

# Zur Anwendbarkeit des Erbschaftsteuerklassenprivilegs des § 15 Abs. 2 ErbStG auf liechtensteinische Familienstiftungen

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

In Folge eines gegen Deutschland angestrebten Vertragsverletzungsverfahrens der EU Kommission wurde mit dem StÄndG 2015 die erbschaftsteuerliche Diskriminierung liechtensteinischer gemeinnütziger Stiftungen seit Jahresbeginn 2016 aufgehoben und eine steuerrechtliche Gleichstellung mit einer deutschen gemeinnützigen Stiftung erreicht. Das deutsche Erbschaftsteuerrecht sieht allerdings nach wie vor eine steuerrechtliche Diskriminierung von ausländischen Familienstiftungen vor, indem sie – anders als beim Inlandssachverhalt – beim Erstwidmungsvorgang das Verwandtschaftsverhältnis zwischen dem Stifter und dem entferntest verwandten Begünstigten der Stiftung nicht berücksichtigt. Der Beitrag zeigt, dass die Anwendung von § 15 Abs. 2 ErbStG auf liechtensteinische Stiftungen nicht nur europarechtswidrig, sondern auch staatsvertragswidrig unter dem neuen Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Fürstentum Liechtenstein ist. In der deutschen Besteuerungspraxis ist die Errichtung liechtensteinischer Familienstiftungen aufgrund des Anwendungsvorrangs europäischen Primärrechts bzw. des DBA vor den Regeln des nationalen Steuerrechts genauso zu behandeln wie die Errichtung vergleichbarer deutscher Familienstiftungen.

## 1. Einführung

Der vorliegende Beitrag hat ein Beispielszenario vor Augen, nach welchem ein in Deutschland ansässiger Stifter, etwa zum Zwecke der Asset Protection oder zur sachgerechten Gestaltung einer Unternehmensnachfolge, grenzüberschreitend eine privatnützige Familienstiftung im Fürstentum Liechtenstein mit einem Erstwidmungsbetrag von 12.000.000 € errichten möchte. Der Stifter ist bereit, durch den Widmungsakt die Verfügungsmacht über das Stiftungsvermögen endgültig an die Stiftungsorgane zu übergeben und den steuerrechtlich geforderten „Entreicherungs nachweis“ des § 15 Abs. 6 Nr. 1 AStG durch Vorlage aller relevanten Stiftungsdokumente sachgerecht zu führen.

In Liechtenstein zivilrechtlich grundsätzlich denkbare Widerrufsvorbehalte oder „starke“ Änderungsvorbehalte des Stifters gem. Art. 552 § 30 PGR sollen vorliegend nicht bestehen. Auch bestehen keine sog. „Mandatsverträge“ oder andere Rechtsinstitute, die zivilrechtlich geeignet wären, die Stiftungsorgane an Entscheidungen des Stifters zu binden. Der Ort der Geschäftsleitung der geplanten Stiftung liege ausschliesslich in Liechtenstein; die Stiftung wird annahmegemäss dem normalen Besteuerungsregime für juristische Personen unterworfen.

Es handele sich vorliegend um ein originäres Stiftungsgeschäft auf den Tod iSd § 3 Abs. 2 Nr. 1 S. 1 ErbStG oder unter Lebenden iSd § 7 Abs. 1 Nr. 8 S. 1 ErbStG und nicht um eine spätere Zuwidmung. Begünstigte der liechtensteinischen Stiftung seien nach den Satzungsbestimmungen ausschliesslich der Stifter, seine Ehefrau sowie die mit dem Stifter in gerader absteigender Linie verwandten Abkömmlinge im Rahmen der Generationennachfolge. Die „entferntesten“ Begünstigten im Verhältnis zum Stifter seien somit nach der Stiftungssatzung die eigenen Abkömmlinge. Es sei ferner aufgrund der Satzungsbestimmungen sichergestellt, dass die Stiftung die genannten Begünstigten fördert und unterstützt und damit wesentlich im Interesse der Familie des Stifters errichtet wird.

Eine Anzeigepflicht des Erwerbs trifft in einem solchen Szenario gem. § 30 Abs. 1 ErbStG die liechtensteinische Stiftung als

Erwerberin. Für diese lässt sich keine örtliche Zuständigkeit im Bundesgebiet gem. § 35 Abs. 1 oder 2 ErbStG ermitteln, da sie weder Geschäftsleitung (§ 20 Abs. 1 AO), noch Sitz (§ 20 Abs. 2 AO), noch Vermögen (§ 20 Abs. 3 AO) noch Tätigkeit (§ 20 Abs. 4 AO) im Inland hat. Da vorliegend gem. § 20 Abs. 1 ErbStG nicht nur die Auslandsstiftung, sondern „auch“ der Stifter Steuerschuldner ist, bietet es sich an, die Anzeige an das Wohnsitzfinanzamt des Stifters zu richten und damit auch der subsidiär geltenden Anzeigepflicht des Stifters iSd § 30 Abs. 2 ErbStG nachzukommen.

