar einen eigenständigen Tatbestand darstellt, indes gleichwohl erkennen lässt, dass der Gesetzgeber die Freibeträge des § 16 ErbStG grundsätzlich nur einmal für den jeweiligen Erwerb vorgesehen hat. 18

Der den Klägern jeweils zustehende Freibetrag von 90.000 DM hinsichtlich der Klägerinnen zu 1, 8 und 10 (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) bzw. von 50.000 DM hinsichtlich der Kläger zu 2, 3, 4, 5, 6, 7 und 9 (§ 16 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG) ist daher jeweils entsprechend den Anteilen der Stifter an dem der Stiftung übertragenen Vermögen aufzuteilen und sodann von den diesen entsprechenden Erwerbsanteilen abzuziehen. Dies führt hinsichtlich der Klägerinnen zu 1, 8 und 10 zu Freibetragsanteilen von 62.190 DM (69,1 v.H. von 90.000 DM) und 27.810 DM (30,9 v.H. von 90.000 DM) und hinsichtlich der Kläger zu 2, 3, 4, 5, 6, 7 und 9 zu Freibetragsanteilen von 34.550 DM (69,1 v.H. von 50.000 DM) und 15.450 DM (30,9 v.H. von 50.000 DM). Die sich für die einzelnen Erwerbsanteile nach Abzug der Freibetragsanteile ergebenden Steuerbeträge sind zu addieren, damit ein einheitlicher Steuerbetrag festgesetzt wird. Der Senat macht von seiner Befugnis Gebrauch, die Berechnung der gegen die Kläger festzusetzenden Steuer gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO dem beklagten Finanzamt zu überlassen. 19

Die Kostenentscheidung beruht auf § 138 Abs. 2 Satz 1 FGO, soweit das beklagte Finanzamt dem Klagebegehren durch den Erlass der Erbschaftsteuerbescheide vom 2. Januar 2007 entsprochen hat. Im Übrigen beruht die Kostenentscheidung auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. 20

Der Senat hat nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO die Revision zugelassen, weil die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat. Die Auslegung des § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG bei einer Mehrheit von Stiftern ist noch nicht höchstrichterlich geklärt

(wie oben schon aufgeführt, handelt es sich bei der diesbezüglichen Passage im BFH-Urteil II 21 R 77/90 lediglich um ein obiter dictum).