

Die Stiftung und die Familienstiftung des Erbschaftsteuergesetzes

Von Dr. Hanspeter Daragan, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bremen

Der Beitrag befasst sich mit der Frage, ob nur eine selbständige rechtsfähige Stiftung, oder auch eine unselbständige nichtrechtsfähige Stiftung eine Stiftung und eine Familienstiftung im Sinne des Erbschaftsteuergesetzes ist.

I. Meinungsstand

Der Übergang von Vermögen von Todes wegen oder durch Rechtsgeschäft unter Lebenden auf eine selbständige Stiftung unterliegt der Erbschaftsteuer.¹ Zusätzlich wird eine selbständige Familienstiftung, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland hat, alle 30 Jahre der Ersatzerbschaftsteuer unterworfen. Für die unselbständige Stiftung ist nur gesichert, dass ihre Bildung Erbschaftsteuer auslöst. Umstritten ist, ob es sich dabei um eine Zweckzuwendung handelt, oder ob die Stiftung selbst Erwerber und Steuersubjekt ist. Ebenso ist umstritten, ob auch bei einer unselbständigen Stiftung Ersatzerbschaftsteuer anfällt, was vor kurzem das FG Köln² bejaht hat.

II. Der Gang der Dinge

1. ErbStG 1906 und ErbStG 1919

Das in einem Stiftungsgeschäft unter Lebenden vom Stifter zugesicherte und auf die Stiftung übergegangene Vermögen wurde einer Schenkung gleichgestellt (§ 55 Abs. 3 ErbStG 1906, § 40 Abs. 2 Nr. 5 ErbStG 1919). Der Übergang von Vermögen von Todes wegen auf eine Stiftung war nicht eigens geregelt. Besonderheiten bestanden für Familienstiftungen.³ Was ihnen aufgrund eines Stiftungsgeschäfts von Todes wegen oder unter Lebenden anfiel, war befreit (§§ 11 Nr. 5, 55 Abs. 1 und 33 Nr. 5 ErbStG 1906; § 33 Nr. 5 ErbStG 1919). Bezüge aus Familienstiftungen und der Erwerb des Stiftungsvermögens gehörten unter bestimmten Voraussetzungen zu den Erwerben von Todes wegen (§ 3 Nr. 2 ErbStG 1906, § 20 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG 1919). Zuwendungen, die gemeinnützigen Zwecken dienten, wurden unter weiteren Voraussetzungen ermäßigt besteuert (§ 12 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG 1906, § 35 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG 1919). Steuerschuldner bei den Erwerben von Todes wegen und den Schenkungen war der Erwerber (§§ 31, 56 Abs. 1 ErbStG 1906). Bei den Zuwendungen zugunsten eines bestimmten Zwecks war Steuerschuldner der Beschwerte (§ 31 Abs. 1 S. 1 ErbStG 1906; §§ 30 Abs. 1 S. 1, 40 Abs. 1 S. 4 ErbStG 1919); er durfte die Steuer von der Zuwendung abziehen, wenn sich aus der Anordnung nichts anderes ergab (§ 31 Abs. 1 S. 2 ErbStG 1906; § 30 Abs. 1 S. 2 ErbStG 1919).

2. ErbStG 1922

In § 2 Abs. 2 Nr. 1 wurde der Übergang von Vermögen auf eine vom Erblasser angeordnete Stiftung ausdrücklich als Steuertatbestand genannt. Der Übergang von Vermögen aufgrund eines Stiftungsgeschäfts unter Lebenden war in § 3 Abs. 1 Nr. 7 geregelt. Als Schenkung galt, was bei Aufhebung einer Stiftung erworben wurde (§ 3 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG). Die Besteuerung der Bezüge und des Vermögens aus Familienstiftungen wurde

aufgegeben, daher auch die Befreiung der Zuwendungen an solche Stiftungen. Neu war § 9 Abs. 2, wonach sich die Steuerklasse nach dem Verwandtschaftsverhältnis des Erblassers oder Schenkers zu dem nach der Stiftungsurkunde entferntesten Berechtigten bestimmte, wenn die Stiftung wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien gemacht war. Zuwendungen, die ausschließlich gemeinnützigen Zwecken dienten, wurden unter weiteren Voraussetzungen ermäßigt besteuert (§ 23 Abs. 1 Nr. 3). Das galt bei Gegenseitigkeit auch für ausländische Stiftungen (§ 23 Abs. 2). Erstmals wurde in § 1 Abs. 1 Nr. 3 die Zweckzuwendung als eigener Steuertatbestand genannt und in § 4 näher geregelt. Nach § 18 Abs. 2 war Steuerschuldner der Erwerber, bei einer Schenkung nunmehr auch der Schenker, und bei einer Zweckzuwendung der mit der Ausführung der Zuwendung Beschwerte.