Der Stifter ist zum Zeitpunkt des Widmungsgeschäftes Inländer iSd § 2 Abs. 1 S. 2 lit. a ErbStG. Der Übergang von Vermögen, hier des Erstwidmungsbetrages, auf Grund eines Stiftungsgeschäftes unter Lebenden gilt gem. § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG als Schenkung unter Lebenden, welche gem. § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG der Schenkungsteuer unterliegt. Dies gilt insbesondere, weil die Stiftung nach dem Sachverhalt über das gestiftete Vermögen rechtlich und tatsächlich frei verfügen<sup>1</sup> kann.

Die Auslandsstiftung ist vorliegend wesentlich im Interesse der Familie des Stifters errichtet (§ 15 Abs. 2 S. 1 ErbStG iVm R E 1.2 Abs. 1, 2 ErbStR 2011). Gem. § 15 Abs. 2 ErbStG ist deswegen bei der Besteuerung das Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten zum Stifter zugrunde zu legen. Die Ehegattin und die Abkömmlinge des Stifters fallen gem. § 15 Abs. 1 Nr. 1, Nr. 2 und 3 ErbStG unter die Schenkungssteuerklasse I. Sind die entferntest verwandten lebenden Begünstigten die Enkelkinder des Stifters, so ist gem. R E 15.2 Abs. 2 ErbStR 2011 auch vorliegend beim Errichtungsvorgang einer Familienstiftung der entsprechende Freibetrag, hier gem. § 16 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG ein Freibetrag von 200.000 €, massgebend.

Der steuerpflichtige Erwerb der Stiftung beträgt somit 11.800.000 €; die festzusetzende Schenkungsteuer beträgt gem. § 19 Abs. 1 ErbStG 23 % des Wertes des Erwerbes. Da

1) S. o., vgl. auch BFH v. 28.6.2007 – Az. II R 21/05, ZEV 2007, S. 440 m. Anm. Schmid u. Mutter.

der Härteausgleich gem. § 19 Abs. 3 ErbStG nicht zur Anwendung gelangt, beträgt die Schenkungssteuer also 2.714.000 €.

Der in der nationalen Vorschrift des § 15 Abs. 2 S. 1, 2 HS ErbStG enthaltene Vorbehalt der Errichtung der Familienstiftung „im Inland“ würde, wäre er anwendbar, zu einer deutlich höheren Erbschaftsteuerzahllast führen, weil in diesem Falle weder die Erbschaftsteuerklasse I noch der genannte Freibetrag zur Anwendung käme. Unter Anwendung der – de lege lata vorgesehenen – Steuerklasse III käme man nach Gewährung des geringeren Freibetrages von 20.000 € zu einer mehr als doppelt so hohen Schenkungssteuer wie im Inlandsfall, nämlich zu einer Schenkungssteuer von 5.990.000 € ([12.000.000-20.000]\*50 %).

Der genannte Vorbehalt der nationalen Steuervorschrift ist allerdings, wie nachfolgend gezeigt wird, vorliegend für die Besteuerung unbeachtlich, da dieser – erstens – von einem Staatsvertrag, dem DBA D-FL, ausser Kraft gesetzt wird (nachfolgend 2.) und zudem – zweitens – in Bezug auf FL-Stiftungen europarechtswidrig (nachfolgend 3.) ist und entsprechend zurücktreten muss. Das zuständige Finanzamt hat im Beispielfall, wie bei einer inländischen Familienstiftung, die Erbschaftsteuer mit 2.714.000 € festzusetzen.

## 2. Zur Überlagerung des § 15 Abs. 2 ErbStG durch das DBA D-FL

Die Regelung § 15 Abs. 2 S. 1, 2 HS ErbStG verstösst gegen den allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatz und das Diskriminierungsverbot des Art. 24 des völkerrechtlich verbindlich abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und Liechtenstein. 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 sind geeignet, Steueransprüche aus dem innerstaatlichen deutschen Steuerrecht nach Massgabe des Abkommens zu begrenzen.<sup>2</sup>

