Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
vom 13. März 2025 [1]

Rechtssache C-142/24

Familienstiftung
gegen
Finanzamt Köln-West

(Vorabentscheidungsersuchen des Finanzgerichts Köln, Deutschland)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Art. 40 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum – Art. 63 des AEU-Vertrags – Freier Kapitalverkehr – Erbschaft- und Schenkungsteuer – Besteuerung der unentgeltlichen Übertragung von Vermögen unter Lebenden für die Errichtung einer Familienstiftung – Familienstiftung mit Sitz in Liechtenstein – Schenkungsteuerbelastung in Deutschland – Nachteilige steuerliche Behandlung der ausländischen Familienstiftung – Rechtfertigung – zwingende Gründe des Allgemeininteresses – Kohärenz der Steuerregelung – Ersatzerbschaftsteuer – Verhältnismäßigkeit“

1. Das deutsche Recht erlaubt die Gründung von Familienstiftungen im Interesse einer oder mehrerer Familien. Ist der Stifter in Deutschland ansässig, unterliegt der Übergang von Vermögen zur Gründung einer solchen Stiftung unter Lebenden der Schenkungsteuer, unabhängig davon, ob die Stiftung in Deutschland oder in einem anderen Land errichtet wird.

2. Eine von einer in Deutschland ansässigen Person im Ausland errichtete Familienstiftung wird steuerlich schlechter behandelt als eine in Deutschland errichtete. Dieser Unterschied beruht nach Ansicht der deutschen Behörden darauf, dass Familienstiftungen in diesem Mitgliedstaat alle 30 Jahre der Zahlung einer „Ersatzerbschaftsteuer“ unterliegen, was bei im Ausland errichteten Familienstiftungen nicht der Fall ist.

3. Das vorlegende Gericht hat über einen Rechtsstreit zwischen einer Familienstiftung, die in Liechtenstein von einer in Deutschland ansässigen Person errichtet wurde, und den deutschen Steuerbehörden zu befinden. Um darüber entscheiden zu können, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob das Steuerrecht dieses Mitgliedstaats in Bezug auf die Schenkungsteuer mit dem freien Kapitalverkehr im Sinne von Art. 40 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 2. Mai 1992 [2] vereinbar ist.

[1] Originalsprache: Spanisch.

[2] ABl. 1994, L 1, S. 3 (im Folgenden: EWR-Abkommen). Das Fürstentum Liechtenstein ist seit dem 1. Mai 1995 Vertragspartei dieses Abkommens (Beschluss des EWR-Rates Nr. 1/95 vom 10. März 1995 über das Inkrafttreten des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum für das Fürstentum Liechtenstein [ABl. 1995, L 86, S. 58]).

I. Rechtlicher Rahmen

A. Völkerrecht. EWR-Abkommen

4. Art. 40 bestimmt:

„Im Rahmen dieses Abkommens unterliegt der Kapitalverkehr in Bezug auf Berechtigte, die in den … Mitgliedstaaten [der Europäischen Gemeinschaften] oder den … Staaten [der Europäischen Freihandelsassoziation (EFTA)] ansässig sind, keinen Beschränkungen und keiner Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit oder des Wohnortes der Parteien oder des Anlageortes. Die Durchführungsbestimmungen zu diesem Artikel sind in Anhang XII enthalten."

5. In Anhang XII („Freier Kapitalverkehr") wird auf die Richtlinie 88/361/EWG des Rates vom 24. Juni 1988 zur Durchführung von Artikel 67 des Vertrags [3] Bezug genommen.

B. Unionsrecht. Richtlinie 88/361

6. Art. 1 bestimmt:

„(1) Unbeschadet der nachstehenden Bestimmungen beseitigen die Mitgliedstaaten die Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Gebietsansässigen in den Mitgliedstaaten. Zur Erleichterung der Durchführung dieser Richtlinie wird der Kapitalverkehr entsprechend der Nomenklatur in Anhang I gegliedert.

…"

7. Anhang I enthält die Nomenklatur für den Kapitalverkehr gemäß Art. 1. Nr. XI, die sich mit dem „Kapitalverkehr mit persönlichem Charakter" befasst, nennt unter Buchst. B „Schenkungen und Stiftungen".

C. Deutsches Recht. ErbStG [4]

8. Das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (im Folgenden: ErbStG) sieht in § 1 („Steuerpflichtige Vorgänge") Abs. 1 Nr. 2 vor, dass Schenkungen unter Lebenden der Steuer unterliegen.

9. Dem ErbStG unterliegt nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG auch das Vermögen einer Stiftung, sofern sie wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet ist, in Zeitabständen von je 30 Jahren.

10. Gemäß § 2 („Persönliche Steuerpflicht") tritt die Steuerpflicht ein:

– in den Fällen von § 1 Abs. 1 Nrn. 1 bis 3, wenn der Schenker zur Zeit der Ausführung der Schenkung ein Inländer ist, für den gesamten Vermögensanfall. Als Inländer gelten u. a. natürliche Personen, die im Inland ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben;

[3] ABl. 1988, L 178, S. 5.

[4] In der durch das Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 7. Dezember 2011 (BeitrRLUmsG) (BGBl. 2011 I, S. 2592) geänderten Fassung.

– in den Fällen von § 1 Abs. 1 Nr. 4, wenn die Stiftung die Geschäftsleitung oder den Sitz im Inland hat.

11. Gemäß § 7 („Schenkungen unter Lebenden“) Abs. 1 Nr. 8 gilt als Schenkung unter Lebenden der Übergang von Vermögen aufgrund eines Stiftungsgeschäfts unter Lebenden.

12. Gemäß § 9 („Entstehung der Steuer“) Abs. 1 Nr. 4 entsteht die Steuer in den Fällen von § 1 Abs. 1 Nr. 4 in Zeitabständen von je 30 Jahren seit dem Zeitpunkt des ersten Übergangs von Vermögen auf die Stiftung.

13. § 15 („Steuerklassen“) Abs. 1 legt die Kriterien fest, um nach dem persönlichen Verhältnis des Erwerbers zum Erblasser oder Schenker folgende Steuerklassen zu bestimmen:

– Steuerklasse I: Dieser gehören der Ehegatte und der Lebenspartner, die Kinder und Stiefkinder, die Abkömmlinge der Kinder und Stiefkinder sowie die Eltern und Voreltern bei Erwerben von Todes wegen an;

– Steuerklasse II: Dieser gehören die Eltern und Voreltern, soweit sie nicht zur Steuerklasse I gehören, die Geschwister, die Abkömmlinge ersten Grades von Geschwistern, die Stiefeltern, die Schwiegerkinder, die Schwiegereltern, der geschiedene Ehegatte und der Lebenspartner einer aufgehobenen Lebenspartnerschaft an;

– Steuerklasse III: Dieser gehören alle übrigen Erwerber und die Zweckzuwendungen an.

14. § 15 Abs. 2 sieht vor, dass im in § 7 Abs. 1 Nr. 8 genannten Fall von Stiftungen der Besteuerung das Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten zu dem Erblasser oder Schenker zugrunde zu legen ist, sofern die Stiftung wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien im Inland errichtet ist.