3. Die Zeit danach

Die Regelungen des ErbStG 1922 zu den Stiftungen, den Zweckzuwendungen und der Steuerschuldnerschaft wurden bis heute im Wesentlichen beibehalten.

Hinzugekommen ist, dass das Vermögen einer Familienstiftung im Dreißigjahresrhythmus besteuert wird (§§ 1 Abs. 1 Nr. 4, 2 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG); Steuerschuldner ist die Stiftung (§ 20 Abs. 1 S. 1 ErbStG). Außerdem ist neu, dass die Bildung oder Ausstattung einer Vermögensmasse ausländischen Rechts, deren Zweck auf die Bindung von Vermögen gerichtet ist, besteuert wird (§§ 3 Abs. 2 Nr. 1 S. 2, 7 Abs. 1 Nr. 8 S. 2 ErbStG); Erwerber und Steuerschuldner ist die Vermögensmasse (§ 20 Abs. 1 S. 2 ErbStG).

III. Vermögensübergang nach bürgerlichem Recht

Besteuert wird der Übergang von Vermögen auf eine Stiftung aufgrund eines Stiftungsgeschäfts (§§ 3 Abs. 2 Nr. 1 S. 1, 7 Abs. 1 Nr. 8 S. 1 ErbStG). Das ist seit 1906 in der Begrifflichkeit des bürgerlichen Rechts formuliert. Erforderlich ist ein Vermögensübergang im Sinne des bürgerlichen Rechts durch Gesamtrechtsnachfolge in ein Vermögen oder durch Einzelrechtsnachfolge in einzelne Vermögensgegenstände. Vermögen nach bürgerlichem

1) Die Schenkungsteuer ist nach § 1 Abs. 2 ErbStG einbezogen; wenn nichts anderes gesagt wird.

2) V. 25.5.2016 – 7 K 291/16, EFG 2016, 1447 m. Anm. Neu; ZErb 2016, 338; ErbStB 2016, 303 m. Anm. Halaczinsky. Revision BFH II R 26/16.

3) Unter einer Familienstiftung wurde eine Stiftung verstanden, die wesentlich im Interesse der Angehörigen einer oder bestimmter Familien gemacht wurde (vgl. Hoffmann, Reichs-Erbschaftsteuergesetz, § 3 ErbStG 1906 Anm. 2). In § 20 Abs. 1 Nr. 5 S. 2 ErbStG 1919 wurde die Familienstiftung als eine Stiftung definiert, die wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien gemacht ist, wenn auch vorübergehend oder ausnahmsweise Bezüge an andere Personen gelangen können.

Recht erwerben kann nur eine Stiftung, die nach bürgerlichem Recht rechtsfähig ist. Das ist nur die selbständige Stiftung (§ 80 BGB). Eine unselbständige Stiftung ist nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähig. Für sie gelten die §§ 80 ff BGB nicht, auch nicht analog.⁴ Sie hat auch keine Teilrechtsfähigkeit für Vermögenserwerbe.⁵ Daher gibt es nach bürgerlichem Recht keinen Vermögensübergang auf eine unselbständige Stiftung.

Dem steht die Rechtsprechung des RG⁶ nicht entgegen. Im Urteilsfall wurde um die Bedeutung einer Zweckbestimmung gestritten, mit der eine Erblasserin eine Stiftung verfügt hatte, die keine rechtsfähige Stiftung sein konnte. Nach Meinung des RG war die Zweckbestimmung wirksam. Denn nach bürgerlichem Recht sei unter einer Stiftung nicht nur eine selbständige Stiftung zu verstehen, sondern auch eine unselbständige Stiftung, die die Erblasserin auch angeordnet habe. Aber dass diese Stiftung selbst aus dem Nachlass erworben hat, sagt das RG nicht. Daher gibt sein Urteil nichts für die Annahme her, dass nach bürgerlichem Recht Vermögen auch auf eine unselbständige Stiftung übergehen kann.

Außerdem beruht nur eine selbständige Stiftung auf einem Stiftungsgeschäft (§ 80 Abs. 1 BGB). Eine unselbständige Stiftung beruht auf einem Vertrag zwischen dem Stifter und dem Träger des Stiftungsvermögens.⁷ Dadurch wird ein Zweckvermögen gebildet, ein nur wirtschaftlich verselbständigtes Sondervermögen in der Hand des Stiftungsträgers.⁸ Ein rechtlicher Übergang von Vermögen auf die unselbständige Stiftung erfolgt dabei nicht.