DBA-Völkerrecht geht nach § 2 Abs. 1 AO dem nationalen Recht vor. Ergänzend ist aber auch darauf hinzuweisen, dass der gelegentlich zur Begründung von deutschen Treaty Overrides herangezogene Grundsatz, nach dem jüngere Gesetzesänderungen ältere verdrängen (lex posteriori derogat legi priori) im vorliegenden Falle „umgekehrt“ wirken würde: hiernach verdrängen die Regelungen des neu abgeschlossenen DBA Deutschland-Liechtenstein auch die vorliegend zeitlich deutlich früher definierten nationalen Besteuerungsregeln des § 15 Abs. 2 S. 1 ErbStG.<sup>3</sup>

Das DBA gilt gem. Art. 1 DBA D-FL für alle in einem der Vertragsstaaten ansässigen Personen. Der Stifter ist als natürliche Person mit Wohnsitz in Deutschland ansässig iSd Art. 4 DBA. Die liechtensteinische Familienstiftung ist gem. Art. 3 Abs. 1 lit. e, d ebenfalls Person im Sinne des DBA und aufgrund des (ausschliesslich) dort liegenden Ortes der Geschäftsleitung auch in Liechtenstein ansässig im Sinne des Art. 4 Abs. 1 DBA.<sup>4</sup> Die Stiftung wird auch nicht gem. Art. 64 SteG dem Besteuerungsregime für Privatvermögensstrukturen unterstellt, die eine Ansässigkeit der Stiftung gem. Art. 4 iVm Protokollbestimmung 2. lit. c DBA ausschliesst.

Art. 24 Abs. 1 des DBA D-FL sieht folgende Regelung vor: „Staatsangehörige eines Vertragsstaates dürfen im anderen Vertragsstaate 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 alle Deutschen iSd Grundgesetzes, also auch der Stifter. Staatsangehörige sind gem. Art. 3 Abs. 1 lit. j bb DBA aber auch alle juristischen Personen, die nach dem Recht des Fürstentums Liechtenstein errichtet worden sind, vorliegend also auch die liechtensteinische Familienstiftung. Das DBA gilt also für beide am Widmungsgeschäft beteiligten Personen.

Vorliegend wurde die Familienstiftung im Fürstentum Liechtenstein errichtet. Eine Familienstiftung im Fürstentum Liechtenstein ist im Sinne eines Rechtstypenvergleichs mit einer inländischen Familienstiftung im Sinne der §§ 80 ff BGB vergleichbar.<sup>5</sup>

Die Erstaussstattung einer Stiftung gilt gem. § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG als Schenkung unter Lebenden. Eine Schenkung unter Lebenden ist gem. § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG schenkungssteuerpflichtig. Als steuerpflichtiger Erwerb gilt gem. § 10 Abs. 1 ErbStG die Bereicherung des Erwerbers, vorliegend also die liechtensteinische Familienstiftung. Steuerschuldner ist gem. § 20 Abs. 1 ErbStG der Erwerber, also die liechtensteinische Familienstiftung.

Würde das Erfordernis der Errichtung der Familienstiftung im Inland gelten, so führte dies vorliegend zu einer signifikanten Benachteiligung der liechtensteinischen Stiftung, denn in diesem Falle wäre gem. § 16 Abs. 1 Nr. 7 ErbStG lediglich ein Freibetrag von 20.000 € zu gewähren und gem. § 15 Abs. 1 die Steuerklasse III (für Nichtverwandte) anwendbar. Bei einem steuerlichen Erwerb von 11.980.000 € und einem Steuersatz von 50 % (§ 19 Abs. 1 ErbStG) führte dies zu einer Schenkungssteuerzahllast von 5.990.000 €; dieser Betrag überstiege den bei einer Errichtung der Familienstiftung im Inland fälligen Betrag von 2.714.000 € um über 121 %, nämlich um 3.276.000 €.

Der inländische Gründungsvorbehalt der Regelung des § 15 Abs. 2 ErbStG verstösst gegen Art. 24 Abs. 1 DBA, denn die liechtensteinische Familienstiftung als Staatsangehörige des Fürstentums Liechtenstein iSd Art. 3 Abs. 1 lit. j bb) DBA D-FL würde im anderen Vertragsstaat (Deutschland) einer Besteuerung unterworfen, die aufgrund des nationalen Steuerrechts trotz gleicher Verhältnisse belastender ist als die Besteuerung einer deutschen Familienstiftung als „Staatsangehörige des anderen Staates unter gleichen Verhältnissen“.

2) Vgl. z. B. Jacobs, *Internationale Unternehmensbesteuerung*, 7. Aufl. 2011, S. 83.

3) Vgl. hierzu z. B. Jochimsen, Gradl, *Normhierarchische Einordnung von Treaty Overrides – und Abgleich konkreter Beispiele mit aktuellen DBA sowie der DBA-Verhandlungsgrundlage*, IStR 2015, S. 236 ff.

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

5) Vgl. zuletzt FG Düsseldorf v. 2.4.2014 – Az. 4 K 3718/12, Tz 11 mit weiteren BFH-Urteilsverweisen.