15. § 16 („Freibeträge“) Abs. 1 regelt die Freibeträge, die in den Fällen der unbeschränkten Steuerpflicht von der Steuerbemessungsgrundlage abziehbar sind, beim Erwerb

1. des Ehegatten und des Lebenspartners in Höhe von 500 000 Euro;

2. der Kinder im Sinne der Steuerklasse I Nr. 2 und der Kinder verstorbener Kinder im Sinne der Steuerklasse I Nr. 2 in Höhe von 400 000 Euro;

3. der Kinder der Kinder im Sinne der Steuerklasse I Nr. 2 in Höhe von 200 000 Euro;

4. der übrigen Personen der Steuerklasse I in Höhe von 100 000 Euro;

5. der Personen der Steuerklasse II in Höhe von 20 000 Euro;

…

7. der übrigen Personen der Steuerklasse III in Höhe von 20 000 Euro.

16. § 19 („Steuersätze“) regelt die Steuersätze nach den Steuerklassen und dem Wert des steuerpflichtigen Erwerbs. Für die Klasse I reichen die Prozentsätze von 7 % bis 30 %, für die Klasse II von 15 % bis 43 % und für die Klasse III von 30 % bis 50 %.

II. Sachverhalt, Rechtsstreit und Vorlagefrage

17. Im Jahr 2014 gründete Frau Y (im Folgenden: Stifterin) – in Deutschland ansässig – eine Familienstiftung in Liechtenstein nach liechtensteinischem Recht.

18. Zweck der Stiftung ist laut der Stiftungssatzung die Förderung und Unterstützung der gemeinsamen Kinder der Stifterin und ihres verstorbenen Ehegatten. Die Begünstigten der Stiftung sind die Stifterin, die genannten gemeinsamen Kinder und deren Kinder.

19. Mit der Gründung der Stiftung stattete die Stifterin diese mit einem Vermögen aus, über das die Stiftung uneingeschränkt und vorbehaltlos frei verfügen konnte. Die Stifterin verlor das Recht, über diese Vermögenswerte zu verfügen, ohne die Möglichkeit, ganz oder teilweise die Rückübertragung des Vermögens zu verlangen.

20. Am 16. April 2015 teilte die Stiftung dem Finanzamt Köln-West (im Folgenden: Steuerverwaltung) den Vorgang mit und reichte eine Schenkungsteuererklärung ein.

21. Da sie im Wesentlichen im Interesse der Familie der Stifterin errichtet worden war, vertrat die Stiftung die Ansicht, dass für die Berechnung der geschuldeten Schenkungsteuer das Verwandtschaftsverhältnis des nach der Satzung entferntest Berechtigten zur Stifterin zugrunde zu legen sei. Auf der Grundlage dieses Kriteriums seien Freibeträge von der Steuerbemessungsgrundlage abzuziehen und der für Verwandte geltende Steuersatz der Klasse I anzuwenden (sogenanntes „Steuerklassenprivileg“).

22. Am 22. November 2018 wies die Steuerverwaltung diesen Ansatz zurück. Sie führte Folgendes aus:

– Das Steuerklassenprivileg für Familienstiftungen setze voraus, dass die Stiftung in Deutschland errichtet werde. Andernfalls müssten die für die Steuerklasse III geltenden Kriterien angewandt werden, was den Abzug eines geringeren Freibetrags von der Steuerbemessungsgrundlage und einen höheren Steuersatz bedeute.

– Die unterschiedliche Behandlung sei durch die Notwendigkeit gerechtfertigt, die Kohärenz des deutschen Steuersystems zu wahren. Das Steuerklassenprivileg, das bei der Gründung einer inländischen Familienstiftung gewährt werde, sei darauf zurückzuführen, dass diese Stiftungen alle 30 Jahre der Ersatzerbschaftsteuer unterlägen. Eine im Ausland ansässige Familienstiftung unterliege dieser Art der Besteuerung nicht.

23. Am 19. Dezember 2018 legte die Stiftung bei der Steuerverwaltung Einspruch ein, der am 6. Januar 2021 zurückgewiesen wurde.

24. Am 5. Februar 2021 erhob die Stiftung Klage beim Finanzgericht Köln (Deutschland) und machte geltend, dass das Steuerklassenprivileg der Steuerklasse I auf sie anzuwenden sei, obwohl die Stiftung im Ausland errichtet worden sei. Andernfalls würde das Recht auf freien Kapitalverkehr in nicht gerechtfertigter Weise verletzt.

25. Vor diesem Hintergrund legt das Finanzgericht Köln dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vor:

Ist Art. 40 des EWR-Abkommens dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung eines Mitgliedstaats über die Erhebung der Erbschaft- und Schenkungsteuer entgegensteht, die für die Besteuerung des Übergangs von Vermögen aufgrund eines Stiftungsgeschäfts unter Lebenden an eine ausländische Stiftung auch dann die höchste Steuerklasse III zugrunde legt, wenn die Stiftung wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet ist (Familienstiftung), während sich im entsprechenden Fall bei einer inländischen Familienstiftung die Steuerklasse nach dem Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten zu dem Schenker (Stifter) richtet, was bei der inländischen Familienstiftung zur Anwendung der günstigeren Steuerklassen I oder II führt?

III. Verfahren vor dem Gerichtshof

26. Das Vorabentscheidungsersuchen ist am 23. Februar 2024 beim Gerichtshof eingegangen.

27. Die klagende Stiftung, die deutsche Regierung und die Europäische Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht.

28. Die Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde vom Gerichtshof nicht für erforderlich erachtet.

IV. Würdigung

29. Bei meiner Prüfung werde ich die Methode anwenden, mit der der Gerichtshof wiederholt Vorabentscheidungsfragen geprüft hat, die in der vorliegenden Rechtssache ähnlichen Rechtssachen vorgelegt wurden. Bei seinem Vorgehen – nach Phasen oder Etappen – tendiert er dazu, zunächst die anwendbare Freiheit und deren etwaige Beschränkung zu identifizieren. In einem zweiten Schritt vergleicht er die betreffenden Situationen miteinander, um festzustellen, ob sie unterschiedlich behandelt worden sind, was eine detaillierte Prüfung der sie regelnden innerstaatlichen Vorschriften erfordert. Schließlich prüft er die möglichen, auf zwingenden Gründen des Allgemeininteresses beruhenden Rechtfertigungen und die Verhältnismäßigkeit der nationalen Maßnahme, durch die die betreffende Freiheit beschränkt wird.

A. Anwendbare Freiheit

30. Das vorlegende Gericht ersucht den Gerichtshof, zu prüfen, ob die fraglichen deutschen Vorschriften mit Art. 40 des EWR-Abkommens, der den freien Kapitalverkehr betrifft, vereinbar sind. Die deutsche Regierung vertritt hingegen die Auffassung, dass die Prüfung im Licht der Niederlassungsfreiheit erfolgen müsse.

31. Die deutsche Regierung ist folgender Ansicht:

– Beim Übergang von Vermögen zur Errichtung einer Familienstiftung stehe im Gegensatz zur klassischen Schenkung nicht der Vermögensübergang als solcher im Vordergrund, sondern die Errichtung der Stiftung.

– Die in Art. 31 des EWR-Abkommens verankerte Niederlassungsfreiheit garantiere die Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen in Liechtenstein. Der Begriff der Niederlassung im Sinne dieses Artikels wie auch im Sinne von Art. 49 AEUV sei weit auszulegen. Die Errichtung einer Stiftung könne also auch in den Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit fallen.

