

**Exklusive  
Leseprobe**  
Redaktionsstand: April 2008

**Wilms**

# **Erbschafts- und Schenkungsteuergesetz**

**ErbStG mit Nebenbestimmungen**

**Kommentar**

**Stollfuß**

**STOTax**  
ONLINE · SOFTWARE · PRINT

# Erbschaft- und Schenkungssteuergesetz

## Kommentar

### Herausgegeben von:

**Professor Dr. jur. Heinrich Wilms**  
Rechtsanwalt  
Zeppelin University Friedrichshafen

**Professor Dr. jur. Georg Jochum**  
Apl. Professor Universität Konstanz

### Bearbeitet von:

**Dr. Stephan Engel**  
Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt,  
Fachanwalt für Steuerrecht,  
Gesellschafter-Geschäftsführer  
UWS Steuerberatungsgesellschaft mbH,  
Saarlouis

**Professor Dr. jur. Oliver Fehrenbacher**  
Universität Trier

**Michael Hahn**  
Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer,  
Steuerberater,  
Gesellschafter-Geschäftsführer  
ARGENKO GmbH,  
Steuerberatungsgesellschaft und  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft,  
Düsseldorf

**Gerhard Herrmann**  
Dipl.-Finanzwirt, Steuerberater,  
Partner der Sozietät Taylor Wessing,  
Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer,  
Steuerberater, Düsseldorf/Neuss

**Professor Dr. jur. Georg Jochum**  
Apl. Professor Universität Konstanz

**Dr. Marcel Kau LL.M. (Georgetown)**  
Universität Konstanz

**Bernd Michel**  
Dipl.-Finanzwirt, Wirtschaftsprüfer,  
Steuerberater,  
Partner der Sozietät Taylor Wessing,  
Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer,  
Steuerberater, Düsseldorf/Neuss

**Wolfgang Ohler**  
Rechtsanwalt, Köln

**Dr. jur. Hilmar Ohletz**  
Rechtsanwalt, Stuttgart

**Nuria Schaub**  
Rechtsanwältin,  
Partnerin der Sozietät Wilms & Schaub,  
Rechtsanwälte, Friedrichshafen

**Professor Dr. Georg Schnitter**  
Fachhochschule für Finanzen, Nordkirchen

**Professor Dr. jur. Heinrich Wilms**  
Rechtsanwalt  
Zeppelin University Friedrichshafen

**Stollfuß**

I. Steuerpflicht

§ 1  
Steuerpflichtige Vorgänge

ErbStG

(1) Der Erbschaftsteuer (Schenkungssteuer) unterliegen

- 1. der Erwerb von Todes wegen,
- 2. die Schenkungen unter Lebenden,
- 3. die Zweckzuwendungen,
- 4. das Vermögen einer Stiftung, sofern sie wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet ist, und eines Vereins, dessen Zweck wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien auf die Bindung von Vermögen gerichtet ist, in Zeitabständen von je 30 Jahren seit dem in § 9 Abs. 1 Nr. 4 bestimmten Zeitpunkt.

(2) Soweit nichts anderes bestimmt ist, gelten die Vorschriften dieses Gesetzes über die Erwerbe von Todes wegen auch für Schenkungen und Zweckzuwendungen, die Vorschriften über Schenkungen auch für Zweckzuwendungen unter Lebenden.

Zu § 1 ErbStG

ErbStR

R 1 ErbStR 2003, H 1 ErbStH 2003, R 2 ErbStR 2003, H 2 ErbStH 2003

Inhalt	Rz.
<b>A. Gegenstand und Zweck</b> .....	1– 4.3
I. Inhalt der Vorschrift .....	1– 2
II. Zweck der Vorschrift .....	2.1
III. Verhältnis zu anderen Vorschriften .....	3
IV. Anwendungsbereich .....	4– 4.2
1. Zeitlicher Anwendungsbereich .....	4
2. Sachlicher Anwendungsbereich .....	4.1
3. Persönlicher Anwendungsbereich .....	4.2
V. Verfassungs- und gemeinschaftsrechtliche Aspekte .....	4.3
<b>B. Begriffsbestimmung</b> .....	5– 6
I. Erbschaftsteuer (§ 1 Abs. 1 ErbStG) .....	5
II. Schenkungssteuer (§ 1 Abs. 2 ErbStG) .....	6
<b>C. Steuerpflichtige Vorgänge</b> .....	7–39
I. Erwerb von Todes wegen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) .....	7– 9
II. Schenkungen unter Lebenden (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) .....	10–12
III. Zweckzuwendungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG) .....	13–14
IV. Vermögen einer Stiftung (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG) .....	15–24
1. Wesentlich im Interesse einer Familie .....	17–22
2. Wesentlich im Interesse bestimmter Familien .....	23–24
V. Vermögen eines Vereins (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG) .....	25–34
1. Zweck wesentlich im Interesse einer Familie .....	27
2. Zweck wesentlich im Interesse bestimmter Familien .....	28
3. Vermögensbindung .....	29–34

# § 1 ErbStG

---

VI. Regelungsverknüpfung (§ 1 Abs. 2 ErbStG) . . . . .	35–39
1. Erwerb von Todes wegen – Schenkungen . . . . .	35–37
2. Erwerb von Todes wegen – Zweckzuwendungen . . . . .	38
3. Schenkungen – Zweckzuwendungen . . . . .	39

## Schrifttum

*Berndt* Stiftung und Unternehmen, Herne, 6. Aufl. 1998

*Binz/Sorg* Die Familienstiftung – Renaissance einer Rechtsform für Familienunternehmen?, StbJb 1987/1988, 147

*Binz/Sorg* Erbschaftsteuerprobleme der Familienstiftung, DB 1988, 1822

*Binz/Sorg* Aktuelle Erbschaftsteuerprobleme der Familienstiftung, DStR 1994, 229

*Felix* Zur Pflicht des Steuergesetzgebers, die Sonderbesteuerung der Familienstiftungen nach dem ErbStG zu sanieren, DStZ 1982, 355

*Freundl* Die Stiftung – das Gestaltungsinstrument der Unternehmensnachfolge, DStR 2004, 1509

*Funke* Plädoyer für ein liberales Stiftungsrecht, FS Solms, Berlin 2005, 192

*Götz* Die Familienstiftung als Instrument der Unternehmensnachfolge, NWB 2005, Fach 2, 8797

*Haas* Die Stiftung als Instrument der Unternehmensnachfolge besser nutzen, GStB 2005, 394

*Halaczinsky* Ist eine Doppelbesteuerung mit Erbschaft- und Grunderwerbsteuer möglich?, ZEV 2003, 97

*Jülicher* Die Familienstiftung i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG, StuW 1995, 71

*Kellersmann* Europarechtliche Bedenken hinsichtlich der Besteuerung ausländischer Familienstiftungen, IStR 2005, 253

*Kracht* Familienstiftung als Instrument der Unternehmensfortführung nutzen, GStB 2007, 296

*Laule/Heuer* Familienstiftungen als Objekt der Erbschaftsteuer, DStZ 1987, 495

*von Löwe* Österreichische Privatstiftung mit Stiftungsbeteiligten in Deutschland, IStR 2005, 577

*von Löwe/Droege* Ist die Erbersatzsteuer bei Familienstiftungen reformbedürftig? ZEV 2006, 530

*Meincke* Erbersatzsteuer und Gleichheitssatz, StuW 1982, 169

*von Oertzen* Renaissance der Familienstiftung durch die Erbschaftsteuerreform, ZEV 1997, 103

*Richter* Aktuelle Änderungen in den Landesstiftungsgesetzen, ZEV 2005, 517

*Schiffer* Aktuelles Beratungs-Know-how Gemeinnützigkeits- und Stiftungsrecht, DStR 2005, 508

*Schiffer* Doppelstiftung, BBEV 2007, 214

*Schiffer* Familienstiftung, BBEV 2007, 263

*Seer/Versin* Die Familienstiftung im Steuerrecht, SteuerStud 2006, 281

*Sorg* Hat die Familienstiftung noch eine Chance? BB 1983, 1620

<i>Sorg</i>	Die Familienstiftung, Wesen, Probleme, Gestaltungsvorschläge für die Praxis, Baden-Baden 1984
<i>Troll</i>	Ersatzerbschaftsteuer als dauernde Last, BB 1982, 1636
<i>Troll</i>	Besteuerung von Verein, Stiftung und Körperschaft des öffentlichen Rechts, München, 4. Aufl. 2004
<i>Wachter</i>	Aktuelle Entwicklungen im Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuer, DNotZ 2005, 523
<i>Werner</i>	Stiftungen als Instrument der Unternehmens- und Vermögensnachfolge, ZEV 2006, 539
<i>Züger</i>	Die deutsche „Ersatz-Erbschaftsteuer“ im österreichisch-deutschem DBA-Recht, Praxis des Internationalen Steuerrechts 2005, 723