Nur eine selbständige Stiftung und eine selbständige Familienstiftung können den zivilrechtlich formulierten Steuertatbestand erfüllen. Daher sind nur sie Stiftungen im Sinne des ErbStG. Darin weichen der allgemeine Sprachgebrauch und der Sprachgebrauch des bürgerlichen Rechts also ab. Eine unselbständige Stiftung ist im Erbschaftsteuerrecht keine Stiftung, sondern eine Zweckzuwendung.⁹ Denn das Stiftungsvermögen ist dem Stiftungszweck auf Dauer gewidmet,¹⁰ sodass es bei ihr, anders als beispielsweise bei einem Nachlasstrust,¹¹ keine Personen gibt, die das Stiftungsvermögen erwerben, weil sie es, wann auch immer und wie auch immer, erhalten sollen.

Mit der Besteuerung einer Zweckzuwendung nach dem ErbStG 1906 hat sich das RG¹² befasst, das über die Erbschaftsteuer zu entscheiden hatte, bis seine Zuständigkeit auf den RFH überging. Unter Berufung auf das preußische Erbschaftsteuerrecht hat es differenziert zwischen den selbständigen Stiftungen, bei denen ein Erwerb besteuert werde, und den unselbständigen Stiftungen, bei denen ein Zweckvermögen ohne juristische Persönlichkeit gebildet werde, als dessen Vertreter oder Verwalter der Beschwerte anzusehen sei, auch wenn er rechtlich als Eigentümer gelte. Gegenstand der Besteuerung sei die Zuwendung selbst, da es keinen Erwerber gebe. Da der Beschwerte die Steuer zu entrichten habe, obwohl er nicht steuerpflichtig sei, könne das Gesetz nur davon ausgegangen sein, dass die Steuer auf der Zuwendung ruhe, und dass die unselbständige Stiftung in gleichem Umfang steuerpflichtig sei wie die selbständige Stiftung, und dass ferner für die Entrichtung der Steuer, entsprechend den Organen der rechtsfähigen Stiftung, der Beschwerte zu sorgen habe. Steuerträgerin sei die Zuwendung als Stiftung, die zwar keine Rechtspersönlichkeit besitze, aber so angesehen werde, als wäre es der Fall.

Aber hier ist nicht unterschieden zwischen dem Steuerschuldner und dem Entrichtungsschuldner, wie das heute in § 43 AO geschieht. Auch ist nicht berücksichtigt, dass der Beschwerte zwar in dem entschiedenen Fall die Zweckzuwendung zu verwalten hatte, aber das nicht immer so sein muss. Vor allem aber: Wenn der Beschwerte als fiktives Organ für die Zweckzuwendung als fiktive Stiftung handelt, erfüllt er keine eigenen steuerlichen Pflichten, sondern die steuerlichen Pflichten der fiktiven Stiftung (vgl. § 34 Abs. 2 AO). Das setzt voraus, dass sie solche Pflichten hat, hier also selbst der Steuerschuldner ist, wofür ihr steuerrechtliche Rechtsfähigkeit zukommen muss. Aber ist sie das, kann die von ihr geschuldete Steuer nicht gegen den Beschwerten festgesetzt werden. Wenn also eine Zweckzuwendung ein fiktiver Stiftungsvorgang ist, wie das für kurze Zeit auch in § 35 Abs. 3 ErbStG 1919 stand, ist fiktiver Stifter der Beschwerte, fiktiver Erwerber ist die fiktive Stiftung, und es findet ein fiktiver Vermögensübergang vom fiktiven Stifter auf die fiktive Stiftung statt. Aber die Fiktion ist nicht zu Ende geführt worden mit dem Ergebnis, dass die fiktive Stiftung den fiktiven Erwerb selbst als Steuerschuldner zu versteuern hat. Denn Steuerschuldner war (§ 31 Abs. 1 S. 1 ErbStG 1906) und ist (§ 20 Abs. 1 S. 1 ErbStG) der Beschwerte.

IV. Vermögensübergang nach Erbschaftsteuerrecht

Eine unselbständige Stiftung kann nur dann Steuerschuldner sein, wenn das Erbschaftsteuerrecht ihr Steuerrechtsfähigkeit verleiht. Denn jedes Steuergesetz bestimmt den Steuerschuldner selbständig (§ 43 AO). Daher hat ein Hinweis auf die

4) Hüttemann/Rawert in Staudinger, BGB, (2011), Vorbem. zu §§ 80 ff Rn 235 mwN.

5) So zutreffend Lange, ZErb 2013, 324, 325. Dort auch Darstellung des Meinungsstands.

6) V. 24.6.1916 – Rep. V. 137/16, RGZ 88, 335.

7) Allgemeine Meinung: Hüttemann/Rawert in Staudinger (2011), Vorbem. zu §§ 80 ff Rn 239 mwN.

8) Hüttemann/Rawert in Staudinger, BGB, (2011), Vorbem. zu §§ 80 ff Rn 3, 231, 239.