– Im Fall einer Familienstiftung werde das der Stiftung zugewiesene Familienvermögen rechtlich verselbständigt, um Erträge zu erzielen, die den Familienangehörigen zugutekämen. Die Gründung einer Familienstiftung könne also nicht als bloßer Kapitalverkehr betrachtet werden, sondern sei vielmehr als „Familienniederlassung“ anzusehen. Daher sollte der Vorgang dem Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit (Art. 31 des EWR-Abkommens) und nicht der Kapitalverkehrsfreiheit zugeordnet werden.

32. Die deutsche Regierung erklärt jedoch, dass sie trotz ihrer Zweifel „von der Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit auf den vorliegenden Fall ausgehen [wird]“ und dass sich ihre weiteren Ausführungen jedenfalls auf die Niederlassungsfreiheit übertragen ließen [5].

33. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs „[ist] bei der Prüfung, ob nationale Rechtsvorschriften unter die Bestimmungen über die Niederlassungsfreiheit oder über den freien Kapitalverkehr fallen, der Gegenstand der fraglichen Rechtsvorschriften zu berücksichtigen“ [6].

34. Der Rechtsstreit, der dem Vorabentscheidungsersuchen zugrunde liegt, betrifft das deutsche Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht. Danach gilt der Übergang von Vermögen zur Errichtung einer Familienstiftung als Schenkung (§ 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG).

35. Die Schenkungsteuer fällt beim unentgeltlichen Übergang von Vermögen unter Lebenden an, sei es zugunsten eines Schenkungsempfängers oder, wie im vorliegenden Fall, einer Familienstiftung. Dass ein solcher Übergang zu einer „Familienniederlassung“ mit Rechtspersönlichkeit führt, ist eine abgeleitete, nachträgliche Folge, die ihre eigenen steuerlichen Auswirkungen haben wird.

36. Unter dem Gesichtspunkt des freien Kapitalverkehrs macht es keinen Unterschied, ob auf Art. 40 des EWR-Abkommens oder auf Art. 63 des AEU-Vertrags Bezug genommen wird, da beide dieselbe Freiheit schützen. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs gilt Folgendes:

– „Sind Beschränkungen des freien Kapitalverkehrs zwischen Staatsangehörigen von Vertragsstaaten des EWR-Abkommens anhand von Art. 40 und Anhang XII des EWR-Abkommens zu beurteilen, haben diese Vorschriften … dieselbe rechtliche Tragweite wie die im Wesentlichen identischen Bestimmungen des Art. 56 EG …“ [7].

– „[Art. 63 Abs. 1 AEUV] verbietet alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern. Der [AEU-]Vertrag bestimmt zwar den Begriff ‚Kapitalverkehr‘ nicht, es steht jedoch fest, dass der Richtlinie 88/361 in Verbindung mit der Nomenklatur in ihrem Anhang Hinweischarakter für die Definition dieses Begriffs zukommt … Schenkungen und Stiftungen werden in Anhang I Rubrik XI (‚Kapitalverkehr mit persönlichem Charakter‘) der Richtlinie 88/361 genannt.“ [8]

[5] Rn. 46 der schriftlichen Erklärungen der deutschen Regierung.

[6] Urteil vom 19. Juli 2012, A (C-48/11, EU:C:2012:485, Rn. 17.)

[7] Urteil vom 11. Juni 2009, Kommission/Niederlande (C-521/07, EU:C:2009:360, Rn. 33).

[8] Urteil vom 16. Juni 2011, Kommission/Österreich (C-10/10, EU:C:2011:399, Rn. 24).

– „Wie die Steuer auf Erbschaften, mit denen das Vermögen eines Erblassers auf eine oder mehrere Personen übergeht und die ebenfalls unter die Rubrik XI des genannten Anhangs I fallen …, fällt … die steuerliche Behandlung von Schenkungen unabhängig davon, ob es sich um Geldbeträge, um bewegliche oder um unbewegliche Sachen handelt, unter die Vertragsbestimmungen über den Kapitalverkehr; ausgenommen sind die Fälle, die mit keinem der wesentlichen Elemente der betreffenden Transaktionen über die Grenzen eines Mitgliedstaats hinausweisen“ [9].

37. Angesichts des Vorstehenden neige ich dazu, den Standpunkt des vorlegenden Gerichts zu teilen und die Auffassung zu vertreten, dass die zur Vorabentscheidung vorgelegte Frage aus der Sicht des freien Kapitalverkehrs zu prüfen ist.

B. Vorliegen einer Beschränkung

38. § 15 Abs. 2 ErbStG sieht vor, dass beim Übergang von Vermögen zur Errichtung einer inländischen Familienstiftung die Steuerklasse nach der Nähe der Verwandtschaft zu bestimmen ist (Klassen I und II).

39. Im Ausland errichtete Familienstiftungen werden jedoch in die Steuerklasse III eingestuft, was bedeutet, dass bei ihnen geringere Freibeträge von der Steuerbemessungsgrundlage abgezogen werden und die Besteuerung zu höheren Steuersätzen erfolgt.

40. In Bezug auf die Erbschaftsteuer, die, wie die Schenkungsteuer [10], auf den unentgeltlichen Übergang von Vermögensgegenständen erhoben wird, hat der Gerichtshof bereits festgestellt, dass die Regelung eines Mitgliedstaats, die mit der hier in Rede stehenden vergleichbar ist, eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellt [11].

41. Die deutsche Regierung räumt ein, dass das deutsche Steuerrecht insoweit eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs enthalte. Sie argumentiert in vier Schritten [12]:

– Art. 40 des EWR-Abkommens verbiete ganz allgemein Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und Drittstaaten.

– § 15 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG unterwerfe die Errichtung einer deutschen Familienstiftung einer ermäßigten Besteuerung, von der im Ausland errichtete Stiftungen ausgenommen seien. Die Errichtung einer Familienstiftung im Ausland unterliege – isoliert betrachtet – einer höheren steuerlichen Belastung.

– Im Ausgangsverfahren erlege diese Vorschrift des ErbStG bei der Errichtung einer Familienstiftung mit Sitz in Liechtenstein (deren Begünstigte ausschließlich aus Abkömmlingen gerader Linie bestehen) höhere Steuern auf, als dies der Fall wäre, wenn die Schenkung unter den gleichen Bedingungen an eine Stiftung mit Sitz oder Geschäftsleitung in Deutschland erfolgt wäre.

[9] Urteil vom 22. April 2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216, Rn. 20).

[10] Der Gerichtshof zieht diese Parallele in seinem Urteil vom 22. April 2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216, Rn. 20).

[11] Urteil vom 30. Juni 2016, Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496, Rn. 19).

[12] Rn. 47 bis 50 ihrer schriftlichen Erklärungen.

– Die Wertminderung der Schenkung, die sich aus der Anwendung der deutschen Regelung ergebe, stelle eine Beschränkung des Kapitalverkehrs dar.

42. Angesichts dieser ausdrücklichen Anerkennung durch die deutsche Regierung, in der sie mit der Kommission und der klagenden Stiftung übereinstimmt, halte ich es nicht für erforderlich, weitere Überlegungen anzustellen.

43. Es scheint also Einigkeit darüber zu herrschen, dass die deutsche Regelung die Belastung mit Schenkungsteuer von dem Ort abhängig macht, an dem die Familienstiftung ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz hat. Dies hat zur Folge, dass eine Schenkung zur Errichtung einer Familienstiftung mit Sitz in Deutschland einer niedrigeren Schenkungsteuer unterliegt als eine Schenkung zur Errichtung einer Familienstiftung mit Sitz in Liechtenstein, so dass der Wert der Schenkung im letzteren Fall gemindert wird.