## A. Gegenstand und Zweck

### I. Inhalt der Vorschrift

In § 1 ErbStG werden ganz allgemein die steuerpflichtigen Vorgänge geregelt, an die das Gesetz eine Leistungspflicht infolge des unentgeltlichen Übergangs von Vermögen knüpft. Es gibt vier große Bereiche steuerpflichtiger Vorgänge: den Erwerb von Todes wegen, die Schenkung unter Lebenden, die Zweckzuwendungen sowie das Vermögen von Familienstiftungen, wobei lediglich die Nr. 1 bis 3 des § 1 Abs. 1 ErbStG echte Erwerbsvorgänge darstellen. **1**

Die Trennung in Erbschaftsteuer und Schenkungsteuer ist heute rein terminologischer Natur. Ihr kommt keine praktische Auswirkung zu. Neben den beiden großen Gruppen unentgeltlicher Vermögenszuwendungen, nämlich Erbschaft und Schenkung, stellt das Gesetz Zweckzuwendungen und die Einrichtung von Familienstiftungen denen der Schenkung und der Erbschaft gleich. Letzteres bezeichnet man als Ersatzerbschaftsteuer, da hier gar kein rechtsgeschäftlicher unentgeltlicher Erwerbsvorgang vorliegt. Das Gesetz fingiert diesen Vorgang lediglich.<sup>1)</sup> **2**

### II. Zweck der Vorschrift

Durch das Gesetz sollen alle Vorgänge erfasst werden, bei denen unentgeltlich Vermögensübertragungen vorgenommen werden oder die ihrer Funktion nach unentgeltlichen Vermögensübertragungen gleichkommen. Dabei ist es unerheblich, ob der Rechtsgrund der Vermögensübertragung eine Verfügung unter Lebenden (z. B. Schenkung) oder eine Verfügung von Todes wegen darstellt (z. B. testamentarische Verfügung). Die durch die Regelungsverknüpfung des § 1 Abs. 2 ErbStG erfolgende Ausweitung der erbschaftsteuerlichen Regelungen dahingehend, dass Vorschriften des ErbStG über die Erwerbe von Todes wegen auch für Schenkungen und Zweckzuwendungen gelten und darüber hinaus die Vorschriften über Schenkungen weiterhin auch für Zweckzuwendungen unter Lebenden anwendbar sind, hat zu einer erheblichen Ausweitung der Steuerpflicht und damit im Ergebnis eher zu einer Vermögensübertragungs- bzw. Vermögensverwaltungsteuer als zu einer Erbschaftsteuer geführt. Die Inbezugnahme der Vorschriften über die Erwerbe von Todes wegen in § 1 Abs. 2 ErbStG führt zudem zu einer Entlastung des Gesetzeswortlauts.<sup>2)</sup> **2.1**

### III. Verhältnis zu anderen Vorschriften

Der Hauptanwendungsfall des Erbschaftsteuerrechts ist das Privatrecht und dort vor allem das bürgerliche Recht. Das ist rein historisch zu erklären, da im vorigen Jahrhundert – mit Ausnahme der reinen Fiskustätigkeit – öffentlich-rechtliche Handlungsformen weit gehend unbekannt waren und auch heute **3**

1) Vgl. Weinmann in Moench, § 1 ErbStG Rz. 1 (Juni 2007).

2) Vgl. Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, § 1 ErbStG Rz. 2, 61 ff. (Februar 2007); Weinmann in Moench, § 1 ErbStG Rz. 32 (Juni 2007).

noch das öffentliche Recht bei Handlungsausgestaltungen weit gehend auf das Privatrecht verweist. Das bedeutet aber nicht, dass unentgeltliche Zuwendungen, die auf Grund öffentlich-rechtlicher Normen entstehen, nicht dem Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht unterliegen können. So werden z. B. aus öffentlich-rechtlichen Mitteln gewährte Preisgelder zwar von der Besteuerung freigestellt, doch erfolgt dies nur aus Billigkeitsgründen, und nicht etwa weil das Gesetz sich nicht auf den Tatbestand erstrecken könnte.<sup>1)</sup> Ob daraus gefolgert werden darf, das Erbschaftsteuerrecht baue auf dem BGB auf, wie dies wohl bei Kapp/Ebeling angedeutet wird,<sup>2)</sup> ist fraglich. Zwar ist zutreffend, dass es keine Erbschaft im wirtschaftlichen Sinn gibt.<sup>3)</sup> Daraus kann m. E. jedoch nicht der Umkehrschluss gezogen werden, dass Übertragungsvorgänge, die nicht unter das bürgerliche Recht fallen, ebenso aus dem Regelungsbereich des Erbschaftsteuerrechts herausfallen. Auch das dort vertretene weitere Argument, aus der engen Verknüpfung des Erbschaftsteuerrechts mit dem bürgerlichen Recht folge, dass es nicht angängig sei, einem Stpfl. eine Steuerumgehungsabsicht zu unterstellen, wenn er den bürgerlich-rechtlichen Weg einschlage, d. h. eine zulässige bürgerlich-rechtliche Gestaltung wähle,<sup>4)</sup> vermag nicht zu überzeugen. Gerade bürgerlich-rechtliche Gestaltungsmöglichkeiten werden vom Erbschaftsteuerrecht nämlich dann nicht akzeptiert, wenn die an sich zulässige Gestaltung für den Fiskus extrem nachteilig ist.<sup>5)</sup> Das Steuerrecht spricht dann von einem Gestaltungsmissbrauch. Dass § 42 AO auch im Erbschaftsteuerrecht zur Anwendung kommt, ist nicht in Frage zu stellen, da sich dies bereits aus dem Gesetzeswortlaut ergibt.<sup>6)</sup> Dabei ist es jedoch unschädlich, wenn unter Berücksichtigung der Grenzen des § 42 AO die gewählte zivilrechtliche Gestaltung unter ertragsteuerlichen Gesichtspunkten getroffen wurde.<sup>7)</sup> Letztlich wird man davon ausgehen müssen, dass das öffentliche Recht – hier also das Steuerrecht – in den jeweils grundlegenden Fragen das bürgerliche Recht überlagern kann. So schreiben in diesem Sinn auch Kapp/Ebeling, das bürgerliche Recht dürfe bei der erbschaftsteuerrechtlichen Beurteilung auch nicht überbetont werden.<sup>8)</sup> Davon unberührt bleiben muss aber der Grundsatz, dass Begriffe, die nicht aus dem Steuerrecht selbst stammen oder durch das Steuerrecht neu definiert oder gestaltet werden, sondern einem anderen Rechtsgebiet entnommen sind, so anzuwenden sind, wie sie das Rechtsgebiet versteht, aus dem sie stammen.<sup>9)</sup>

Erwähnt sei noch das Verhältnis der ErbSt zu anderen Steuerarten: So kann ein erbsteuerpflichtiger Vorgang ebenfalls eine einkommensteuerpflichtige Einnahme darstellen. Eine solche Doppelbelastung hält Meincke jedoch für nicht gerechtfertigt, da in diesem Fall auch die Einkommensteuer samt Annexsteuern

1) StEK ErbStG 1959, § 3 Nr. 1 ErbStG.

2) Vgl. Ebeling in Kapp/Ebeling, § 1 ErbStG Rz. 5 (Juni 2007).

3) Vgl. BFH v. 15.6.1966, II 32/63, BStBl III 1966, 507 und v. 22.9.1982, II R 61/80, BStBl II 1983, 179.

4) Ebeling in Kapp/Ebeling, § 1 ErbStG Rz. 6.2 (Juni 2007).

5) Vgl. beispielsweise zur Frage der Beschränkung der zivilrechtlich möglichen rückwirkenden Vereinbarung des Güterstands der Zugewinnngemeinschaft (vgl. § 1408 Abs. 1 BGB) durch die erbschaftsteuerlichen Grenzen FG Düsseldorf v. 14.6.2006, 4 K 7107/02, EFG 2006, 1447.

6) Vgl. BFH v. 24.5.2000, II B 74/99, BFH/NV 2001, 162.

7) Vgl. BFH v. 23.10.2002, II R 71/00, BFH/NV 2003, 412.

8) Ebeling in Kapp/Ebeling, § 1 ErbStG Rz. 8 (Juni 2007).