9) Ohne Anspruch auf Vollständigkeit: Hoffmann, Reichs-Erbschaftsteuergesetz, § 3 ErbStG 1906 Anm. 2; Zimmermann, Das Reichs-Erbschaftsteuergesetz, § 3 ErbStG 1906 Anm. 8 und § 55 ErbStG 1906 Anm. 11; Berolzheimer, Erbschaftsteuergesetz, § 20 ErbStG 1919 Anm. 20, § 40 ErbStG 1919 Anm. 17; ders., Vermögensteuergesetz, Erbschaftsteuergesetz, § 2 VStG 1925 Anm. 20; § 2 ErbStG 1925 Anm. 18; Eskandari in Gürsching/Stenger, BewG, ErbStG, § 1 ErbStG Rn 29 (Dezember 2012), § 9 ErbStG Rn 66 f (Dezember 2012); Fischer in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wächter, ErbStG, 5. Aufl., § 3 ErbStG Rn 528 ff; § 7 ErbStG Rn 440; Gottschalk in Troll/Gebell/Jülicher, ErbStG, § 3 ErbStG Rn 318 ff (Oktober 2014); Geck in Kapp/Ebeling, ErbStG, § 3 ErbStG Rn 282 ff (November 2015) und § 7 ErbStG Rn 146 ff (Juli 2016); Gebel in Troll/Gebell/Jülicher, ErbStG, § 7 ErbStG Rn 332 (April 2016); Götz in Gürsching/Stenger, BewG, ErbStG, § 3 ErbStG Rn 251 f (September 2016); Griesel in Daragan/Halaczinsky/Riedel, ErbStG, BewG, 2. Aufl., § 7 ErbStG Rn 139; Harnischfeger in Christoffel/Geckle/Pahlke, ErbStG, § 3 ErbStG Rn 26, § 7 ErbStG Rn 95; Hild in Christoffel/Geckle/Pahlke, § 1 ErbStG Rn 31; Hils in Tiedtke, ErbStG, § 3 ErbStG Rn 67; Holthusen/Burgman in Tiedtke, ErbStG, § 7 ErbStG Rn 110; Jülicher in Troll/Gebell/Jülicher, ErbStG, § 1 ErbStG Rn 11 (April 2014), 53 (April 2016); Kipp, Erbschaftsteuergesetz, § 2 ErbStG 1925 Anm. 89 ff; § 3 ErbStG 1925 Anm. 185; Meincke, ErbStG, 16. Aufl., § 1 ErbStG Rn 16 und § 7 ErbStG Rn 112; Petzold, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 2. Aufl., § 3 ErbStG Rn 165 ff; Schuck in Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz, ErbStG, BewG, 4. Aufl., § 7 ErbStG Rn 149; H.-U. Viskorf in Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz, ErbStG, BewG, 4. Aufl., § 1 ErbStG Rn 11 ff; Wälzholz in Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz, ErbStG, BewG, 4. Aufl., § 3 ErbStG Rn 214 ff aA Hübner, ZEV 2016, 46; Hübner/Currle/Schenk, DSiR 2013, 1966. Sowohl als auch: Weinmann in Moench/Weinmann, ErbStG, § 1 ErbStG Rn 7 und § 3 ErbStG Rn 196 ff und § 7 ErbStG Rn 221.

10) Mindestens zehn Jahre, vgl. § 80 Abs. 2 S. 2 BGB.

11) Dazu BFH v. 20.12.1957 – III 250/56 U, BStBl III 1958, 79. Dem folgend BFH v. 31.5.1961 – II 284/58 U, BStBl III 1961, 312; v. 15.5.1964 – II 177/61 U, BStBl III 1964, 408; v. 7.5.1986 – II R 137/79, BStBl II 1986, 615; v. 7.6.1989 – II B 4/89, BFH/NV 1990, 235.

12) V. 17.2.1911 – Rep. VII 239/10, RGZ 75, 379; v. 3.6.1911 – Rep. VII. 178/10, RGZ 75, 383.

Behandlung einer unselbständigen Stiftung in einem anderen Steuergesetz, beispielsweise in § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG, für das Erbschaftsteuerrecht keinen Erkenntniswert.

Indes, die Steuerrechtsfähigkeit einer unselbständigen Stiftung ist eine notwendige, aber keine hinreichende Bedingung für ihre Besteuerung. Denn es bedarf auch eines Steuerartbestands, den eine steuerrechtsfähige unselbständige Stiftung verwirklichen kann.¹³ Andernfalls gibt es nur ein weiteres Steuersubjekt, das nie besteuert werden kann, weil es außerstande ist, einen der weiterhin zivilrechtlich formulierten Steuerartbestände zu erfüllen.