44. Unter diesen Umständen ist zu prüfen, ob die damit festgestellte Beschränkung des freien Kapitalverkehrs im Licht von Art. 40 des EWR-Abkommens (der Art. 63 AEUV entspricht) gerechtfertigt ist.

C. Rechtfertigung der Beschränkung

45. Nach der Methode, auf die ich oben hingewiesen habe, ist als Erstes darauf einzugehen, ob die betreffenden Situationen vergleichbar sind, und gegebenenfalls als Zweites darauf, ob die Ungleichbehandlung dieser Situationen durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt werden kann [13].

46. Denn „eine nationale Steuerregelung wie die … in Rede stehende [kann] nur dann mit den Vertragsbestimmungen über den freien Kapitalverkehr vereinbar sein …, wenn die unterschiedliche Behandlung Situationen betrifft, die objektiv nicht miteinander vergleichbar sind, oder wenn sie durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist“ [14].

1. Vergleichbarkeit der Situationen

47. Es ist unstrittig, dass die Errichtung einer deutschen Familienstiftung der Schenkungsteuer unterliegt, ebenso wie die Errichtung einer ausländischen Familienstiftung durch eine in Deutschland ansässige Person. Im letzteren Fall ergibt sich die Schenkungsteuerpflicht aus dem Zusammenspiel mehrerer Bestimmungen des ErbStG:

– Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 2 und § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG gilt jeweils Folgendes: i) Schenkungen unter Lebenden unterliegen der Steuer, und ii) der Übergang von Vermögen zur Gründung einer Stiftung unter Lebenden gilt als Schenkung unter Lebenden [15].

– Obwohl die ausländische Familienstiftung nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG nicht die gesetzlichen Voraussetzungen für das Entstehen der persönlichen Steuerpflicht erfüllt, entsteht eine solche Steuerpflicht auch dann, wenn der Schenker zur Zeit der Ausführung der Schenkung ein Inländer ist.

[13] Urteil vom 12. Oktober 2023, BA (Erbschaft – Soziale Wohnungspolitik in der Union) (C-670/21, EU:C:2023:763, Rn. 56).

[14] Urteil vom 17. September 2015, F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (C-589/13, EU:C:2015:612, Rn. 58).

[15] Vorlagebeschluss (Rn. 38).

– Nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a ErbStG gelten als Inländer u. a. natürliche Personen, die im Inland ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Da die Stifterin (Schenkerin) zur Zeit der Ausführung der Schenkung ihren Wohnsitz in Deutschland hatte, besteht eine persönliche Steuerpflicht [16].

48. Es wird auch nicht bestritten, dass infolge der Anwendung dieser Bestimmungen die steuerliche Belastung bei der Errichtung von Stiftungen mit Sitz im Ausland (durch eine in Deutschland ansässige Person) höher ist als bei der Errichtung von Stiftungen mit Sitz in Deutschland.

49. Somit führt ein und dasselbe Ereignis (die Übertragung von Vermögen durch eine in Deutschland ansässige Person für die Errichtung einer Stiftung, sei es nun eine deutsche oder eine ausländische Stiftung) in beiden Fällen zur Entstehung der Pflicht zur Entrichtung der deutschen Schenkungsteuer. Grundsätzlich sind die Situationen also vergleichbar.

50. Nach Ansicht der deutschen Regierung ist die Situation einer inländischen Familienstiftung jedoch nicht objektiv mit der einer ausländischen Familienstiftung vergleichbar. Ihrer Auffassung nach war der deutsche Gesetzgeber berechtigt, ein Steuerprivileg für inländische Familienstiftungen einzuführen, um den Nachteil der Ersatzerbschaftsteuer auszugleichen, die turnusmäßig ausschließlich von inländischen Familienstiftungen erhoben werde.

51. Ich teile diese Auffassung nicht, die die Möglichkeit ausschließen würde, zu prüfen, ob eine Ungleichbehandlung zu einer Verletzung einer Grundfreiheit führt: Der Auffassung der deutschen Regierung zu folgen, würde zu dem Schluss führen, dass die Ungleichbehandlung an sich das entscheidende Kriterium dafür wäre, Situationen für nicht vergleichbar zu halten. Eine ähnliche Argumentation der deutschen Regierung wurde vom Gerichtshof bereits in einem anderen Rechtsstreit über die Anwendung des ErbStG zurückgewiesen [17].

52. Um festzustellen, ob die fraglichen Situationen vergleichbar sind, ist auf das Ereignis abzustellen, das die Hauptsteuerpflicht begründet, unabhängig vom Wohnort der einzelnen Steuerpflichtigen.

53. Im vorliegenden Fall unterliegt dieser Steuertatbestand (die Übertragung von Vermögensgegenständen zur Errichtung einer Familienstiftung durch eine in Deutschland ansässige Person) der Schenkungsteuer nach dem ErbStG, unabhängig davon, ob die Familienstiftung in Deutschland oder in Liechtenstein errichtet wird. Der Steuertatbestand ist, ich wiederhole es, in beiden Fällen derselbe.

54. Andere Gesichtspunkte der Steuer, insbesondere zur Bestimmung der Steuerschuld (wie die von der Steuerbemessungsgrundlage abzuziehenden Freibeträge und der Steuersatz), sind für die Entstehung des Steuerrechtsverhältnisses nicht wesentlich. Sie tragen lediglich dazu bei, den Umfang der Steuerpflicht anzupassen.

[16] Vorlagebeschluss (Rn. 41).

[17] Urteil vom 12. Oktober 2023, BA (Erbschaft – Soziale Wohnungspolitik in der Union) (C-670/21, EU:C:2023:763, Rn. 64): „… unbeschadet der Prüfung, ob die im Ausgangsverfahren in Frage stehende Regelung möglicherweise durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist – [würde] Art. 63 Abs. 1 AEUV, der Beschränkungen des grenzüberschreitenden Kapitalverkehrs gerade verbietet, ausgehöhlt, wenn man Situationen allein deshalb für nicht vergleichbar hielte, weil das betreffende Grundstück in einem Drittstaat, der nicht Partei des EWR-Abkommens ist, belegen ist“.

55. Das vorlegende Gericht bestätigt, dass es mit vergleichbaren Situationen konfrontiert ist: „Die Steuerbarkeit des Übergangs von Vermögen aufgrund eines Stiftungsgeschäfts nach § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG umfasst sowohl inländische Stiftungen als auch die im vorliegenden Streitfall erfolgte Errichtung einer liechtensteinischen Stiftung. Damit sind die Sachverhalte objektiv vergleichbar“ [18].

56. Tatsächlich erstreckt sich die Vorlagefrage nicht auf die Beurteilung der Vergleichbarkeit der Situationen; dass diese gegeben ist, wird vom vorlegenden Gericht vorbehaltlos akzeptiert. Das vorlegende Gericht hat lediglich Zweifel daran – und erklärt dies ausdrücklich –, „ob zwingende Gründe des Allgemeininteresses vorliegen, die eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit durch § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG rechtfertigen“ [19].

2. Unterschiedliche Behandlung von vergleichbaren Situationen

57. Die Bestimmung der Steuerschuld im ErbStG basiert auf dem Grad der Verwandtschaft zwischen dem Schenker und dem Erwerber. § 15 Abs. 1 ErbStG sieht insoweit drei Steuerklassen vor. Klasse I gehören die engsten Verwandten (darunter Kinder und Enkelkinder), Klasse II die entfernteren Verwandten und Klasse III sonstige Personen an.