9) So zutreffend Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, § 1 ErbStG Rz. 6 (Februar 2007).

zu der Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer hinzugerechnet werden, obwohl der Erwerber insoweit keinen endgültigen Zufluss erfährt.<sup>1)</sup>

Der Grundsatz der Bestandsidentität (§ 95 BewG) und der Bewertungsidentität (§ 109 BewG) lassen im Rahmen der Bewertung des Betriebsvermögens eine bedingte Bedeutung der einkommensteuerlichen Werte für die ErbSt entstehen. Bedingt insoweit, dass unrichtige Werte der Steuerbilanz mit dem einkommensteuerlich zutreffenden Wert in der Vermögensaufteilung angesetzt werden.<sup>2)</sup>

Befindet sich in der Erbmasse ein Grundstück oder ist ein solches Gegenstand einer Schenkung, ist eine Doppelbelastung von ErbSt und Grunderwerbsteuer durch den Befreiungstatbestand des § 3 Nr. 2 GrEStG ausgeschlossen. Das BVerfG spricht in diesem Zusammenhang von einer Prävalenz des ErbStG gegenüber der Grunderwerbsteuer.<sup>3)</sup> Es ist allenfalls eine wirtschaftliche Doppelbelastung bei Erwerben durch Erbschaft oder Schenkung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft denkbar.<sup>4)</sup>

Die durch § 1 ErbStG zum steuerbaren Vorgang erklärten Tatbestände werden durch die darauffolgenden Normen konkretisiert (vgl. §§ 3 bis 6 ErbStG für den Erwerb von Todes wegen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, §§ 5 und 7 ErbStG für Schenkungen unter Lebenden nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG sowie § 8 ErbStG für Zweckzuwendungen nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG). Darüber hinaus legt § 2 ErbStG, insbesondere bei Fällen mit Auslandsbezug, den Umfang der persönlichen Steuerpflicht fest. Lediglich die Erbersatzsteuer ist durch § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG abschließend geregelt. § 9 ErbStG schließlich bestimmt den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerpflicht.

## **IV. Anwendungsbereich**

### **1. Zeitlicher Anwendungsbereich**

Das ErbStG hat eine Vielzahl von Rechtsänderungen erfahren. So führte der Beschluss des BVerfG vom 22.6.1995<sup>5)</sup> zu der Verpflichtung des Gesetzgebers, bei der Bewertung von Kapitalvermögen und Grundvermögen die bis dahin bestehende Ungleichbehandlung zu beseitigen. Dieser Verpflichtung kam der Gesetzgeber durch den Erlass des JStG 1997 nach. **4**

Zu einer bedeutenden zukünftigen Änderung wird der Vorlagebeschluss des BVerfG vom 7.11.2006<sup>6)</sup> führen, wonach die durch § 19 Abs. 1 ErbStG angeordnete Erhebung der Erbschaftsteuer mit einheitlichen Steuersätzen auf den Wert des Erwerbs mit dem GG deshalb unvereinbar ist, weil sie an Steuerwerte anknüpft, deren Ermittlung bei wesentlichen Gruppen von Vermögensgegenständen (Betriebsvermögen, Grundvermögen, Anteile an Kapitalgesellschaften und land- und forstwirtschaftlichen Betrieben) den Anforderungen des Gleichheitssatzes aus Art. 3 Abs. 1 GG nicht genügt. Infolge dieses Vorlagebeschlusses

1) Meincke, 14. Aufl. 2004, Einführung Rz. 3.

2) Vgl. H 122 ErbStR 2003.

3) Vgl. BVerfG v. 15.5.1984, 1 BvR 464, 605/81 und 427, 440/82, BStBl II 1984, 608, 614.

4) Ausführlich Halaczinsky, ZEV 2003, 97, 101.

5) BVerfG v. 22.6.1995, 2 BvL 37/91, BStBl II 1995, 655.

6) BVerfG v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02, BGBl. I 2006, 194.



ses besteht die Verpflichtung des Gesetzgebers, bis spätestens bis zum 31.12.2008 eine Neuregelung zu treffen. Das bisherige Recht ist bis dahin weiter anwendbar.<sup>1)</sup>

§ 1 ErbStG selbst blieb jedoch von diesen Änderungen unberührt und gilt i. d. F. des ErbStG 1974. Zu diesem Zeitpunkt erfolgte auch die Einführung der Erbersatzsteuer nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG, die zum 1.1.1984 erstmals erhoben wurde.

### 2. Sachlicher Anwendungsbereich

- 4.1** Die Vorschrift bezieht sich auf alle unentgeltlichen Übergänge von Vermögen und gilt demnach sowohl für die Erbschaft- als auch die Schenkungsteuer. Darüber hinaus definiert § 1 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG einen weiteren durch das ErbStG steuerbaren Vorgang, da bei der Zweckzuwendung infolge der Unbestimmtheit der Erwerber die üblichen Erwerbstatbestände nicht greifen. Dennoch handelt es sich auch in diesem Fall und damit bei § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 ErbStG um wirkliche Erwerbsvorgänge, wohingegen in § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG weder ein echter Erwerb von Todes wegen noch ein solcher unter Lebenden vorliegt. In diesem Fall fingiert das Gesetz lediglich einen steuerbaren Erwerbsvorgang.

Die Norm ist somit Grundlage aller im weiteren Verlauf des ErbStG ausgestalteten steuerpflichtigen Tatbestände.

### 3. Persönlicher Anwendungsbereich

- 4.2** Der persönliche Anwendungsbereich der Vorschrift erschließt sich nicht unmittelbar aus der Norm, die lediglich alle dem ErbStG unterliegenden steuerbaren Vorgänge bestimmt. Der daraus persönlich Verpflichtete ergibt sich wiederum aus § 20 ErbStG, wonach i. d. R. der durch einen unentgeltlichen Vermögensübergang Begünstigte zum Schuldner erklärt wird, im Falle des § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG jedoch gleichermaßen auch der Schenker herangezogen werden kann.

## V. Verfassungs- und gemeinschaftsrechtliche Aspekte

- 4.3** Sowohl hinsichtlich des gesetzgeberischen Ziels als auch der dogmatischen Begründung der erbschaftsteuerlichen Erfassung von Familienstiftungen sind indes vielfältige Bedenken vorgebracht worden; bereits im Rahmen der Initiativphase gab es Kritik hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit des Gesetzes.<sup>2)</sup> Die Diskussionen entzündeten sich vor allen Dingen daran, dass der Steuertatbestand zu unbestimmt sei. Außerdem sei die Auswahl willkürlich.<sup>3)</sup> Nicht alle möglichen Stiftungen, die Begünstigte von privatrechtlichen Verfügungen und zur Vermeidung der Erbschaftbesteuerung seien, werden in die Besteuerungsregelung einbezogen, sondern eben nur Familienstiftungen.<sup>4)</sup>

---

1) Vgl. dazu auch Ebeling in Kapp/Ebeling, Einl. vor § 1 ErbStG Rz. 1 (Juni 2007).

2) Vgl. BR-Drucks. 759/2, 735.

3) Vgl. zu den weiterhin geäußerten Bedenken Meincke, 14. Aufl. 2004, § 1 ErbStG Rz. 15; Weinmann in Moench, § 1 ErbStG Rz. 10 ff. (Juni 2007); Sorg, BB 1983, 1620, 1622; Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, § 1 ErbStG Rz. 39 (Februar 2007).

4) Vgl. die Nachweise bei Meincke, StuW 1982, 169 ff.

Die Ersatzerbschaftsteuer behandelt mithin die Familienstiftungen so, als ob alle 30 Jahre ein Erbfall stattgefunden hätte. Diese gesetzliche Regelung war auch Gegenstand einer Prüfung vor dem BVerfG, das insoweit keine Bedenken wegen eines Verstoßes gegen Art. 14 GG sah.<sup>1)</sup> Art. 14 GG wäre bei der Ersatz-erbschaftsteuer allenfalls dann einschlägig gewesen, wenn die Geldleistungspflichten die Betroffenen übermäßig belastet und ihre Vermögensverhältnisse grundlegend beeinträchtigt hätten.<sup>2)</sup> Davon könne jedoch unter Zugrundelegung der abzuziehenden Freibeträge sowie der anzuwendenden Steuerklasse (→ Rz. 19), wonach im Ergebnis gem. § 19 Abs. 1 ErbStG der maximale Steuersatz 30 % betrage, keine Rede sein.

Weiterhin verstößt die Vorschrift nach Ansicht des BVerfG durch die Einbeziehung von Altstiftungen, deren Gründung vor der Verkündung des ErbStG lag,<sup>3)</sup> auch nicht gegen den aus dem Rechtsstaatsprinzip resultierenden Vertrauensschutz, da der zeitliche Anwendungsbereich dennoch allein zukunftsgerichtet sei und es sich dabei um eine Stichtagssteuer handle, die an einem in der Zukunft liegenden Stichtag, namentlich erstmals dem 1.1.1984, entstehe.<sup>4)</sup> Damit liegt in der Tat kein Fall einer echten Rückwirkung vor, was erst dann der Fall gewesen wäre, wenn besagter Stichtag zu einem Zeitpunkt vor der Verkündung des Gesetzes gelegt worden wäre.<sup>5)</sup>

Darüber hinaus beinhaltet der verfassungsmäßig garantierte Vertrauensschutz nicht, dass der Bürger darauf vertrauen kann, dass bestehende Steuerfreiheiten und Vergünstigungen immer und uneingeschränkt durch den Gesetzgeber aufrechterhalten werden.<sup>6)</sup> Die hinsichtlich der Erbersatzsteuer nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG angebrachten verfassungsmäßigen Bedenken greifen damit im Ergebnis nicht durch.