Der einzige vorliegend bestehende Unterschied in den Verhältnissen,<sup>6</sup> die Ansässigkeit der Familienstiftung in Liechtenstein, wird in Art. 24 Abs. 1 des einvernehmlich zwischen den Vertragsparteien abgeschlossenen DBA-Abkommenstextes sogar explizit („insbesondere“) als besonders sanktionswürdiges Diskriminierungsmerkmal hervorgehoben, bei dessen Vorliegen anders lautende Vorschriften des nationalen Steuerrechtes zurückzutreten haben.

Die in Art. 2 DBA angeführte Gültigkeit für Steuern vom Einkommen und Vermögen (Abs. 1 und 2) sowie die dort angegebene Liste von Steuerarten, für die das Abkommen „insbesondere“ gilt, stellt vorliegend keine Einschränkung in der Anwendung von Art. 24 DBA dar, da sich die Begrenzung aus dem allgemeinen steuerrechtlichen Gleichbehandlungsgebotes des Art. 24 DBA D-FL ergibt, dass gem. Art. 24 Abs. 6 DBA D-FL „ungeachtet des Art. 2 für Steuern jeder Art und Bezeichnung“ gilt. Art. 24 DBA findet auch nach der deutschen Kommentarliteratur 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 uneingeschränkt Anwendung.<sup>7</sup>

Die getroffenen Regelungen des DBA sind somit vorliegend hinreichend, einen nach der Regelung des § 15 Abs. 2 S. 1 ErbStG bestehenden Steueranspruch aus dem innerstaatlichen Steuerrecht insoweit zu begrenzen, als dass eine Übermassbesteuerung im Vergleich mit dem Widmungsvorgang einer inländischen Familienstiftung verhindert wird. Im Beispiel darf also auch bei der Errichtung einer liechtensteinischen Stiftung keine höhere Schenkungssteuer festgesetzt werden als bei einer deutschen Familienstiftung.

Sollte die Finanzverwaltung in diesem Punkt eine abweichende Meinung vertreten und die de lege lata bestehende Diskriminierung des nationalen Steuerrechtes durchsetzen wollen, wäre für den Stifter zunächst eine aussichtsreiche<sup>8</sup> Klage in Deutschland möglich. Zudem ist auch ohne nennenswerte Prozesskostenrisiken die Einleitung eines Verständigungsverfahrens gem. Art. 25 DBA D-FL bei den zuständigen Behörden in Liechtenstein möglich.<sup>9</sup>

### 3. Zur Europarechtswidrigkeit des § 15 Abs. 2 ErbStG

In der Literatur besteht nicht erst seit dem Abschluss des DBA D-FL, sondern bereits seit mittlerweile mindestens 15 Jahren<sup>10</sup> weitgehend Einigkeit, dass die Beschränkung der Gewährung des genannten Erbschaftssteuerklassenprivilegs auf Familienstiftungserrichtungen im Inland eine europarechtlich unzulässige, nicht rechtfertigungsfähige Diskriminierung darstellt, die vorliegend aufgrund des Anwendungsvorrangs europäischen Primärrechts (Art. 40 EWR-A) zurückzutreten hat.

Die Argumentationslinie ist die gleiche wie im Bereich der unentgeltlichen Zuwendungen deutscher Stifter an liechtensteinische Stiftungen, die den deutschen Gemeinnützigkeitskriterien der § 51–68 AO genügen. Die in diesem Bereich noch bis vor kurzem bestehenden Diskriminierungen im deutschen Erbschaftssteuerrecht in § 13 Abs. 1 Nr. 16 lit. c ErbStG wurden inzwischen durch das StÄndG per 1.1.2016 aufgehoben. Die Änderungen erfolgten allerdings nicht „freiwillig“, sondern

mussten durch ein Vertragsverletzungsverfahren der EU-Kommission gegen Deutschland erzwungen werden.

Die Änderung im Rahmen des StÄndG erfolgte über 5 Jahre nach einer bereits 2011 mit konkreten Empfehlungen<sup>11</sup> abgeschlossenen Initiative der EU-Kommission, die darauf gerichtet war, bestehende und klarerweise europarechtlich unzulässige Diskriminierungen im Bereich der Erbschaftssteuer und auch der Schenkungsteuer<sup>12</sup> im EWR abzubauen. Die Mitgliedstaaten folgten den Empfehlungen, wenn überhaupt, dann nur zögerlich. Dies wiederum veranlasste die EU-Kommission, Vertragsverletzungsverfahren nicht nur gegen Deutschland<sup>13</sup>, sondern auch gegen andere Länder, wie z. B. Italien<sup>14</sup>, Frankreich<sup>15</sup> und Griechenland<sup>16</sup> einzuleiten, um diese klaren Vertragsverletzungen nunmehr auf dem Rechtswege gegen Androhung von Strafen zu unterbinden.