58. Die für die Errichtung von Familienstiftungen geltende Steuerklasse ist in § 15 Abs. 2 ErbStG festgelegt, und zwar unter Zugrundelegung des Verwandtschaftsverhältnisses zwischen dem (nach der Stiftungsurkunde) entferntesten Berechtigten und dem Schenker. Diese Regelung gilt jedoch nur für in Deutschland errichtete Familienstiftungen.

59. Die unterschiedliche Behandlung inländischer und ausländischer Familienstiftungen ergibt sich somit daraus, dass die nationale Regelung sie unterschiedlichen Steuerklassen zuordnet. Im vorliegenden Fall wird die Familienstiftung mit Sitz in Liechtenstein in die Steuerklasse III (Auffangsteuerklasse) und nicht in die Steuerklasse I eingestuft, in die sie bei Errichtung in Deutschland einzustufen wäre. Das Verhältnis zwischen der Stifterin und ihren Verwandten wird daher insoweit unerheblich.

60. Das Endergebnis ist, dass die ausländische Familienstiftung aufgrund von zwei Faktoren einen höheren Steuerbetrag zu zahlen hat:

– Bei der Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage kommen ihr nur die für Steuerpflichtige der Klasse III vorgesehenen Freibeträge zugute, die deutlich niedriger sind als die der Klasse I [20].

– Was den auf dieser Grundlage anzuwendenden Steuersatz betrifft, werden Steuerpflichtige der Klasse III zu einem höheren Satz besteuert als die der Klasse I [21].

[18] Rn. 63 des Vorlagebeschlusses.

[19] Rn. 64 des Vorlagebeschlusses.

[20] Nach § 10 ErbStG werden die in § 16 vorgesehenen Freibeträge bei der Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage berücksichtigt. In Ermangelung genauerer Daten scheint es, dass im vorliegenden Fall der von der Steuerbemessungsgrundlage abzuziehende Freibetrag 20 000 Euro (Klasse III) statt 200 000 Euro (Klasse I, für Kinder der Kinder) betragen würde.

[21] Nach § 19 ErbStG würde der Steuersatz für die Klasse III bei einem Wert von weniger als 75 000 Euro 30 % statt 7 % wie bei der Klasse I betragen.

61. Das vorlegende Gericht bestätigt, dass das nationale Recht dazu führt, dass Stiftungen, die in Deutschland von in Deutschland ansässigen Personen gegründet werden, im oben genannten Sinne anders behandelt werden als Stiftungen, die von denselben in Deutschland ansässigen Personen in einem EWR-Staat gegründet werden [22]. Das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Liechtenstein [23] helfe dieser Situation nicht ab [24].

3. Steuerliche Kohärenz

62. Die deutsche Regierung begründet die fragliche Regelung mit der Notwendigkeit, die Kohärenz des nationalen Steuersystems zu gewährleisten. Sie stützt sich auf die Tatsache, dass inländische Familienstiftungen im Gegensatz zu ausländischen Familienstiftungen alle 30 Jahre einer Ersatzerbschaftsteuer unterliegen.

63. Nach Ansicht des vorlegenden Gerichts [25] ist der deutsche Gesetzgeber mit der hier anwendbaren Regelung

– „davon ausgegangen …, dass die Vorteile, die das Steuerklassenprivileg gewährt, durch die Nachteile der Ersatzerbschaftsteuer kompensiert werden. Der Gesetzgeber verfolgte mit der Einfügung der Ersatzerbschaftsteuer das Ziel, Stiftungskonstruktionen in Bezug auf die Erbschaftsbesteuerung typisiert dem natürlichen Erbgang durch eine turnusmäßige Besteuerung gleichzustellen.

– Dies konnte er jedoch nur für inländische Familienstiftungen regeln; hinsichtlich ausländischer Familienstiftungen hatte und hat der deutsche Gesetzgeber keine Möglichkeit, die Ersatzerbschaftsteuer zu erheben“ [26].

64. Der steuerliche Vorteil, der inländischen Familienstiftungen gewährt wird (das Steuerklassenprivileg), würde somit den steuerlichen Nachteil ausgleichen, alle 30 Jahre die Ersatzerbschaftsteuer zu zahlen. Vorteil und Nachteil beziehen sich auf Steuerpflichten, die in der familiären Sphäre und für dieselbe Steuerart (im vorliegenden Fall die Schenkungsteuer) entstehen.

65. Ist es kohärent, diese Symmetrie zwischen Vor- und Nachteilen auf von in Deutschland ansässigen Personen im Ausland errichtete Familienstiftungen auszudehnen? Ist es, da diese nicht der Ersatzerbschaftsteuer unterliegen, folgerichtig, sie einmalig (im Zeitpunkt der Gründung) mit einer Steuer zu belasten, die derjenigen entspricht, der sich entsprechende deutsche Stiftungen nicht entziehen können?

66. Ich habe bereits den Mechanismus erläutert, mit dem der deutsche Gesetzgeber den steuerlichen Vorteil auf Stiftungen beschränkt hat, die in Deutschland von in diesem Mitgliedstaat ansässigen Personen errichtet wurden. Dieser Vorteil ist nun im Licht der Rechtsprechung des Gerichtshofs zu beurteilen.

[22] Rn. 37 bis 47 des Vorlagebeschlusses.

[23] Abkommen vom 17. November 2011 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (BGBl. 2012 II, S. 1462).

[24] Rn. 46 und 47 des Vorlagebeschlusses.

[25] Das vorlegende Gericht prüft ausführlich die Entstehungsgeschichte und den parlamentarischen Weg sowohl des Steuerklassenprivilegs (§ 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG) als auch der Ersatzerbschaftsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG), die 1974 gleichzeitig eingeführt wurden.

[26] Rn. 76 des Vorlagebeschlusses.

67. Mit den Worten des Gerichtshofs:

– „[D]ie Notwendigkeit, die Kohärenz einer Steuerregelung zu wahren, [kann] eine Beschränkung der Ausübung der durch den Vertrag gewährleisteten Verkehrsfreiheiten rechtfertigen“ [27].

– „[E]in auf eine solche Rechtfertigung gestütztes Argument [kann] jedoch nur dann Erfolg haben, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem betreffenden steuerlichen Vorteil und dem Ausgleich dieses Vorteils durch eine bestimmte steuerliche Belastung nachgewiesen ist …, wobei die Unmittelbarkeit dieses Zusammenhangs anhand des mit der fraglichen Regelung verfolgten Ziels beurteilt werden muss“ [28].

68. Das vorlegende Gericht hat Zweifel, ob das vom deutschen Gesetzgeber proklamierte Ziel „ausreicht, um einen von dem EuGH zur Annahme der Kohärenz geforderten direkten, persönlichen und sachlichen Zusammenhang zwischen dem Steuerklassenprivileg und der Ersatzerbschaftsteuer zu bejahen“ [29]. Dagegen könnte seiner Ansicht nach sprechen, „dass aufgrund der vergleichsweise langen Zeitspanne von 30 Jahren nicht zwingend jede inländische Familienstiftung über diesen Zeitraum fortbesteht sowie dass sich das Stiftungsvermögen innerhalb dieses Zeitraums unvorhersehbar verändern kann“ [30].