Bedenken hinsichtlich der Vereinbarkeit von § 1 ErbStG mit Gemeinschaftsrecht bestehen nicht.

## B. Begriffsbestimmung

### I. Erbschaftsteuer (§ 1 Abs. 1 ErbStG)

In der Gesetzesüberschrift wird zwischen Schenkungsteuer und Erbschaftsteuer unterschieden. Wie schon dargelegt, kommt dieser Unterscheidung allerdings keinerlei praktische Bedeutung zu, was die Anwendung der Vorschriften über den Erwerb von Todes wegen bei Schenkungen unter Lebenden zeigt. Materiell gesehen wird nicht nur auf eine Unterscheidung zwischen Erbschaft-

1) Vgl. BVerfG v. 8.3.1983, 2 BvL 27/81, BStBl II 1983, 779.

2) So die st. Rspr., vgl. BVerfG v. 24.7.1962, 2 BvL 15/61, BVerfGE 14, 221, 241; v. 24.9.1965, 1 BvR 228/65, BVerfGE 19, 119, 128 f.; v. 14.5.1968, 2 BvR 544/63, BVerfGE 23, 288, BStBl II 1968, 636 und v. 9.3.1971, 2 BvR 326/69, BVerfGE 30, 250, BStBl II 1971, 433.

3) Fällt bei Stiftungen der Zeitpunkt des ersten Vermögensübergangs auf den 1.1.1954 oder einen früheren Zeitpunkt, entsteht die Steuer erstmals am 1.1.1984.

4) Vgl. BVerfG v. 8.3.1983, 2 BvL 27/81, BStBl II 1983, 779.

5) Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, Rspr. zu § 1 ErbStG . R 2 (Februar 2007).

6) Vgl. BVerfGE 50, 386, 395.

und Schenkungsteuer verzichtet, die Bezeichnungen selbst sind überdies irreführend. Für den Besteuerungstatbestand bilden nämlich weder das Erbrecht noch das Schenkungsrecht, noch das bürgerliche Recht in seiner Gesamtheit eine Begrenzung der Steuer. Besonders deutlich wird dies bei einem Vergleich von § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG und § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG stellt bereits nach dem Wortlaut – ohne dass es auf eine autonome Auslegung des Tatbestandsmerkmals ankäme – nicht auf eine Schenkung i. S. d. § 516 BGB, sondern auf eine freigebige Zuwendung ab. Letztere umfasst die bürgerlich-rechtliche Schenkung und unterscheidet sich von dieser im subjektiven Tatbestand dadurch, dass es auf den Willen des Empfängers, die bereichernde Zuwendung entgegenzunehmen nicht ankommt.<sup>1)</sup> Eine Bezeichnung wie „Vermögenszuwendungsbesteuerung“ wäre daher sachlich zutreffender. Das ErbStG geht aber auch darüber weit hinaus. Es wird nämlich nicht nur die unentgeltliche Vermögenszuwendung besteuert, sondern in speziellen Teilbereichen auch das bloße Innehaben von Vermögen, wie z. B. bei der Vermögensbesteuerung von Familienstiftungen oder Familienvereinen. Ähnliche Ansätze finden sich bei der Besteuerung von Vermögenssammlungen in ausländischen Anlageformen. Zum anderen genügt bei gesellschaftsrechtlichen Sachverhalten unter Umständen bereits die durch den Schenker verursachte Werterhöhung des Anteils an einer Personengesellschaft, um einen schenkungsteuerlich relevanten Vorgang zu begründen. Im Grunde ist das ErbStG damit eine Generalbesteuerungsnorm geworden, die jegliche Vermögensverlagerungen besteuert, sofern es irgendwann einmal einen Anknüpfungspunkt gegeben hat, bei dem eine gewisse (ggf. auch nur eingeschränkte) Unentgeltlichkeit eine Rolle spielt und bei der sich im weitesten Sinn ein Bezug zur Bundesrepublik Deutschland finden lässt, sei es über Sitz und Organisation des Vermögens oder über die Staatsangehörigkeit oder ggf. auch nur über tatsächliche Beziehungen von Personen, die einen Bezug zu Staatsangehörigen aufweisen.

### II. Schenkungsteuer (§ 1 Abs. 2 ErbStG)

- 6 Da das Gesetz sich hinsichtlich der Unterscheidung der Besteuerungstatbestände nicht nach der Überschrift – also Erbschaft und Schenkung – richtet, sondern im Gegenteil die Steuer auch noch an Tatbestände anknüpft, die weder Erbschaft noch Schenkung sind, stellt sich jedenfalls noch die Frage, ob dort, wo das Gesetz die Terminologie uneinheitlich verwendet, unterschiedliche Rechtsfolgen anzubringen sind. So ist z. B. in den §§ 10 Abs. 8, 30 Abs. 1 ErbStG zwar die Erbschaftsteuer genannt, aber auch die Schenkungsteuer gemeint. Ähnliche Probleme stellen sich bei der Zweckzuwendung und der Besteuerung von Familienstiftungen und Familienvereinen. Insgesamt lässt sich daher sagen, dass das Gesetz präzise terminologische Abgrenzungen vermissen lässt.<sup>2)</sup> Es ist daher im Ergebnis angebracht, auf die unterschiedliche Verwendung der Terminologien Erbschaft und Schenkung, soweit damit steuerliche Anknüpfungsgegenstände gemeint sind, überhaupt keine Rücksicht zu nehmen.

---

1) Meincke, 14. Aufl. 2004, § 7 ErbStG Rz. 11.

2) Vgl. Weinmann in Moench, § 1 ErbStG Rz. 4 (Juni 2007).

## C. Steuerpflichtige Vorgänge

### I. Erwerb von Todes wegen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG)

Die rechtspolitische Struktur der Erbschaftsteuer ist einfach zu begründen. Einerseits wird durch Art. 14 GG das Erbrecht und somit das Rechtsinstitut der Privaterbfolge gewährleistet, was faktisch eine Erweiterung der Eigentumsgarantie darstellt und die Grundlage der vom GG vorgegebenen privaten Vermögensordnung bildet; andererseits beinhaltet die Erbschaft einen Vermögenszuwachs, der im Gegensatz zu den meisten anderen Vermögenszuwachsformen nicht auf einer eigenen wirtschaftlichen Leistung des Erwerbers beruht. Die Erbschaftsteuer ist also im Grunde genommen die sozial verträglichste Steuerart. Durch sie wird dem Erwerber nichts genommen, was er vorher erwirtschaftet hat; besteuert wird vielmehr eine bloße Zuwachserwartung in zukünftiges Vermögen, für das es keiner Investition bedurft hat und die durch den Erbfall eintritt. Angesichts dieser sozialen Verträglichkeit der Erbschaftsteuer verwundert es, wieso die Bundesrepublik Deutschland gerade bei dieser Steuerart im Vergleich zu anderen Staaten so restriktiv ist. Eine Erbschaftsteuererhöhung würde um ein Vielfaches akzeptabler sein als z. B. eine Einkommensteuererhöhung. Infolge der erheblichen Ausweitung des Besteuerungstatbestandes auch auf Bereiche der Zuwendung unter Lebenden (→ Rz. 6), sind Umgehungen bei der Erbschaftsteuer schwer möglich. Etwaige negative wirtschaftliche Folgen für das Wirtschaftsleben, z. B. falls Unternehmen in der Vermögensmasse sind, lassen sich durch entsprechende Freibeträge oder Ergänzungsregelungen kompensieren, wie dies bereits in § 13a ErbStG kodifiziert wurde. Die Regelung derartiger Befreiungstatbestände für das sog. Produktivvermögen steht jedoch nicht im freien Ermessen des Gesetzgebers. Der Gleichheitsgrundsatz verlangt mithin, die verminderte Leistungsfähigkeit bei denjenigen Erben oder Beschenkten zu berücksichtigen, die den Betrieb weder veräußern noch aufgeben und somit in erheblicher Weise durch die Aufrechterhaltung von Produktivität und Sicherung von Arbeitsplätzen ihrer in Art. 14 GG vorgesehenen Verantwortung gegenüber dem Gemeinwohl nachkommen.

Primär regelt die Steuer nach ihrem ursprünglichen Wortlaut den Erwerb von Todes wegen. Bereits der Unterschied in der Bezeichnung zum bürgerlichen Recht deutet darauf hin, dass die Steuer nicht im eigentlichen Sinn einen Bezug auf Gegenstände nehmen will, die das Erbschaftsrecht regelt. Gegenstand der Steuer ist nicht der Nachlass oder das Erbe, sondern vielmehr Vermögenszuwächse aus Anlass des Todes eines Dritten. Daher können unter Umständen auch Vermögenszuwächse vom Erbschaftsteuerrecht erfasst sein, die gar nicht Gegenstand der Erbschaft i. S. d. bürgerlichen Rechts sind. So ist beispielsweise der Gesamtgutanteil nach § 1490 BGB nicht Gegenstand dessen, was nach der Erbschaft erworben wird. Dennoch wird das Gesamtgut nach § 4 Abs. 2 ErbStG von der Erbschaftsteuer erfasst.<sup>1)</sup> Die Erwerbstatbestände von Todes wegen i. S. d. Erbschaftsteuerrechts sind im Einzelnen in dem Fallkatalog der Tatbestände der §§ 3 bis 6 ErbStG erfasst. Die Bundesrepublik Deutschland folgt damit dem System der sog. Erbanfallsteuer, im Unterschied zum System der Nachlasssteuer, das von manchen Staaten bevorzugt wird.<sup>2)</sup>

1) Vgl. auch Meincke, 14. Aufl. 2004, § 1 ErbStG Rz. 8.