Im Bereich der Zuwendungen an gemeinnützige Stiftungen mögen die noch bis vor kurzem bestehenden Diskriminierungen durch die Änderung des § 13 Abs. 1 Nr. 16 c ErbStG nunmehr aufgehoben sein; im Bereich des § 15 Abs. 2 S. 1 ErbStG bestehen sie unverständlicherweise weiterhin. Dies ändert allerdings nichts an der Tatsache, dass § 15 Abs. 2 S. 1 ErbStG aufgrund des Vorrangs europäischen Primärrechts – wie auch im Bereich der gemeinnützigen Stiftungen (s. o.) vorliegend bei

6) Zur Vergleichbarkeit einer liechtensteinischen Familienstiftung mit einer deutschen Familienstiftung, zur (Un-) Zulässigkeit der Annahme einer steuerlichen Transparenzfiktion für liechtensteinische Familienstiftungen und zur (Un-) Zulässigkeit der Umqualifikation einer ausländischen Familienstiftung in eine Vermögensmasse ausländischen Rechts vgl. zuletzt Jülicher et al., Die ausländische Familienstiftung des ErbStG im Umbruch, ZErb 2015, S. 357 ff mwN.

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

8) Der deutsche BFH entscheidet mittlerweile regelmäßig zu Gunsten der Steuerpflichtigen, wenn es um die Anwendung von Diskriminierungsverboten aus DBA geht, vgl. z. B. Mattern, BFH I R 30/12: Auswirkung der DBA-Diskriminierungsverbote n Art. 24 Abs. 3 und 4 OECD-MA auf Zins- und Lizenzabzugsbeschränkungen; BFH Urteile I R 30/12 vom 16.1.2014 und I R 6/09 vom 8.9.2010.

9) Vgl. zu DBA-Schiedsverfahren z. B. Nientimp, Tomson, Das verbindliche Schiedsverfahren nach dem neuen OECD-MA, Bödefeld, Kuntschik, Schiedsverfahren nach DBA, ISrR 2009, S. 449 ff.

10) Vgl. z. B. Thömmes/Stockmann, Familienstiftung und Gemeinschaftsrecht: Verstößt § 15 Abs. 2 S. 1 ErbStG gegen Diskriminierungsverbote des EGV?, ISrR 1999, S. 261; Kellermann, Schnüger, Europarechtliche Bedenken hinsichtlich der Besteuerung von Familienstiftungen, ISrR 2005, S. 257; Hey, Erbschaftsteuer: Europa und der Rest der Welt, DStR 2011, S. 1156; Jülicher, in Troll/Gebell/Jülicher, 48. Aufl. 2014, zu § 15, Rn 110.

11) Vgl. Commission Recommendations of 15 December 2011 regarding relief for double taxation of inheritance, Amtsblatt der EU, Az. L 336/81 vom 20.12.2011, abgerufen am 4.4.2016 unter [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/personal\\_tax/inheritance/c\\_2011\\_8819\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/personal_tax/inheritance/c_2011_8819_en.pdf)

12) Vgl. ebenda, Art. 1.1.

13) EU-Kommission gegen Bundesrepublik Deutschland, Aufforderung Az. 2012/2159 vom 16.10.2014, das Verfahren wurde am 25.2.2016 aufgrund der in Deutschland erfolgten Rechtsänderung eingestellt, weil die EU-Kommission davon ausgeht, dass „Zuwendungen an ausländische gemeinnützige Einrichtungen“ nunmehr „der selben erbschaftsteuerlichen Behandlung wie an inländische Einrichtungen unterliegen“, vgl. [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/common/infringements/infringement\\_cases/bypolicy/index\\_de.htm#taxation](http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/infringements/infringement_cases/bypolicy/index_de.htm#taxation), abgerufen am 4.4.2016.

14) EU-Kommission gegen Italien, Aufforderung Az. 2012/2156 und 2012/2157 vom 25.9.2014, das Verfahren wurde am 26.11.2014 aufgrund der in Italien erfolgten Rechtsänderung eingestellt, vgl. [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/common/infringements/infringement\\_cases/bypolicy/index\\_de.htm#taxation](http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/infringements/infringement_cases/bypolicy/index_de.htm#taxation), abgerufen am 4.4.2016.