1. Die Steuerpflicht der Inländer

1922 wurde durch das Gesetz zur Änderung des Erbschaftsteuergesetzes unter der Überschrift „Persönliche Steuerpflicht“ in § 8 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 ErbStG 1922 bestimmt, dass Steuerpflicht für den gesamten Erbanfall eintritt, wenn der Erwerber zur Zeit des Eintritts der Steuerpflicht ein Inländer ist. Inländer waren unter anderem nicht rechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen, sofern sie den Sitz oder den Ort der Leitung im Inland hatten. Kurz zuvor war bei der Einführung der Vermögensteuer unter der Überschrift „Steuerpflicht“ in § 2 Abs. 1 Nr. 4 VStG 1922 bestimmt worden, dass nicht rechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen unbeschränkt steuerpflichtig sind, wenn sie den Sitz oder den Ort der Leitung im Inland haben.

Die beiden Bestimmungen sind zwar wortgleich, aber nicht ergebnisgleich. In § 2 VStG 1922 ging es um das Steuersubjekt, in § 8 ErbStG 1922 ging es um die das Steuerobjekt. Von Anfang an ist gesehen worden, dass die Überschrift des § 8 ErbStG 1922 unzutreffend ist¹⁴ – wie es die Überschrift des § 2 ErbStG immer noch ist, solange die Erbschaftsteuer gesetzlich als Verkehrssteuer konzipiert ist. Denn die Regelung ist nur insofern persönlich, als ein persönliches Merkmal des Erwerbers, seine Zugehörigkeit zum Inland oder Ausland, benutzt wird, um die sachliche Steuerpflicht seines Erwerbs zu bestimmen. Daraus kann man ableiten, dass eine unselbständige Stiftung ein Inländer sein kann. Man kann auch daraus ableiten, dass sie wie jeder andere dort angesprochene Inländer auch ein potenzieller Erwerber ist, aber das ist sie ohnehin, unabhängig davon, ob sie in § 8 ErbStG 1922 oder § 2 ErbStG erwähnt wird. Mehr kann man daraus nicht ableiten. Denn wer Erwerber ist, wird in den beiden Vorschriften nicht angeordnet, sondern vorausgesetzt.¹⁵

Aber selbst wenn man aus der Inländerregelung ableitet, einer unselbständigen Stiftung komme im Erbschaftsteuerrecht Steuerrechtsfähigkeit zu, kann sie das Stiftungsvermögen nach bürgerlichem Recht immer noch nicht erwerben. Erwerben kann sie es nur in wirtschaftlicher Hinsicht. In steuerlicher Hinsicht kann sie es nur dann erwerben, wenn ihr der zivilrechtliche Erwerb des Stiftungsvermögens durch den Stiftungsträger nach § 39 Abs. 2 AO als eigener Erwerb zugerechnet wird. Aber diese Zurechnung findet nicht statt. Das ErbStG erfasst nur den rechtlichen Übergang von Vermögen auf eine Stiftung und daher genügt ein wirtschaftlicher Vermögensübergang nicht.¹⁶ Eine Steuerrechtsfähigkeit der unselbständigen Stiftung bliebe daher stets folgenlos, sodass die Annahme naheliegt, dass sie auch nicht von Gesetzes wegen verfügt ist.

2. Die ausländische Vermögensmasse

Eine selbständige Stiftung ausländischen Rechts wird gleich einer selbständigen Stiftung deutschen Rechts nach den §§ 3 Abs. 2 Nr. 1 S. 1 und 7 Abs. 1 Nr. 8 S. 1 ErbStG besteuert.¹⁷ Denn sie gelten nicht nur für Stiftungen, die nach § 80 BGB entstanden sind, sondern für alle selbständigen Stiftungen. Ob eine ausländische Stiftung eine selbständige Stiftung ist, ergibt sich aus dem nach ihrem Stiftungsstatut¹⁸ anwendbaren materiellen Recht. Ist sie danach rechtsfähig und auch im Übrigen einer deutschen selbständigen Stiftung vergleichbar,¹⁹ ist auch sie eine Stiftung im Sinne des ErbStG, auf die Vermögen übergehen kann. Inwieweit ihr Erwerb steuerbar ist, hängt davon ab, ob sie Ausländer oder Inländer im Sinne von § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d) ErbStG ist.