2) Nachweise bei Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, § 1 ErbStG Rz. 4 (Februar 2007).

- 9 Rein systematisch ließen sich vier verschiedene Bereiche des Erwerbes von Todes wegen unterscheiden:
- Erwerb der Erben durch Erbanfall: Hierbei handelt es sich um den eigentlichen unmittelbaren Erbschaftserwerb;
  - Vermächtniserwerb: Der Unterschied zum Erwerb durch Erbanfall ist der, dass es sich hier um Gegenstände handelt, die erst aus der Erbschaft ausgegliedert werden sollen und noch nicht unmittelbar im Verfügungsbereich des Zuwendungsempfängers liegen;
  - Pflichtteilserberwerb;
  - Erbersatzanspruch.

### II. Schenkungen unter Lebenden (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG)

- 10 Der ursprüngliche Gedanke, die Schenkung unter Lebenden auch der Erbschaftsteuer zu unterwerfen, war, eine Umgehung der Erbschaftsteuer durch frühzeitige Verfügungen des Erblassers vor seinem Tod zu verhindern. Wie Meincke zu Recht ausführt, hat die Schenkungsteuer heute jedoch eine vollständig eigene Bedeutung gewonnen.<sup>1)</sup> Das hat sich auch in der Überschrift des Gesetzes niedergeschlagen. Zudem sind die Tatbestände des reinen Schenkungsbereichs heute teilweise vielfältiger als die des erbrechtlichen Bereiches.
- 11 Das BVerfG hat explizit ausgeführt, dass das Erbschaftsteuerrecht durch die Schenkungsteuer ergänzt worden ist – und zwar in zulässiger Weise –, um eine Umgehung der Erbschaftsteuer durch Vermögensübertragungen unter Lebenden und durch Zweckzuwendungen zu vermeiden.<sup>2)</sup>
- 12 Was eine Schenkung unter Lebenden ist, ergibt sich aus § 7 ErbStG. Diese Norm enthält eine gesetzliche Definition bzw. eine rechtliche Verweisung auf sämtliche gesetzlich definierte Tatbestände, die das ErbStG als Schenkung behandelt haben will. Es wäre missverständlich, den Schenkungstatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG vollkommen wörtlich als „Schenkungen“ i. S. d. bürgerlich-rechtlichen Begriffs aufzufassen. Schenkung i. S. d. bürgerlichen Rechts ist bekanntlich ein zweiseitiges Rechtsgeschäft, bei dem der Beschenkte mit der Schenkung einverstanden sein muss. Schenkung i. S. dieser Norm bezieht sich jedoch auch auf alle sog. freigebigen Zuwendungen. Von Freigebigkeit kann jedoch nur dann gesprochen werden, wenn der Zuwendungsempfänger keinen rechtlich durchsetzbaren Anspruch auf die Leistung hat. Ferner kann auch dann nicht von einer freigebigen Zuwendung ausgegangen werden, wenn der Leistung ein angemessenes Entgelt gegenübersteht, wobei bei der Frage der Angemessenheit auf den gemeinen Wert der Gegenleistung abzustellen ist. Ergibt sich entgegen der subjektiven Vorstellung der Beteiligten ein extremes Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung, ist eine gemischte Schenkung anzunehmen.<sup>3)</sup> Entscheidend für eine freigebige Leistung ist unter Berücksichtigung der o. g. objektiven Ausschlussgründe das Vorhandensein des subjektiven Zuwendungselementes auf der Seite des Gebers.<sup>4)</sup>

---

1) Meincke, 14. Aufl. 2004, § 1 ErbStG Rz. 10.

2) Vgl. BVerfG v. 8.3.1983, 2 BvL 27/81, BStBl II 1983, 779.

3) BFH v. 14.7.1982, II R 125/79, BStBl II 1982, 714.

4) Vgl. zur Herleitung im Einzelnen Ebeling in Kapp/Ebeling, § 1 ErbStG Rz. 38 (Juni 2007); zu den diesbezüglichen an den Zuwendenden zu stellenden Anforderungen hin-

Letztlich kann man jedoch die Generaldefinition des § 7 Abs. 1 Satz 1 ErbStG verwenden, wonach als Schenkung unter Lebenden „jede freiwillige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird“, aufzufassen ist.<sup>1)</sup> Zu berücksichtigen ist, dass sich dabei der Gegenstand, um den der Beschenkte bereichert wird, nicht vorher in derselben Gestalt im Vermögen des Schenkers befunden haben und wesensgleich übergehen muss – mit anderen Worten brauchen „Entreicherungsgegenstand“ und „Bereicherungsgegenstand“ zur Annahme einer Schenkung nicht identisch zu sein.<sup>2)</sup> Zwar scheinen mit der Legaldefinition alle in Betracht kommenden Schenkungsvorgänge, die der Erbschaftsteuer unterworfen sein sollen, erfasst zu werden; die ursprüngliche Teleologie des Gesetzes lässt sich jedoch für Auslegungen weiterhin heranziehen. Letztlich wird man sagen können, dass jede Zuwendung unter Lebenden, die den Zweck oder die Folge hat, die ansonsten anfallende Erbschaftsteuerpflicht zu umgehen, der ErbSt durch § 1 ErbStG i. V. m. § 7 ErbStG unterworfen ist.<sup>3)</sup>

### III. Zweckzuwendungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG)

Für den Begriff der Zweckzuwendung bietet § 8 ErbStG eine Legaldefinition. Zweckzuwendungen sind Leistungen, die von Todes wegen oder unter Lebenden erfolgen, deren Verwendung aber entweder Dritten zukommen muss oder die nur zu einem bestimmten Zweck verwendet werden dürfen. Mit der Begründung dieses Tatbestandes wollte der Gesetzgeber eine Lücke schließen, die sich dadurch ergäbe, dass sich der Wert der Bereicherung seitens des Erben nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG um den gemeinen Wert der Auflage mindern ließe. Da sich bei einer Zweckzuwendung naturgemäß kein bestimmter letztbegünstigter Zuwendungsempfänger ausmachen lässt, entstünde insoweit eine systemimmanente Besteuerungslücke, da zum Abzug gebracht werden könnte, was nicht als steuerpflichtigen Bereicherung erfasst würde. Um diese Lücke zu schließen, entfernt sich der Gesetzgeber von dem vorherrschenden Bereicherungsprinzip und begründet den Tatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG i. V. m. § 8 ErbStG mit der Rechtsfolge der Steuerpflicht auf der Ebene der durch die Auflage Beschwerten. 13

#### Beispiel:

Der Erblasser A hinterlässt seinem Sohn einen Geldbetrag mit der Maßgabe, diesen zur Finanzierung des Lebensunterhaltes seiner hinterlassenen Haustiere zu verwenden.

Es handelt sich um eine Zuwendung von Todes wegen. Eine Schenkung liegt nicht vor, da der Vermögensgegenstand – Geldbetrag – nicht dem Verwalter oder einem 14

---

sichtlich der Kenntnis über die Unentgeltlichkeit seiner Leistung vgl. BFH v. 12.7.2005, II R 8/04, BStBl II 2005, 845.

- 1) Zur Frage, ob überhaupt bzw. ab wann unentgeltliche Vermögensübertragungen zwischen Trägern öffentlicher Verwaltung unter § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG i. V. m. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG fallen und damit zum steuerbaren Vorgang werden, bereits BFH v. 1.12.2004, II R 46/02, BFHE 208, 426 = BStBl II 2005, 311. Zuletzt, namentlich im Fall der unentgeltlichen Vermögensübertragung durch einen Landkreis auf eine GmbH, deren alleiniger Gesellschafter dieser Landkreis ist, BFH v. 29.3.2006, II R 15/04, BStBl II 2006, 557.
- 2) Vgl. BFH v. 29.6.2005, II R 52/03, BStBl II 2005, 800 und v. 12.7.2005, II R 8/04, BStBl II 2005, 845.
- 3) Vgl. auch BVerfG v. 8.3.1983, 2 BvL 27/81, BStBl II 1983, 779, 783 f.; BFH v. 17.4.1985, II R 147/82, BFH/NV 1986, 96, 98 f.