15) EU-Kommission gegen Frankreich Klage IP/14/808 vom 10.7.2014, vgl. [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-15-4674\\_de.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-4674_de.htm), abgerufen am 4.4.2016

16) EU-Kommission gegen Griechenland Klage IP/15/4674 vom 26.3.2015, vgl. [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-15-4674\\_de.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-4674_de.htm), abgerufen am 4.4.2016.

der Besteuerung unberücksichtigt zu bleiben hat, wie an dieser Stelle noch einmal zusammenfassend dargestellt werden soll.<sup>17</sup>

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.<sup>18</sup> 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 wiederum die Kapitalverkehrsrichtlinie 88/361/EWG für anwendbar auch im Rahmen des EWR-Abkommens erklärt wird.

Was als Kapitalverkehr im Sinne des Art. 56 EG 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/EWG<sup>19</sup> erkennen.<sup>20</sup> In dieser Nomenklatur ist die Errichtung einer Stiftung zusammen mit den Schenkungen als Kapitalverkehr mit persönlichem Charakter genannt.<sup>21</sup>

Der Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit ist eröffnet, wenn es sich um einen grenzüberschreitenden Sachverhalt handelt. Der vorliegende Kapitalverkehr ist unzweifelhaft grenzüberschreitend, da ein im Inland ansässiger Stifter Vermögen auf eine ausländische Familienstiftung des EWR-Staates Liechtenstein überträgt.<sup>22</sup>

Die nach nationalem Recht umfassenderen Besteuerungsansprüche des Sachverhaltes im EWR gegenüber einem vergleichbaren Sachverhalt im Inland (s. o. Punkt 2.1) stellt zweifelsohne eine nachteilige Ungleichbehandlung dar.

Die aufgezeigte Ungleichbehandlung der grenzüberschreitenden Erstdotierung einer im Fürstentum Liechtenstein ansässigen Familienstiftung durch einen Stifter im Inland mit der Errichtung einer Familienstiftung im Inland betrifft einen vergleichbaren Sachverhalt und stellt deswegen einen unzulässigen Eingriff in die Kapitalverkehrsfreiheit, also eine Diskriminierung, dar.<sup>23</sup>

Die beschriebene Diskriminierung kann auch nicht gerechtfertigt werden.<sup>24</sup> Es sind keine Gründe des zwingenden Allgemeininteresses ersichtlich.<sup>25</sup> Die vorliegende liechtensteinische Familienstiftung bietet einen den deutschen Vorschriften entsprechenden Regelungsrahmen, es sind ihnen deswegen auch die gleichen steuerlichen Vergünstigungen wie inländischen Familienstiftungen zu gewähren.

Die Argumentation, es sei bei liechtensteinischen Familienstiftungen nicht gewährleistet, dass die steuerlichen Rahmenbedingungen überprüft werden könnten, ist seit dem Inkrafttreten des Informationsaustauschabkommens in Steuerfragen (TIEA 2009) nicht mehr aufrechtzuerhalten.<sup>26</sup> 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. Liechtenstein ist „Early Adopter“ des Common Report Standards der OECD und wird 2017, rückwirkend für 2016, am automatischen Informationsaustausch zwischen den Finanzbehörden auch mit Deutschland teilnehmen.<sup>27</sup>

Auch der europarechtlich anerkannte Rechtfertigungsgrund des Erhalts der Kohärenz des Steuersystems ist vorliegend nicht einschlägig. Eine Argumentation, nach welcher die Gewährung des Erbschaftsteuerklassenprivilegs gem. § 15 Abs. 2 S. 1 ErbStG als steuerlicher Vorteil mit einem steuerlichen Nachteil, nämlich der Erbersatzsteuerpflicht gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG korrespondieren könnte, ist vorliegend nach der Rechtsprechung des EuGH<sup>28</sup> schon deshalb nicht einschlägig, weil die Besteuerung jeweils unterschiedliche Personen trifft (im ersten Falle – wenn auch subsidiär – den inländischen Stifter, im zweiten Falle die Stiftung). Zudem bezieht sich die Besteuerung der beiden Tatbestände nicht auf den gleichen wirtschaftlichen Vorgang, sondern auf völlig unterschiedliche Vorgänge, nämlich im Falle des Widmungsgeschäftes auf die Erstaussstattung der Stiftung durch den Stifter und im Falle der Erbersatzsteuer auf einen zeitlich 30 Jahre später fingierten Vermögensübertrag der Stiftung auf sich selbst.<sup>29</sup> Der Rechtfertigungsgrund der Gewährleistung der Kohärenz des Steuersystems scheidet somit aus.