69. Dieses Argument (der für die turnusmäßige Entstehung der Ersatzerbschaftsteuer festgelegte Zeitraum von 30 Jahren und etwaige Vermögensveränderungen) liegt bestimmten Ausführungen der klagenden Stiftung zugrunde, nach deren Auffassung die unterschiedliche Behandlung nicht gerechtfertigt ist.

70. Die klagende Stiftung trägt eine Reihe von Argumenten zur Begründung ihres Vorbringens vor, die sie selbst unter zwei Überschriften zusammenfasst: a) „[A]ls eine Rechtfertigung“ für den Verstoß der deutschen Regelung gegen Art. 40 des EWR-Abkommens und Art. 63 AEUV „kommt … nicht die Kohärenz des Steuersystems … in Betracht“ (Rn. 6 bis 32 der schriftlichen Erklärungen) und b) „[Unverhältnismäßigkeit der] unterschiedliche[n] Besteuerung von Familienstiftungen“ (Rn. 33 bis 36 der schriftlichen Erklärungen) [31].

71. Ich werde dieses Vorbringen getrennt prüfen und es gegebenenfalls zu den vorstehend wiedergegebenen Zweifeln des vorlegenden Gerichts in Beziehung setzen.

72. Die klagende Stiftung

– betont das Fehlen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen dem steuerlichen Vorteil und dem Nachteil – an sich betrachtet sowie im Hinblick auf die endgültige Steuerlast;

– weist auf die fehlende steuerliche Kohärenz seit der Reform des deutschen Stiftungsrechts hin;

[27] Urteil vom 7. November 2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716, Rn. 65).

[28] Urteil vom 7. November 2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716, Rn. 66).

[29] Vorlagebeschluss (Rn. 77).

[30] Vorlagebeschluss (Rn. 77 a. E.).

[31] Tatsächlich führt sie unter einer dritten Überschrift (Rn. 37 und 38 ihrer schriftlichen Erklärungen) ferner die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Freihandelsassoziation (EFTA) an. Dieser Abschnitt beschränkt sich jedoch auf den Hinweis, dass die Bestimmungen über die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 40 des EWR-Abkommens), die weitestgehend mit denen des AEU-Vertrags (Art. 63) identisch sind, einheitlich auszulegen sind. Dieses allgemeine Vorbringen hat keine Auswirkung auf die spezifische Beurteilung des vorliegenden Streits.

– führt die fehlende Kohärenz zwischen Ersatzerbschaftsteuer und Steuerklassenprivileg an;

– erklärt, dass ein Ausgleich zwischen Steuervorteil und Steuerbelastung in Bezug auf denselben Steuerpflichtigen und dieselbe Steuerart nicht geboten sei;

– stützt sich auf den „Schutz des Familienvermögens als … Ausfluss des Schutzes [von] Ehe und Familie“;

– bezieht sich darauf, dass es „[k]ein[en] staatsbezogene[n] Ausgleich“ gebe;

– macht geltend, dass es „[k]eine Kohärenz aufgrund [der] Systematik [des ErbStG]“ gebe.

73. In meiner Prüfung dieses Vorbringens [32] werde ich mich nicht mit den darin enthaltenen Bezugnahmen auf die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (Deutschland) befassen, da es hier um die Vereinbarkeit des ErbStG mit dem Unionsrecht und nicht mit dem nationalen Recht geht.

74. Was den *unmittelbaren Zusammenhang* zwischen Steuervorteil (Steuerklassenprivileg) und Steuernachteil (Zahlung der Ersatzerbschaftsteuer) betrifft [33], muss die Antwort das mit der Regelung verfolgte Ziel und den Umstand berücksichtigen, dass der Steuervorteil und der Steuernachteil denselben Steuerpflichtigen aufgrund derselben Besteuerung betreffen.

75. Nach meiner Auffassung, die sich mit derjenigen der deutschen Regierung [34] und der Kommission [35] deckt, sind diese Voraussetzungen im vorliegenden Fall gegeben: Im Licht des Ziels der Vorschrift, die Situation von verschiedenen Familienstiftungen im Hinblick auf die Steuerbelastung symmetrisch auszugestalten, sind der Steuerpflichtige (die Familienstiftung) [36] und die Steuer (die Schenkungsteuer) dieselben.

76. Allerdings ist der zeitliche Abstand zwischen Steuervorteil und Steuernachteil, wie das vorlegende Gericht feststellt, beträchtlich: Das Steuerklassenprivileg gilt zum Zeitpunkt der Gründung, während die Ersatzerbschaftsteuer nach 30 Jahren entsteht.

77. Diese zeitliche Verzögerung könnte möglicherweise den direkten Zusammenhang zwischen dem Steuerklassenprivileg und der Belastung durch die Ersatzerbschaftsteuer aufheben, wenn es sich um Steuerpflichtige ohne die Merkmale einer Familienstiftung handeln würde, die einer Besteuerung unterliegen würden, die „entfernter und mehr vom Zufall abhängig“ wäre [37]. Wenn hingegen Familienstiftungen wie die vorliegende errichtet werden, die für die Dauer mehrerer

[32] In ihren Ausführungen wiederholt die klagende Stiftung, was vielleicht unvermeidlich ist, unter bestimmten Überschriften Vorbringen, die sie bereits unter anderen Überschriften angeführt hat.

[33] Rn. 7 bis 9 der schriftlichen Erklärungen der klagenden Stiftung.

[34] Rn. 67 bis 69 der schriftlichen Erklärungen der deutschen Regierung.

[35] Rn. 46 der schriftlichen Erklärungen der Kommission.

[36] Wie die Kommission ausführt, wird das Erfordernis, dass es sich um denselben Steuerpflichtigen handelt, durch das Urteil vom 30. Juni 2016, Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496, Rn. 37), gelockert: „[D]as mit § 27 ErbStG verfolgte Ziel [besteht] darin, in gewissem Umfang die Steuerbelastung eines Nachlasses, der Vermögen enthält, das unter nahen Verwandten übertragen wird, und der bereits früher besteuert wurde, dadurch zu senken, dass die Doppelbesteuerung dieses Vermögens innerhalb kurzer Zeit in Deutschland teilweise vermieden wird. In Bezug auf dieses Ziel besteht … zwischen der in dieser Vorschrift vorgesehenen Ermäßigung der Erbschaftsteuer und der früheren Erhebung der Erbschaftsteuer ein unmittelbarer Zusammenhang, da dieser Steuervorteil und diese frühere Besteuerung dieselbe Steuer, dasselbe Vermögen und die nahen Verwandten derselben Familie betreffen.“

[37] Urteil vom 6. Oktober 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, Rn. 48). In diesem Rechtsstreit ging es jedoch nicht um die besonderen Regelungen über Erbschaften oder Schenkungen.

Generationen angelegt sind [38], wird meines Erachtens der unmittelbare Zusammenhang dadurch gewahrt, dass die Entstehung der Ersatzerbschaftsteuer an den Rhythmus des Generationenwechsels, alle 30 Jahre, angepasst wird [39].

78. Darüber hinaus hat der Gerichtshof bei der Beurteilung des Vorliegens eines solchen Verhältnisses von Vorteil und Nachteil bereits eine gewisse zeitliche Flexibilität zugelassen, beispielsweise beim Abzug von Versicherungsbeiträgen (Vorteil), die durch die Besteuerung (Nachteil) der von den Versicherern zu zahlenden Pensionen, Renten oder Kapitalabfindungen ausgeglichen werden [40]. Ebenso hat der Gerichtshof den unmittelbaren Zusammenhang zwischen der im ErbStG vorgesehenen Ermäßigung der Erbschaftsteuer und der früheren Erhebung dieser Steuer bejaht [41].