Dritten eigentumsverfestigt zufließt. Zudem führt der Vermögenszufluss nicht zur Begünstigung eines bestimmten Personenkreises. Es gibt daher keinen Erwerber der Zweckzuwendung, allenfalls – indirekt – einen Nießbraucher.

#### **IV. Vermögen einer Stiftung (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG)**

- 15** Dieser Teil der Norm regelt die sog. Ersatzerbschaftsteuer, welche zum 1.1.1974 eingeführt wurde. Ihre Bezeichnung resultiert daraus, dass ein Vorgang bzw. ein Gegenstand der Erbschaftsteuer unterzogen wird, der von der bisherigen gesetzlichen Regelung her gesehen überhaupt nicht steuerrelevant gewesen ist. Denn die Vermögensverwaltung einer Stiftung ist ein Vorgang, der nicht dem Erbrecht und somit dem Erbschaftsteuerrecht unterliegt. Ziel der Regelung ist es, jegliches Vermögen einmal im Generationenwechsel einer Besteuerung zu unterziehen.<sup>1)</sup>

Eine Stiftung ist selbst rechtsfähig – also Träger von Rechten und Pflichten – und wird begründet, um einen bestimmten Sonderzweck zu erfüllen. Nicht rechtsfähige oder unselbständige Stiftungen hingegen, bei denen Träger des Stiftungsvermögens ein Treuhänder ist und zwar ebenfalls ein dem Stiftungszweck gewidmetes Vermögen existiert, nicht jedoch eine eigene Rechtspersönlichkeit, fallen allenfalls bei Unbestimmtheit ihres begünstigten Personenkreises unter den Tatbestand der Zweckzuwendung gem. § 8 ErbStG, besitzen jedoch darüber hinaus keine weitere erbschaftsteuerliche Relevanz.<sup>2)</sup>

Der erforderliche Sonderzweck muss das Merkmal der Fremdnützigkeit erfüllen. Die Stiftung entsteht als jur. Person zum einen durch das Stiftungsgeschäft, durch welche die Stiftung eine Satzung erhält, und zum anderen durch die staatliche Anerkennung der Stiftung als Hoheitsakt zur Erlangung der Rechtsfähigkeit. Durch die Begründung einer Stiftung erhält der Steuerpflichtige die Möglichkeit, sein Vermögen als von den Entscheidungen der Erben losgelöste Vermögensmasse an den Stiftungszweck dauerhaft über seinen Tod hinaus zu binden.<sup>3)</sup> Darüber hinaus wird an den Stiftungszweck das Merkmal der Dauerhaftigkeit geknüpft, was nicht bedeutet, dass die Stiftung selbst nicht auf unbestimmte Zeit begründet sein kann.

Das Vermögen einer inländischen Stiftung unterliegt dann in Zeitabständen von 30 Jahren der Veranlagung nach dem ErbStG, wenn sie wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet worden ist. Neben dieser reinen Vermögensbesteuerung wird die Steuerpflicht auch noch auf Zuwendungen des Erblassers an Stiftungen erfasst, deren Errichtung der Erblasser angeordnet hat (§ 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG). Eine Stiftung ist wie schon erwähnt ein selbständiger Rechts- und Vermögensträger, der darauf gerichtet ist, der Durchführung eines bestimmten Zwecks<sup>4)</sup> zu dienen, der überdies vom

---

1) Vgl. BT-Drucks. 7/1333, 3.

2) Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, § 1 ErbStG Rz. 11 (Februar 2007).

3) Vgl. Heinrichs in Palandt, 66. Aufl. 2007, Vorbem. zu § 80 BGB Rz. 14 ff.

4) Hinsichtlich des Stiftungszwecks ist zu beachten, dass es mit dem Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen eine Neuerung gegeben hat. Die Änderung bezieht sich vor allem auf § 29 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 ErbStG. Dort werden die Begriffe „wissenschaftliche oder kulturelle Zwecke“ durch die Worte „steuerbegünstigte Zwecke i. S. der §§ 52 bis 54 AO mit Ausnahme der Zwecke, die nach § 52 Abs. 2 Nr. 4 AO gemeinnützig sind“ ersetzt. Vgl. hierzu im Einzelnen § 29 ErbStG.

Stifter bestimmt wird und dem schließlich vom Stifter eine bestimmte Vermögensmasse hierfür zur Verfügung gestellt worden ist. Eines der wichtigsten Wesensmerkmale der Stiftung ist, dass sie keine Anteilseigner bzw. Kapitaleigner besitzt. Auch bleibt die Stiftung unberührt vom Schicksal des oder der Stifter. Der Zweck der Stiftung wird in der Stiftungsurkunde (Stiftungsverfassung) festgelegt. Entsprechendes gilt für die Frage, wem von der Stiftung „erwirtschaftete“ Erträge zufließen – wer Bezugsberechtigter ist –, und wem das Vermögen der Stiftung bei deren Auflösung zukommt – wer Anfallsberechtigter ist. Bezugs- und Anfallsberechtigte werden als Destinatäre bezeichnet.<sup>1)</sup>

Für die Stiftungsorganisation ist zudem zu beachten, dass neben den Regelungen in den §§ 80 bis 88 BGB noch landesrechtliche Stiftungsgesetze existieren können.<sup>2)</sup> Für Detailfragen gilt nach § 86 BGB das Vereinsrecht. Die Bedingungen, unter welchen eine Stiftung Rechtsfähigkeit erlangt, sind mittlerweile durch das Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts vom 15.7.2002 in den §§ 80 bis 89 BGB bundeseinheitlich geregelt worden. Daneben wird auch eine Vermögensmasse ausländischen Rechts erfasst, wenn deren Zweck auf die Bindung von Vermögen gerichtet ist und eine vom Erblasser angeordnete Vermögensübertragung auf diese stattfindet (§ 3 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 ErbStG). § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG ordnet dieselbe Rechtsfolge für den Vermögensübergang auf Stiftungen oder Vermögensmassen dieser Art unter Lebenden an. Des Weiteren werden ertragsähnliche Folgen der Auflösung solcher Stiftungen bzw. Vereine oder Vermögensmassen ausländischen Rechts erfasst (§ 7 Abs. 1 ErbStG). Die reine Vermögensbesteuerung nach dieser Vorschrift wird alle 30 Jahre vorgenommen (§ 9 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG).<sup>3)</sup> Erstmals ordnete das Gesetz diese Erfassung mit dem Datum des 1.1.1984 an, mit Anwendbarkeit auf die Errichtung von Stiftungen, die zu diesem Zeitpunkt 30 Jahre oder länger bestanden hatten (§ 9 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG).

16

Wird die Stiftung aufgehoben und das in ihr gebundene Vermögen an die anfallsberechtigten Personen ausgekehrt, stellt dieser Erwerb einen gem. § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG i. V. m. § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG als Schenkung unter Lebenden steuerbaren Vorgang dar.<sup>4)</sup> Wer dabei anfallsberechtigt ist, ergibt sich aus

1) Weinmann in Moench, § 1 ErbStG Rz. 8 (Juni 2007).

2) Vgl. dazu die Auflistung der ländereigenen Stiftungsgesetze bei Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, § 1 ErbStG Rz. 13 (Februar 2007) sowie zu den diesbezüglichen Änderungen Richter, ZEV 2005, 517.

3) Vgl. dazu jedoch von Löwe/Droege, ZEV 2006, 530, 532, die darauf hinweisen, dass in Anbetracht der gestiegenen Lebenserwartung der Generationswechsel nach durchschnittlich 40 Jahren erfolgt.

4) Zu berücksichtigen ist bei der Auflösung einer durch mehrere Personen errichteten Stiftung und der sich anschließenden Frage der Bestimmung der Schenkungsteuerverpflichtung unter Berücksichtigung der Steuerklasse nach § 15 ErbStG sowie Freibeträge nach § 16 ErbStG, dass, wenn Zuwendender stets die Stiftung selbst ist (so schon BFHE 169, 518, BStBl II 1993, 238) die Folge ist, dass der Freibetrag nach § 16 ErbStG nicht entsprechend der Anzahl der Stifter vervielfältigt werden kann. Dieser ist vielmehr nur für den jeweiligen Erwerb vorgesehen, vgl. FG Düsseldorf v. 10.1.2007, 4 K 1136/02 Erb, EFG 2007, 533. Somit kann bei verschiedenen in Betracht kommenden Freibeträgen lediglich der höchste in Ansatz gebracht werden. Die Fiktion des § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG ermöglicht nach dem momentanen Stand der Rspr. damit keine Zerlegung in „Einzelerverbe“. Dazu Weinmann in Moench, § 1 ErbStG Rz. 28 (Juni 2007), der darauf hinweist, dass dies noch nicht abschließend geklärt sei, jedoch in Richtung des FG Düsseldorf tendiert.



der Satzung oder der Verfassung der Stiftung. Hat die Stiftung zum Zeitpunkt ihrer Auflösung ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland, trifft alle Anfallsberechtigten die unbeschränkte Steuerpflicht.<sup>1)</sup> Dies resultiert daraus, dass Vermögensinhaber und damit Zuwendender stets die Stiftung selbst ist.