Die Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung mit dem Argument des Vorteilsausgleichs ist nach der Rechtsprechung des EuGH<sup>30</sup> zudem gleichfalls ausgeschlossen.<sup>31</sup>

17) Eine ähnliche Argumentationslinie betrifft auch die europarechtlich unzulässige Doppelbesteuerung der von einer liechtensteinischen Familienstiftung ausgereichten Stiftungsleistung an einen in Deutschland ansässigen Begünstigten mit Schenkungs- und Einkommensteuer, vgl. Gierhake, *Doppelbesteuerung von Leistungen liechtensteinischer oder österreichischer Stiftungen an deutsche Begünstigte mit Schenkungs- und Einkommensteuer?*, ZErb 2015 S. 370 ff.

18) Vgl. zu den europarechtlichen Rahmenbedingungen im Zusammenhang mit Familienstiftungen im EWR (Liechtenstein) Kinzel, *Nachfolgeplanung mit Familienstiftungen: § 15 AStG zwischen Hindernis und Europarechtswidrigkeit*, ISrR 2005, S. 624-629.

19) RL v. 8.7.1988, EG ABl 1988, L 178, 5 ff.

20) 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; vom 6.6.2000, C-35/98, *Verkooyen*, Slg. 2000, I-4071, Rn. 27; vgl. hier und im folgenden auch *Kellersmann, Schmitzer, Europarechtliche Bedenken hinsichtlich der Besteuerung ausländischer Familienstiftungen*, ISrR 2005, 253 ff.

21) Vgl. Nomenklatur der RL vom 8.7.1988, Anhang 1, unter XI b; so auch EuGH vom 23.9.2003, C-452/01, *Ospelt*, Rn 39; *Thömmes/Stockmann*, ISrR 1999, 261 (268) mwN.

22) Vgl. *Kellersmann, Schmitzer, Europarechtliche Bedenken hinsichtlich der Besteuerung ausländischer Familienstiftungen*, ISrR 2005, 256, dort „Variante 3“.

23) Vgl. *Kellersmann, Schmitzer, Europarechtliche Bedenken hinsichtlich der Besteuerung ausländischer Familienstiftungen*, ISrR 2005, 257.

24) Zu möglichen Rechtfertigungsgründen vgl. z. B. Kinzel, *Nachfolgeplanung mit Familienstiftungen: § 15 AStG zwischen Hindernis und Europarechtswidrigkeit*, ISrR 2005, S. 628, 629.

25) So auch *Kellersmann, Schmitzer, Europarechtliche Bedenken hinsichtlich der Besteuerung ausländischer Familienstiftungen*, ISrR 2005, 258.

26) Vgl. *Kirchhain, Auskunfts-austausch mit Liechtenstein im Kontext des § 15 AStG*, ISrR 2015, S. 246 ff.

27) OECD (Hrsg.), *Joint Statement by the Early Adopters Group*, abgerufen am 12.11.2015 unter <http://www.oecd.org/tax/transparency/AEOI-early-adopters-statement.pdf>

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

29) Vgl. SA der GA Kokott v. 18.3.2004, C-319/02, Rs. *Manninen*, ISrR, 2004, 313 ff. Rn 61 m. Anm. *Schmitzer*.

30) 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*, ISrR 2003, 58 m. Anm. *Hahn*, Rn 103.

31) Vgl. *Thömmes/Stockmann*, ISrR, 1999, 261 (265, 267, 268).

Da keine rechtfertigungsfähigen Gründe für die Diskriminierung bestehen, hat die in Deutschland bestehende Diskriminierung gem. Art. 40 EWR-A zu unterbleiben.

#### 4. Fazit

Die in § 15 Abs. 2 ErbStG statuierte Beschränkung des Erbschaftsteuerklassenprivilegs auf Inlandsverhältnisse widerspricht in Bezug auf liechtensteinische Stiftungen europäischem Primärrecht im Bereich der Kapitalverkehrsfreiheit und wird zusätzlich auch durch das DBA D-FL ausser Kraft gesetzt.

Sollte eine Finanzverwaltung eine entsprechend diskriminierende Veranlagung trotz der beiden – unabhängig voneinander

bestehenden – Argumentationslinien durchsetzen wollen, hätte eine Klage schon in Deutschland, nötigenfalls aber auch bis vor den EuGH, hohe Aussicht auf Erfolg.

Alternativ steht seit 2013 das Verständigungsverfahren des Art. 25 DBA D-FL zur Erzielung einer Übereinkunft mit der Finanzverwaltung zur Verfügung. Zu wünschen und – angesichts der bereits seit langem bestehenden berechtigten Kritik – geboten wäre allerdings, wenn der deutsche Gesetzgeber geeignet klarstellen würde, dass das in § 15 Abs. 2 ErbStG statuierte Erbschaftsteuerklassenprivileg nicht nur für im Inland errichtete Familienstiftungen, sondern (natürlich?) auch für EU-/EWR-Stiftungen gilt.