79. Was die *fehlende steuerliche Kohärenz seit der Reform des deutschen Stiftungsrechts* betrifft, macht die klagende Stiftung geltend [42], dass das deutsche Recht [43] seit dem 1. Juli 2023 die Errichtung von Familienstiftungen für eine Dauer von weniger als 30 Jahren zulasse. Aus dieser Tatsache (für solche Stiftungen würde keine Ersatzerbschaftsteuer entstehen) schlussfolgert sie, dass der Zusammenhang zwischen dem Steuervorteil und der Ersatzerbschaftsteuer, deren Periodizität 30 Jahre betrage, beseitigt sei.

80. Das Vorbringen könnte gegebenenfalls ein gewisses Gewicht entfalten, wenn es im vorliegenden Rechtsstreit um Stiftungen ginge, die nach dem 1. Juli 2023 errichtet wurden, was hier nicht der Fall ist: Die klagende Stiftung wurde im Jahr 2014 zugunsten von drei Generationen von Begünstigten errichtet. Die objektive Erwartung zum Zeitpunkt ihrer Errichtung war daher, dass ihre Lebensdauer mehr als 30 Jahre betragen würde. Außerdem ist zu bedenken, dass ein Rechtsstreit, der unter den im Jahr 2014 geltenden Rechtsvorschriften entstanden ist, nicht unter Bezugnahme auf die im Jahr 2021 durch das Stiftungsgesetz eingeführten Änderungen entschieden werden kann [44].

81. Was die *fehlende Kohärenz zwischen Ersatzerbschaftsteuer und Steuerklassenprivileg* betrifft, wird das Vorbringen der klagenden Stiftung [45] auf die vom vorlegenden Gericht angeführten parlamentarischen Arbeiten und die im Jahr 2021 verabschiedete Reform des Stiftungsrechts gestützt.

82. Das vorlegende Gericht selbst leitet aus dem parlamentarischen Gesetzgebungsverfahren zur Reform des ErbStG von 1974 (mit der beide Bestimmungen – die über das Steuerklassenprivileg und die über die Ersatzerbschaftsteuer – gleichzeitig eingeführt wurden) ab, dass für den

[38] Familienstiftungen mit Sitz in Liechtenstein scheinen darauf ausgelegt zu sein, langfristig tätig zu sein, da eines ihrer Ziele darin besteht, das Vermögen über Generationen zu sichern. Vgl. H. S. H. Prince Michael von und zu Liechtenstein, „Liechtenstein family foundations and financial privacy“, *Trust and Trustees*, Bd. 16, Nr. 6, Oxford University Press, Oxford, 2010, S. 476 bis 478.

[39] In Anbetracht der Tatsache, dass die Lebenserwartung in Deutschland statistisch gesehen bei etwa 80 Jahren liegt (https://www.destatis.de/EN/Themes/Society-Environment/Population/Deaths-Life-Expectancy/_node.html#268862).

[40] Urteile vom 28. Januar 1992, Bachman (C-204/90, EU:C:1992:35) und Kommission/Belgien (C-300/90, EU:C:1992:37).

[41] Urteil vom 30. Juni 2016, Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496), dessen Rn. 37 ich in Fn. 36 dieser Schlussanträge wiedergegeben habe.

[42] Rn. 10 und 11 ihrer schriftlichen Erklärungen.

[43] Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts und zur Änderung des Infektionsschutzgesetzes vom 16. Juli 2021 (BGBl. I S. 2947).

[44] Sollte es dem deutschen Recht seit der Reform des Stiftungsrechts im Jahr 2021 an Kohärenz mangeln, bedeutet dies nicht, dass es 2014, dem Jahr, auf das sich der Sachverhalt bezieht, nicht kohärent war.

[45] Rn. 12 bis 14 ihrer schriftlichen Erklärungen.

nationalen Gesetzgeber „die Vorteile, die das Steuerklassenprivileg gewährt, durch die Nachteile der Ersatzerbschaftsteuer kompensiert werden“ [46]. Was die Auswirkungen der Reform des Stiftungsrechts im Jahr 2021 anbelangt, genügt es, auf das oben Gesagte zu verweisen.

83. Die klagende Stiftung macht außerdem geltend, dass *ein Ausgleich zwischen Steuervorteil und Steuerbelastung in Bezug auf denselben Steuerpflichtigen und dieselbe Steuerart nicht geboten sei* [47].

84. Soweit es sich bei dieser Kritik am ErbStG nicht um eine Wiederholung früheren Vorbringens handelt [48], beruht sie auf der Tatsache, dass es keinen „exakten“ Ausgleich zwischen der Schenkungsteuer, die zum Zeitpunkt der Errichtung der Stiftung gezahlt wird, und der Ersatzerbschaftsteuer gibt; ihre jeweiligen Steuerbemessungsgrundlagen können sich zwischen den betreffenden Zeitpunkten verändern.

85. Zwar ist eine mathematische Gleichheit („exakter Betrag“) kaum zu erreichen. Da die Familienstiftungen jedoch in der Lage sind, wirtschaftliche Tätigkeiten auszuüben [49] und eine Rentabilität zu erreichen, so dass künftigen Generationen von Begünstigten mindestens das gleiche Vermögensniveau zugutekommt [50], kann der Gesetzgeber vernünftigerweise davon ausgehen, dass die Bemessungsgrundlage der ursprünglichen Schenkung mindestens derjenigen gleichwertig sein wird, die für die Berechnung der künftigen Ersatzerbschaftsteuer herangezogen wird.

86. In diesem Sinne führt die klagende Stiftung an, dass die Ersatzerbschaftsteuer aus wirtschaftlicher Sicht in Wirklichkeit eine besondere Form der *Vermögensteuer* sei und dass sie nicht wie die Schenkungsteuer auf Vermögensübergänge erhoben werde. Es handele sich also um unterschiedliche steuerliche Kategorien.

87. Die Klassifizierung der steuerlichen Kategorien ist eine Frage des nationalen Rechts. Im vorliegenden Fall hegt das vorlegende Gericht keine Zweifel hinsichtlich der Einstufung der beiden Steuern als gleichartige Steuern. Aus der Beschreibung des nationalen Rechtsrahmens ergibt sich, dass die Ersatzerbschaftsteuer auf der gesetzlichen Fiktion beruht, dass alle 30 Jahre ein Übergang von Vermögen von einer Generation auf die nächste stattfindet.

88. Mit dem Vorbringen der klagenden Stiftung betreffend den *Schutz des Familienvermögens als Ausfluss des Schutzes von Ehe und Familie* [51], das sich auf Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts stützt, wird betont, dass die vom Bundesverfassungsgericht aufgestellten Vorgaben für die Wahrung der Kontinuität des Ehe- und Familienvermögens nicht gewahrt seien. Wie ich bereits festgestellt habe, haben diese Erwägungen keinen Einfluss auf die Prüfung der Vereinbarkeit der nationalen Regelung mit dem Unionsrecht.

46 Rn. 76 des Vorlagebeschlusses, wiedergegeben in Nr. 63 dieser Schlussanträge.

47 Rn. 15 bis 21 ihrer schriftlichen Erklärungen.

48 Eine solche liegt hinsichtlich der Identifizierung des Steuerpflichtigen vor, die ich bereits in den vorangegangenen Nummern geprüft habe.