### 1. Wesentlich im Interesse einer Familie

- 17** Die sehr allgemein gehaltene Formulierung „im Interesse“ ist zunächst einmal teleologisch auf den Steuerrechtsgedanken zu reduzieren. Mit dem Ausdruck „im Interesse“ ist nicht „im ideellen Interesse“ oder sonst in einem persönlichen Interesse gemeint; der Gesetzgeber hat damit ausschließlich das Vermögensinteresse erfassen wollen. Eine Stiftung, die für eine bestimmte Familie errichtet worden ist und deren Interesse im weitesten Sinne dient, der Familie aber keinerlei Vermögens- oder Vermögensverwaltungsvorteile bringt, wird vom Gesetz entgegen dem Wortlaut nicht erfasst.<sup>2)</sup> Konkret dient eine Stiftung erst dann wesentlich dem Interesse einer Familie oder bestimmter Familien i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG 1974, wenn nach der Satzung und ggf. dem Stiftungszweck das Wesen der Stiftung darin besteht, es den Familien zu ermöglichen, das Stiftungsvermögen, soweit es einer Nutzung zu privaten Zwecken zugänglich ist, zu nutzen und die Stiftungserträge an sich zu ziehen. Es kommt nicht darauf an, ob von der Möglichkeit, Stiftungserträge an sich zu ziehen und das Vermögen zu nutzen, auch tatsächlich Gebrauch gemacht wird. Zwar wird die Begrifflichkeit der „Interessen“ vom BFH auf Vermögensinteressen beschränkt. Der Begriff der Vermögensinteressen ist indessen weit zu fassen. Zu solchen Vermögensinteressen gehören nicht nur Bezugs- und Anfallsrechte, sondern alle denkbaren Vermögensvorteile, die von den begünstigten Familien aus dem Stiftungsvermögen gezogen werden können. Hierunter fällt auch die unentgeltliche oder teilentgeltliche Nutzung des Stiftungsvermögens. Hierzu gehören z. B. die kostenlose oder finanzbegünstigte Nutzung stiftungseigener Immobilien zu Wohnzwecken, der Einsatz des Personals der Stiftung für Arbeit im Rahmen des eigenen Hausstandes und – sogar – bei Stiftungen mit Kunst- und Kulturbesitz die Möglichkeit, mit diesen Kunstgegenständen zu leben und von ihnen umgeben zu sein,<sup>3)</sup> sofern dies vermögensrechtlich kategorisierbar ist. Im Übrigen kommt es nicht darauf an, ob der Nutzungsmöglichkeit eine tatsächliche Inanspruchnahme gegenübersteht. Allein die Möglichkeit begründet den Tatbestand.<sup>4)</sup>

Zudem ist der Begriff „wesentlich“ quantitativ zu bestimmen. In der Literatur gab es hierfür höchst unterschiedliche Bemessungswerte. So wurden die für das Merkmal „wesentlich“ erforderlichen Anteile der Begünstigten an den Stiftungserträgen zwischen 25 und 90 % beziffert.<sup>5)</sup> Die Rspr. hat sich bis dato überhaupt nicht auf Bemessungswerte eingelassen, sondern vollständig die Familienbeziehungen in den Vordergrund gerückt und damit eine qualitative Betrachtung vorgenommen.<sup>6)</sup> „Wesentlich im Interesse“ einer Familie war eine Stiftung dann, wenn der Gründungszweck der Stiftung darin zu sehen war, den

---

1) Weinmann in Moench, § 1 ErbStG Rz. 27 (Juni 2007).

2) Vgl. BFH v. 10.12.1997, II R 25/94, BStBl II 1998, 114, 116.

3) BFH v. 10.12.1997, II R 25/94, BStBl II 1998, 114.

4) BFH v. 10.12.1997, II R 25/94, BStBl II 1998, 114.

5) Vgl. im Einzelnen die Nachweise bei Laule/Heuer, DStZ 1987, 495.

6) Weinmann in Moench, § 1 ErbStG Rz. 15 (Juni 2007).

Vermögenswert der Familie zu erhalten. Demzufolge kommt es entscheidend darauf an, in welchem Umfang die Familie bzw. die einzelnen Familienmitglieder nach der Stiftungssatzung Einfluss auf die Nutzung des Stiftungsvermögens und die Ertragsverwendung nehmen können.<sup>1)</sup> Maßgebend soll damit im Ergebnis der Einfluss der Familienmitglieder auf die Geschäftsführung der Stiftung sein. Die zu Gunsten der Familienmitglieder als Destinatäre bestehende Ertragssituation sollte demgegenüber eine untergeordnete Rolle spielen.

Die Finanzverwaltung sieht dies z. T. anders. Sie geht in Anlehnung an § 15 Abs. 2 AStG davon aus, dass die Stiftung immer dann gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG wesentlich im Interesse einer Familie errichtet und damit Familienstiftung ist, wenn nach der Satzung der Stifter, seine Angehörigen und deren Abkömmlinge zu mehr als 50 % bezugs- oder anfallberechtigt sind. Eine Bezugs- oder Anfallsquote von mehr als 25 % genügt aber, wenn zusätzlich ein „wesentliches Familieninteresse“ vorliegt. Letzteres kann wiederum dann gegeben sein, wenn die Familie wesentlichen Einfluss auf die Geschäftsführung der Stiftung hat. Für die Bezugs- oder Anfallsquote sind allein die Ausschüttungen entscheidend; auf die Höhe des thesaurierten Vermögens kommt es insoweit nicht an.<sup>2)</sup> Für die FinVerw spricht die „einfachere Handhabbarkeit“ der Norm, da im Bereich von kleiner gleich 25 % und größer als 50 % allein auf die Anfalls- bzw. Bezugsquote abzustellen ist. Außerdem berücksichtigt das Abstellen auf die Bezugs- bzw. Anfallberechtigung eher die Tatsache, dass § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG die Idee der Ersatzerbschaftsteuer – also ein fingierter Erbfall, bei dem den Erben im Wege der Fiktion Vermögen zufließt – zu Grunde liegt. Die Rspr., für die die Bezugs- und Anfallberechtigung von untergeordneter Bedeutung ist, verschärft die Tatsache, dass es sich bei der Erbersatzsteuer de facto um eine Vermögensteuer handelt. Andererseits berücksichtigt die quotenmäßige Festlegung nicht, dass das Tatbestandsmerkmal „(Vermögens-)Interesse“ (auch von der FinVerw) sehr weit verstanden wird, also gerade nicht nur Bezugs- und Anfallrechte umfasst sein sollen. Andere Vermögensvorteile, etwa die Nutzung von Stiftungsvermögen durch Familienmitglieder, bleiben deshalb bei einem bloßen Abstellen auf das satzungsgemäße Bezugs- und Anfallrecht jedenfalls bis zu einer Quote von bis zu 25 % völlig unberücksichtigt.

Fraglich bleibt, ob und inwieweit beide Ansichten in praxi tatsächlich zu unterschiedlichen Ergebnissen führen. Bei einer Quote von mehr als 50 % bejaht die FinVerw den Tatbestand ohne weiteres. Die Rspr. dürfte dem erst recht folgen. Bei einer per Satzung festgelegten Quote von mehr als 50 % findet nämlich nicht nur potentiell, sondern tatsächlich eine Nutzung des Stiftungsvermögens in beträchtlicher Höhe statt. Eine ggf. fehlende Geschäftsführungsbefugnis dürfte dem nicht entgegenstehen, da diese von der Rspr. im Wesentlichen zur Begründung der Nutzungsmöglichkeit herangezogen wird bzw. bei einer entsprechenden Quote die Ertragssituation im Vordergrund steht. Im Bereich von mehr als 25 % bis weniger als 50 % verneint die FinVerw den Tatbestand, wenn den Familienmitgliedern kein Einfluss auf die Geschäftsführung zusteht und auch sonst keine weiteren Umstände erkennbar sind, die ein wesentliches Familieninteresse begründen können. Unklar ist dagegen, wie die Rspr. einen solchen Fall entscheidet, gerade wenn die Quote nur wenig mehr als 25 %

1) Weinmann in Moench, § 1 ErbStG Rz. 15 (Juni 2007).

2) R 2 Abs. 2 und 3 ErbStR 2003.

beträgt und der fehlende Einfluss auf die Geschäftsführung nicht mehr ohne weiteres durch eine Betonung der Ertragssituation kompensiert werden kann. Bei einer Quote kleiner gleich 25 % verneint die FinVerw stets § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG. Aus Sicht der Rspr. könnte stets das Gegenteil der Fall sein, wenn die Familienmitglieder das Stiftungsvermögen jedenfalls in mehr als nur unerheblichem Maße nutzen können.