#### Auf einen Blick

Bereits vor der Jahrtausendwende wurden in der Literatur erste Stimmen laut, die darauf hingewiesen haben, dass die Beschränkung der Gewährung des Erbschaftsteuerklassenprivilegs auf im Inland errichtete Familienstiftungen (§ 15 Abs. 2 S. 1 ErbStG) europarechtswidrig ist, weil Deutschland damit gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstößt. Aus diesem Grund wurden jüngst auch steuerliche Diskriminierungen bei der Errichtung liechtensteinischer gemeinnütziger Stiftungen durch Vertragsverletzungsverfahren der EU-Kommission gegen Deutschland und weitere EU-Länder unterbunden. Mit Art. 24 des DBA Deutschland Liechtenstein ist es Deutschland zudem seit 2013 verboten, liechten-

steinische Stiftungen in Deutschland einer Besteuerung oder damit zusammenhängenden Verpflichtung zu unterwerfen, die belastender ist als die Besteuerung einer deutschen Familienstiftung unter ansonsten gleichen Verhältnissen. Auch das DBA beschränkt die Besteuerungsansprüche Deutschlands bei der grenzüberschreitenden Errichtung von Familienstiftungen im EWR-Raum auf das Niveau inländischer Familienstiftungen. Das Erbschaftsteuerklassenprivileg ist deswegen grenzüberschreitend für von Deutschen errichtete liechtensteinischen Familienstiftungen nicht nur aus europarechtlichen, sondern auch aus staatsvertraglichen Gründen zu gewähren.

## Auswirkungen der Europäischen Erbrechtsverordnung – Verordnung EU (Nr. 650/2012) – auf das lettische Erbrecht

Von Rechtsreferendarin Corinna Seefried, Riga<sup>1</sup> und Rechtsanwalt Theis Klauberg, Riga<sup>2</sup>

Seit dem 17.8.2015 setzt die Europäische Erbrechtsverordnung (EuErbVO) für einige Rechtsbereiche grenzüberschreitender Erbfälle einheitliche Vorschriften fest. Die bisher divergierenden Rechtslagen der EU-Mitgliedstaaten sollen insbesondere durch die Kollisionsnormen der Verordnung auf einen gemeinsamen Nenner gebracht werden. Dies soll innerhalb der Mitgliedstaaten zu einer vereinfachten Abwicklung von Erbfällen mit Auslandsbezug führen. Mit diesem Aufsatz soll aufgezeigt werden, wie sich die einzelnen Regelungen der Verordnung auf das lettische Erbrecht auswirken.

### I. Anwendungsbereich

Die Bestimmungen der Verordnung erstrecken sich gemäß Nr. 8 der Erwägungsgründe der EuErbVO auf die internationale Zuständigkeit, das anzuwendende Recht, die Anerkennung, Vollstreckbarkeit und Vollstreckung von Entscheidungen und öffentlichen Urkunden, sowie auf die Einführung eines Europäischen Nachlasszeugnisses. Art. 1 Abs. 1 der EuErbVO beschränkt den Anwendungsbereich auf die Rechtsnachfolge von Todes wegen. Außerdem sollen nur zivilrechtliche Aspekte geregelt werden (Nr. 9 der Erwägungsgründe).

### II. Zuständigkeit

Art. 4 der EuErbVO bestimmt, dass für grenzüberschreitende Erbfälle die Gerichte desjenigen Mitgliedstaates zuständig sind,

in dessen Hoheitsgebiet der Erblasser zum Zeitpunkt seines Todes seinen gewöhnlichen Aufenthalt hatte.

#### 1. Zuständigkeit in Lettland

In Lettland ist für die rechtlich ordnungsgemäße Abwicklung von Erbschaftsangelegenheiten grundsätzlich der Notar<sup>3</sup> zuständig. Nur ausnahmsweise werden die Gerichte tätig.<sup>4</sup> Dies gilt insbesondere für Fälle, in denen die Erbschaftsangelegen-

1) Die Autorin ist Rechtsreferendarin und arbeitet derzeit im Rahmen ihres Pflichtwahlpraktikums in der Kanzlei bnt attorneys-at-law in Riga.  
2) Der Autor ist Rechtsanwalt und Partner der Rechtsanwaltskanzlei bnt attorneys-at-law in Riga, Tallinn, Vilnius und Minsk. Er ist Mitautor des Werkes „Erbrecht in Europa“ für die Länderteile Lettland, Litauen und Estland (Zerb Verlag).  
3) Die Notare sind auf der Seite [www.notars.lv](http://www.notars.lv) verzeichnet.  
4) Klauberg/Balode-Buruka, Länderteil Lettland in: Süß, Erbrecht in Europa, Rn 45.