Nach ausländischem Recht gebildete unselbständige Stiftungen, die einer inländischen unselbständigen Stiftung entsprechen, sind auch Zweckvermögen. Das in ihnen wirtschaftlich verselbständigte Vermögen ist immer rechtlich gebunden, weil es auf Dauer verselbständigt ist, hinzukommen muss immer ein weitergehender Zweck, damit es sich um eine Stiftung handelt. Die Bildung oder Ausstattung einer ausländischen unselbständigen Stiftung wird jedoch nicht als Zweckzuwendung besteuert, sondern die Stiftung ist selbst steuerpflichtig (§§ 3 Abs. 2 Nr. 1 S. 2 und 7 Abs. 1 Nr. 8 S. 2 ErbStG) und Steuerschuldner (§ 20 Abs. 1 S. 2 ErbStG), weil diese Vorgänge dem Übergang von Vermögen auf eine selbständige Stiftung gleichgestellt sind. Dadurch wird einerseits bestätigt, dass Vermögen real nur auf eine selbständige Stiftung übergehen kann, denn wäre das anders, wäre die Gleichstellung überflüssig. Die unselbständigen Stiftungen erwerben bei ihrer Bildung oder Ausstattung das Stiftungsvermögen nur fiktiv. Aber fingiert wird nur der Erwerbsvorgang, nicht das Vorhandensein einer Stiftung. Daher sind die ausländischen unselbständigen Stiftungen steuerrechtsfähige Zweckvermögen und keine fiktiven Stiftungen, wie das ursprünglich vorgesehen war.²⁰

Die Erwerbsfiktionen können nicht durch Analogie auf inländische unselbständige Stiftungen übertragen werden. Einer Analogie steht zum einen die Rechtsprechung des BFH²¹ entgegen, dass die steuerbaren Vorgänge im ErbStG abschließend bestimmt sind. Zum anderen steht ihr entgegen, dass es an einer planwidrigen Gesetzeslücke fehlt. Mit der Neuregelung sollten steuerliche Gestaltungen verhindert werden, bei denen eine Steuerpflicht vermieden oder erst mit zeitlicher Verzögerung

13) Ebenso Gebel, ZEV 1999, 249, 253.

14) Berolzheimer, Erbschaftsteuergesetz, § 8 ErbStG 1925 Anm. 1.

15) Gebel, ZEV 1999, 245, 253; Jülicher in Troll/Gebell/Jülicher, ErbStG, § 2 ErbStG Rn 2 (Januar 2013), 36 (Oktober 2010); Weinmann in Moench/Weinmann, ErbStG, § 2 ErbStG Rn 2.

16) BFH v. 30.6.1960 – II 254/57 U, BStBl III 1960, 348. Aus neuerer Zeit BFH v. 28.6.2007 – II R 21/05, BStBl II 2007, 669; v. 9.12.2009 – II R 22/08, BStBl II 2010, 363.

17) Gebel in Troll/Gebell/Jülicher, ErbStG, § 7 ErbStG Rn 332 (April 2016).

18) Dazu BGH v. 8.9.2016 – III ZR 7/15, DB 2016, 2536.

19) Vgl. dazu BFH v. 25.4.2001 – II R 14/98, BFH/NV 2001, 1457, 1459 zu § 15 Abs. 1 ASiG. In seiner Entscheidung v. 28.6.2007 (II R 21/05, BStBl II 2007, 669) hat der BFH eine rechtsfähige liechtensteinische Stiftung ohne Weiteres als Stiftung im Sinne des ErbStG behandelt.

20) Treffend Gebel, ZEV 1999, 249, 253; Die Gleichsetzung mittels gesetzlicher Fiktion bezieht sich dabei auf den Vorgang, welcher der Bildung dieses Sondervermögens zugrundeliegt, nicht hingegen auf die dadurch gebildete Vermögensmasse.

21) V. 4.5.2011 – II R 34/09, BStBl II 2011, 725. Das ist zu § 3 ErbStG entschieden worden, gilt aber allgemein.

ausgelöst wurde. Sie richtet sich hauptsächlich gegen Trusts, die im Gesetzesentwurf²² auch ausdrücklich angesprochen wurden, und die als Stiftung gelten sollten. Nach der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses²³ und ihrer Begründung²⁴ wurde nur die Bildung und die Ausstattung einer Vermögensmasse ausländischen Rechts in einem zusätzlichen Erwerbstatbestand als Vermögensübergang auf die Vermögensmasse fingiert. Diese Vermögensmassen sollten „unbeschadet ihrer Rechtsfähigkeit“ Erwerber und Steuerschuldner für den damit bewirkten steuerpflichtigen Erwerb sein. Daraus ergibt sich, dass eine Neuregelung nur für ausländische Vermögensmassen als erforderlich angesehen wurde und auch nur für sie gewollt ist. Denn die Bildung einer inländischen Vermögensmasse mit dem Zweck einer Vermögensbindung war als Zweckzuwendung steuerbar, wenn es keine individuell Begünstigten gab. Und gab es solche Begünstigten, war eine inländische „Trustlösung“ uninteressant, denn solange die Begünstigten keine Ansprüche gegen den „Trustee“ erworben hatten, konnte er von seinem Erwerb auch keine Verpflichtungen absetzen. Gesetzeswortlaut und Gesetzeszweck decken sich also, sodass davon auszugehen ist, dass die Neuregelung abschließend und nicht analogiefähig ist.