49 Die deutsche Regierung erkennt an, dass Familienstiftungen darauf abzielen, Erträge zu erzielen, die den Familienangehörigen zugutekommen (Rn. 45 ihrer schriftlichen Erklärungen). Der unternehmerische Charakter von Familienstiftungen werde dadurch bestätigt, dass ihr Einkommen der Körperschaftsteuer unterliege. Vgl. Meinecke, P., „The German and the Liechtenstein family foundation after the German foundation law reform“, *Trust and Trustees*, Bd. 29, Nr. 6, Oxford University Press, Oxford, 2023, S. 540 bis 552.

50 Vgl. Haag, M., und Tischendorf, M., „The German family foundation: concept, legal framework, and taxation“, *Trust and Trustees*, Bd. 26, Nr. 6, Oxford University Press, Oxford, 2020, S. 534 bis 541.

51 Rn. 22 und 23 ihrer schriftlichen Erklärungen.

89. Die klagende Stiftung beruft sich auch darauf, dass es *keinen staatsbezogenen Ausgleich gebe* [52], um zu betonen, dass ein solcher Ausgleich (zwischen Steuerklassenprivileg und Ersatzerbschaftsteuer) staatsbezogen und nicht auf Grundlage einer „staatenübergreifende[n] Betrachtung" geprüft werden müsse. Der deutsche Fiskus „wälzt" die Steuerlast ihrer Ansicht nach „mittelbar" auf die ausländischen Staaten „über", in denen die Familienstiftungen ihren Sitz haben.

90. Meines Erachtens lassen sich jedoch keine Anhaltspunkte dafür finden, dass die streitgegenständliche Regelung des ErbStG zu einer mittelbaren Überwälzung der Steuerlast auf andere Staaten als Deutschland führt.

91. Schließlich weist die klagende Stiftung darauf hin, dass es *keine Kohärenz aufgrund der Systematik des ErbStG* gebe [53]. Zur Begründung führt sie aus, dass der Leitgedanke des ErbStG darin bestehe, steuerliche Vorteile und Belastungen ungeachtet des steuerlichen Sitzes oder der Ansässigkeit des Steuerpflichtigen gleichzubehandeln. Von dieser Prämisse ausgehend bedürfte die Gewährung des Steuerprivilegs nur an deutsche Familienstiftungen eines zwingenden Grundes, sowohl aus der Sicht des nationalen Rechts als auch aus der des Unionsrechts. Dieser zwingende Grund sei nicht ersichtlich, und es sei auch nicht möglich, ihn in Art. 65 AEUV zu sehen.

92. Derart formuliert stellt das Vorbringen einen Zirkelschluss dar, wenn damit gerade dargetan werden soll, warum der zwingende Grund, die Kohärenz des nationalen Steuersystems zu gewährleisten, in Bezug die Vorschriften des ErbStG über Familienstiftungen nicht gegeben ist.

4. Verhältnismäßigkeit

93. Was die Verhältnismäßigkeit von Beschränkungen der Kapitalverkehrsfreiheit angeht, verlangt der Gerichtshof, dass „eine solche Ungleichbehandlung zur Erreichung des angeführten Ziels geeignet sein [muss] und … nicht über das hinausgehen [darf], was hierzu erforderlich ist" [54].

94. Nach Ansicht der klagenden Stiftung wäre die Beschränkung des freien Kapitalverkehrs (aufgrund der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung verschiedener Stiftungen), selbst wenn sie als gerechtfertigt angesehen würde, nicht verhältnismäßig.

95. Sie führt in diesem Zusammenhang nacheinander an, dass die streitige Bestimmung nicht geeignet sei, ihren Zweck zu verwirklichen [55], und dass zur Zielverwirklichung mildere Maßnahmen ergriffen werden könnten [56].

96. Was die Eignung des durch das ErbStG geschaffenen Mechanismus zur Verwirklichung seines Zwecks angeht, sei es „zweifelhaft, dass der betreffende Zweck … durch die unterschiedliche Besteuerung … gefördert wird". Bei diesem Vorbringen beschränkt sich die klagende Stiftung

[52] Rn. 24 und 25 ihrer schriftlichen Erklärungen.

[53] Rn. 26 bis 32 ihrer schriftlichen Erklärungen.

[54] Urteil vom 21. Dezember 2016, Masco Denmark und Damixa (C-593/14, EU:C:2016:984, Rn. 33).

[55] Rn. 34 ihrer schriftlichen Erklärungen.

[56] Rn. 35 und 36 ihrer schriftlichen Erklärungen.

jedoch darauf, ohne weitere Ausführungen zu erklären, dass die fehlende Eignung darauf zurückzuführen sei, dass „die … innerstaatliche Regelung … den Zweck nicht systematisch und kohärent verwirklicht“ [57], womit der gleiche Einwand erhoben wird, der bereits geprüft wurde.

97. Um geltend zu machen, dass die Kohärenz des Steuersystems durch mildere Bestimmungen gewährleistet werden könne, schlägt die klagende Stiftung als Alternativen vor: a) Erstreckung der Ersatzerbschaftsteuer und des Steuerklassenprivilegs auf ausländische Familienstiftungen, b) Ausgestaltung der Ersatzerbschaftsteuer als Vermögensteuer und c) Modifizierung der Ersatzerbschaftsteuer als gemäßigte Jahressteuer mit der gleichen Besteuerung von inländischen und ausländischen Familienstiftungen bei der Stiftungserrichtung [58].

98. Meiner Ansicht nach, erneut in Übereinstimmung mit der Kommission [59], würde jede dieser Alternativen bedeuten, dass akzeptiert wird, dass im Ausland ansässige Familienstiftungen den aus der Ersatzerbschaftsteuer resultierenden steuerlichen Nachteil tragen. Da Deutschland jedoch, sobald eine Familienstiftung mit Sitz im Ausland errichtet wird (und das Vermögen entsprechend übergeht), seine Steuerhoheit in Bezug auf diese Stiftung verliert, sind solche Lösungen kaum umsetzbar.

99. Die von der klagenden Stiftung vorgeschlagenen milderen Alternativen stoßen daher auf dasselbe Problem: Der deutsche Staat kann nicht auf Familienstiftungen mit Sitz im Ausland zugreifen, da diese nicht seiner Besteuerungsbefugnis unterliegen.

V. Ergebnis

100. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, dem Finanzgericht Köln (Deutschland) wie folgt zu antworten:

Art. 40 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 2. Mai 1992

ist dahin auszulegen, dass

er einer Regelung eines Mitgliedstaats der Europäischen Union nicht entgegensteht, die bei der Regelung der Schenkungsteuer, die auf die Errichtung einer Stiftung mit Sitz in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums durch eine in dem Mitgliedstaat ansässige Person anwendbar ist, zur Wahrung der steuerlichen Kohärenz dieser Regelung ungünstigere steuerliche Bedingungen vorsieht als für die Errichtung einer Stiftung mit Sitz in dem Mitgliedstaat, und zwar als symmetrisches Gegenstück dazu, dass die Stiftung mit Sitz im Ausland keiner Ersatzerbschaftsteuer unterliegt, die dagegen von Stiftungen mit Sitz in dem Mitgliedstaat zu entrichten ist.

[57] Rn. 34 ihrer schriftlichen Erklärungen.

[58] Rn. 36 ihrer schriftlichen Erklärungen.

[59] Rn. 47 ihrer schriftlichen Erklärungen.