Umgekehrt hat die Neuregelung aber auch nicht dazu geführt, dass ausländische selbständige Stiftungen ihren Status als Stiftungen im Sinne des Erbschaftsteuerrechts verloren haben und zu rechtsfähigen Vermögensmassen geworden sind.²⁵ Denn der Übergang von Vermögen auf diese Stiftungen war schon vor der Neuregelung steuerbar, und mit ihrer Hilfe konnte eine Besteuerung weder vermieden noch hinausgeschoben werden. Für sie bestand daher keinerlei Regelungsbedarf. Vielmehr sollte die Neuregelung gezielt und abschließend nur solche ausländischen Vermögensmassen erfassen, bei denen bis dato eine Besteuerung nicht oder jedenfalls nicht zeitnah erfolgen konnte. Eine umfassende Regelung der Besteuerung aller rechtsfähigen und nichtrechtsfähigen ausländischen Vermögensmassen mit und ohne Stiftungscharakter war somit nicht beabsichtigt. Deshalb bezieht sich die Formulierung „unbeschadet ihrer Rechtsfähigkeit“ in der Begründung der Entschlussempfehlung des Finanzausschusses nicht auf ausländische selbständige Stiftungen. Sie werden weiterhin als Stiftungen behandelt und nicht als Vermögensmassen. Dieses Ergebnis lässt sich auf zweierlei Weise erreichen: durch eine teleologische Reduktion der §§ 3 Abs. 2 Nr. 1 S. 2 und 7 Abs. 1 Nr. 8 S. 2 ErbStG oder mit Hilfe der Regeln über die Gesetzeskonkurrenz, indem man die §§ 3 Abs. 2 Nr. 1 S. 1 und 7 Abs. 1 Nr. 8 S. 1 ErbStG als spezielle Regeln ansieht, die durch die späteren allgemeinen Regeln der §§ 3 Abs. 2 Nr. 1 S. 2 und 7 Abs. 1 Nr. 8 S. 2 ErbStG nicht verdrängt werden.

V. Familienstiftung und Ersatzerbschaftsteuer²⁶

Die Ersatzerbschaftsteuer soll korrigieren, dass das Familienvermögen in einer Familienstiftung unbesteuert gehalten werden kann. Denn, so die Begründung des Finanzausschusses²⁷, bei einer Stiftung unterliegt bisher nur das Stiftungsgeschäft der Erbschaft- und Schenkungsteuer, während eine Nachfolge in der Person des Begünstigten nicht zur Erbschaftsteuer führt. Die Rechtsform der Stiftung werde deshalb zunehmend zur Erhaltung großer Familienvermögen auch aus steuerlichen Gründen gewählt. Da es ein steuerbares Stiftungsgeschäft nur

bei einer selbständigen Stiftung gibt, und eine Familienstiftung als eine Erscheinungsform der Stiftung die Rechtsform einer selbständigen Stiftung haben muss, damit das Familienvermögen einer Erbfolge entzogen ist, spricht alles dafür, dass auch die Ersatzerbschaftsteuer nur für selbständige Familienstiftungen gelten sollte.

Aber auch wenn man davon ausgeht, eine unselbständige Stiftung könne eine Familienstiftung im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG sein, ändert sich das Ergebnis nicht. Denn die Ersatzerbschaftsteuer soll korrigieren, dass es keine Erbfolge in das Stiftungsvermögen gibt, die einträte, wenn das Familienvermögen in der Familie gehalten würde. Aber da ein realer Erblasser nur das Vermögen vererben kann, das ihm zivilrechtlich real gehört (§ 1922 Abs. 1 BGB), kann eine Familienstiftung als fiktiver Erblasser nur das Vermögen fiktiv vererben, das ihr zivilrechtlich real gehört. Andernfalls würde die Fiktion der Erbfolge dazu führen, dass über das Erbrecht hinaus auch eine Erbfolge in ein fingiertes Vermögen fingiert wird. Dann gäbe es, entgegen der Annahme des BFH,²⁸ zumindest bei den Familienstiftungen doch eine Erbschaft im wirtschaftlichen Sinne in Gestalt eines fingierten Nachlasses.

Bleibt es dabei, dass nur eine Erbfolge in ein real vorhandenes Stiftungsvermögen fingiert wird, kann bei einer inländischen unselbständigen Familienstiftung keine Ersatzerbschaftsteuer anfallen. Auch wenn sie ein Steuersubjekt im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG wäre, könnte sie mangels zivilrechtlicher Rechtsfähigkeit kein Vermögen erwerben und daher auch kein Vermögen haben, das sie fiktiv vererben könnte. Eine ausländische unselbständige Familienstiftung kann zwar ihr Stiftungsvermögen fiktiv erwerben. Aber die Fiktion betrifft nur den Erwerb des Stiftungsvermögens, nicht eine anschließende Besteuerung aufgrund einer fingierten Erbfolge in das fiktiv erworbene Stiftungsvermögen. Deshalb hat auch sie kein Vermögen, das fiktiv vererbt und mit der Ersatzerbschaftsteuer belegt werden kann. Daher bliebe eine Steuerrechtsfähigkeit unselbständiger Stiftungen für die Ersatzerbschaftsteuer folgenlos, solange es keinen Steuertatbestand gibt, der besagt, dass diese Steuer über das bür-

22) *Fraktionsentwurf*, BT-Drucks. 14/23, 200.

23) *Beschlussempfehlung des Finanzausschusses*, BT-Drucks. 14/442, S. 93 f.

24) *Bericht des Finanzausschusses*, BT-Drucks. 14/443, S. 41.

25) *Dazu FG Baden-Württemberg v. 22.4.2015 – 7 K 2471/12 EFG 2015, 1461 – Revision BFH II R 6/16; Hess FG v. 10.2.2014 – 1 V 2602/13, EFG 2014, 1014; BFH v. 21.7.2014 – II B 40/14, ZEV 2014, 136; BFH/NV 2014, 1554; Geck in Kapp/EBeling, ErbStG, § 1 ErbStG Rn 54 (August 2014); Gierhake, ZErb 2015, 366; Griesel in Daragan/Halaczinsky/Riedel, ErbStG, BewG, 2. Aufl., § 1 ErbStG Rn 6; Halaczinsky, ErbStB 2014, 185 und 218; 2015, 247; Hils in Tiedtke, ErbStG, § 1 ErbStG Rn 26; Hübner, ZEV 2016, 46; Hübner/Currle/Schenk, DSrR 2013, 1966; Jülicher in Troll/Gebell/Jülicher, ErbStG, § 1 ErbStG Rn 11 (April 2014), § 1 Rn 53 (April 2016); ders. ZErb 2015, 357; Meincke, ErbStG, 16. Aufl., § 1 ErbStG Rn 16; Meßbacher-Hönsch, eKomm ErbStG, § 1 ErbStG Rn 33; Scheren/Bregulla-Weber, NJW 2016, 382; Schiffer in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wächter, ErbStG, 5. Aufl., § 1 ErbStG Rn 57 ff; Theuffel-Werhahn, ZEV 2014, 14; van Randenborgh, BB 2013, 2780; H.-U. Viskorf in Viskorf/Knobell/Schuck/Wälzholz, ErbStG, BewG, 4. Aufl., § 1 ErbStG Rn 11 ff; ders. JbFfStR 2015/16, 776; Wächter, ZErb 2016, 323; Werner, ZEV 2016, 133; ders. NWB-EV 2014, 52; Winkels, BB 2015, 2589.*

26) *Zur Ersatzerbschaftsteuer bei unselbständigen Familienstiftungen siehe FG Köln v. 25.5.2016, 7 K 291/16, EFG 2016, 1447 m. Anm. Neu; Wächter, ZEV 2016, 323.*

27) *Bericht des Finanzausschusses*, BT-Drucks. 7/1333, S. 3.

28) *V. 30.6.1960 – II 254/57 U, BStBl III 1960, 348.*

gerliche Recht hinaus auch das einer fiktiven Familienstiftung nur fiktiv gehörende Vermögen erfasst. Das beachtet das FG Köln²⁹ nicht. Es hat daher unzutreffend einen Steuerbescheid gegen den Träger einer unselbständigen Stiftung bestätigt, der keine Familienstiftung war, sondern Beschwerter einer Zweckzu-

wendung. Dadurch wurde im Ergebnis eine Zweckzuwendung zur Ersatzerbschaftsteuer herangezogen.

29) V. 25.5.2016 – 7 K 291/16, EFG 2016, 1447 m. Anm. Neu; ZErb 2016, 338; ErbStB 2016, 303 m. Anm. Halaczinsky. Revision BFH II R 26/16.

Auf einen Blick

Mit Stiftung und Familienstiftung bezeichnet das ErbStG primär die selbständigen rechtsfähigen Stiftungen der §§ 80 ff BGB. Es bezeichnet damit sekundär auch die selbständigen Stiftungen ausländischen Rechts, die diesen Stiftungen gleichkommen; auch sie sind Stiftungen und keine rechtsfähigen Vermögensmassen ausländischen Rechts, für die eigene Regeln gelten.

Eine unselbständige Stiftung deutschen Rechts ist keine Stiftung und keine Familienstiftung im Sinne des ErbStG. Sie ist eine Zweckzuwendung, bei der es keine Ersatzerbschaftsteuer gibt. Im Gegensatz dazu ist eine unselbständige Stiftung ausländischen Rechts zwar fiktiver Erwerber des Stiftungsvermögens, aber keine Stiftung und daher auch keine Familienstiftung, so dass auch bei ihr keine Ersatzerbschaftsteuer anfallen kann.