Gegen diese Ersatzerbschaftsteuer sind im Übrigen rechtspolitische und auch systemimmanente Bedenken vorzubringen. Völlig klar ist, dass dies keine Form der Besteuerung ist, die irgendeinen ertragsähnlichen oder bereicherungsähnlichen Charakter hat. Es handelt sich vielmehr um eine verkappte Form der Vermögensteuer, die an sich dem gegenwärtigen steuerpolitischen Konzept widerspricht.

- 18** Neben dem Begriff des „Interesses“ ist noch der Begriff der „Familie“ zu bestimmen. Für die Bestimmung dieses Begriffs ist auf die Abgabenordnung als Mantelgesetz abzustellen (§ 15 AO): somit gehören alle durch Heirat, Abstammung oder häusliche Gemeinschaft verbundenen Angehörigen zu dem relevanten Personenkreis.

Durch das ErbStRG wurde das Vermögen einer Stiftung, sofern sie wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet ist, der Erbschaftsteuer in Zeitabständen von je 30 Jahren (Ersatzerbschaftsteuer) unterworfen.

- 19** Bis hierhin wurden nur Vermögensübergänge bei Errichtung einer Stiftung, bei späteren Zuwendungen an eine Stiftung und bei Auflösung einer Stiftung erbschaftsteuerlich erfasst.

Die Erbschaftsbesteuerung bei Familienstiftungen fingiert also in Abständen von 30 Jahren einen „Erbfall“, der so nicht stattgefunden hat. Der 30-Jahres-Zeitraum entspricht einem Generationenwechsel und der Fiktion, dass ein Erblasser zwei Kinder hinterlässt.<sup>1)</sup> Die anzuwendende Steuerklasse richtet sich folglich nach § 15 Abs. 2 Satz 3 ErbStG, wonach ein doppelter (Kinder-)Freibetrag gem. § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG gewährt wird und die Steuer im Übrigen nach dem Prozentsatz der Steuerklasse I, der für die Hälfte des steuerpflichtigen Vermögens gelten würde, zu berechnen ist. Damit ist ein Steuerfreibetrag i. H. v. zwei mal 205 000 €, also 410 000 € zu gewähren.<sup>2)</sup>

- 19.1** Der Erbersatzsteuer unterliegen nach § 2 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG allein solche Stiftungen, deren Sitz oder Geschäftsführung im Inland liegt. Ist dies nicht der Fall, entfällt sie vollständig, da die beschränkte Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG lediglich Vermögensanfälle betrifft und somit nicht einschlägig ist. Bei einer (ggf. zur Umgehung der Erbersatzsteuer) im Ausland errichteten Stiftung ist zu beachten, dass auch später weder ihr Sitz noch ihre Geschäftsleitung<sup>3)</sup> im Inland liegen darf, da andernfalls die FinVerw unterstellt, dass zumindest die Geschäftsleitung im Inland liegt und die Stiftung somit der Erbersatzsteuer des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG unterfällt.<sup>4)</sup>

1) So wörtlich Urteil des BFH v. 8.4.1981, II R 47/79, BFHE 133, 308 = BStBl II 1981, 581.

2) Kritisch zu dieser sog. „Zwei-Kinder-Fiktion“ von Löwe/Droege, ZEV 2006, 530, 532.

3) Somit darf die Stiftung weder durch einen gebietsansässigen Stifter noch durch einen sonstigen Gebietsinländer verwaltet werden.

4) Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, § 1 ErbStG Rz. 32 (Februar 2007).

Das bisherige Erbschaftsteuerrecht kannte lediglich die Erbschaft und die Schenkung unter Lebenden als Tatbestand, an den eine Leistungspflicht geknüpft war. Das Erbschaftsteuerrecht führte also dazu, dass das Vermögen natürlicher Personen im Wechsel der Generationen eine durch die Steuer bedingte Einbuße erleidet, sobald der Erwerb von Todes wegen eintrat oder die Schenkung vollzogen wurde. Bei juristischen Personen des Privatrechts ist das anders. Sie sind der Erbschaftsteuer grundsätzlich nicht unterworfen. Allerdings werden die im Vermögen natürlicher Personen gehaltenen Beteiligungen und Anteile als Bestandteil der Erbmasse der Erbschaftsteuer unterworfen, so dass wirtschaftlich gesehen eine Besteuerung auf der Ebene der Gesellschafter erfolgt. Somit war es rein systematisch notwendig, dass eine Regelung für Stiftungen in das Erbschaftsteuerrecht mitaufzunehmen. 20

Im Gegensatz zu dieser Konstellation war nach altem Recht mit der Errichtung einer Familienstiftung ein steuerlicher Vorteil verbunden. Die Stiftung kennt keine Anteilseigner und auch keine Vermögensanteile an der Stiftung, die vererbt und demzufolge der Besteuerung unterworfen werden könnten. Bis zum Inkrafttreten des ErbStRG war das Stiftungsvermögen somit vollständig einer – jedenfalls erbschaftsteuerlichen – Besteuerung entzogen. Letztlich aus diesem Grunde sind Familienstiftungen überhaupt gegründet worden. Deshalb hat sich der Gesetzgeber auch dazu entschlossen, aus Gründen der Steuergerechtigkeit die Familienstiftungen ebenfalls einer Ersatzerbschaftsteuer zu unterwerfen.<sup>1)</sup> 21

*(einstweilen frei)* 22

## 2. Wesentlich im Interesse bestimmter Familien

Das Merkmal erweitert den Tatbestand von „einer Familie“ dahin, dass Familiengruppierungen bestehen können, die durch bestimmte Beziehungen oder Merkmale miteinander verbunden sind. Diese Beziehungen oder Merkmale dürfen allerdings nicht nach rein allgemein soziologischen Kriterien katalogisierbar sein (z. B. die Familien der Tabakproduzenten); vielmehr muss auch zwischen diesen Familien ein verwandtschaftlicher Kontext bestehen. Der Begriff der Familie wird in diesem Sinn spezifiziert durch eine Verbindung, die entweder durch Abstammung, Heirat oder häusliche Gemeinschaft entstanden ist. Angehörige in diesem Sinn sind die in § 15 AO genannten: der Verlobte, der Ehegatte, Verwandte und Verschwägerte gerader Linie, Geschwister, Kinder der Geschwister, Ehegatten der Geschwister und Geschwister der Ehegatten, Geschwister der Eltern, Personen, die durch ein auf längere Dauer angelegtes Pflegeverhältnis mit häuslicher Gemeinschaft wie Eltern und Kind miteinander verbunden sind (Pflegeeltern und Pflegekinder), sowie alle Fälle, in denen eine solche Beziehung ursprünglich bestanden hat, aber nun nicht mehr besteht, z. B. durch Scheidung, Adoption usw. Da es sich bei § 15 AO um eine enumerative Aufzählung handelt, sind Partnerschaften und außereheliche Lebensgemeinschaften nicht unter den Angehörigenbegriff zu zählen. 23

Für die Zukunft ist die Besteuerung der Familienstiftungen sicherlich verfassungsrechtlich unproblematisch. Gewisse Bedenken hat die Regelung insofern 24

1) Vgl. hierzu schon die Entscheidungen des BVerfG v. 24.1.1962, 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331, 344; sowie v. 8.3.1983, 2 BvL 27/81, BStBl II 1983, 779.

hervorgerufen, als auch sog. Altstiftungen mit zum Teil erheblichen Vermögensmassen in die Besteuerung einbezogen worden sind (→ Rz. 4).

### **V. Vermögen eines Vereins (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG)**

- 25** Bei dieser Regelung handelt es sich um eine einfache Erstreckung der Anordnung der Steuerpflicht von Familienstiftungen auf Familienvereine, um möglichst alle bürgerlichen Rechtsformen, die Umgehungstatbestände für das Erbschaftsteuerrecht bilden können, zu erfassen.<sup>1)</sup> Verwunderlich ist in der gesetzgeberischen Gesamtkonzeption allerdings, wieso Familienstiftungen und Familienvereine explizit erfasst sind. Da der Gesetzgeber über §§ 7 und 4 ErbStG auch die Erstreckung auf ausländische Vermögensmassen anordnet, wäre es wesentlich einfacher gewesen, einen allgemeineren Tatbestand zu wählen, als die konkreten Erscheinungsformen des Vereins und der Stiftung als Steuersubjekt heranzuziehen. Der gesetzgeberische Regelungsaufwand ist dadurch größer geworden, der Effekt kleiner. Hätte man auch im deutschen Recht die Besteuerung verselbständigter Vermögensmassen zu Gunsten Dritter angeordnet, hätten sich so viele Definitionsprobleme lösen lassen.

Ein rechtsfähiger Verein i. S. d. § 21 BGB ist ein auf Dauer angelegter Zusammenschluss von Personen zur Verwirklichung eines gemeinsamen Zwecks mit körperschaftlicher Organisation. Diese äußert sich in einem Gesellschaftsnamen, in der Vertretung durch einen Vorstand sowie schließlich in der Unabhängigkeit vom Wechsel der Mitglieder.<sup>2)</sup> Da die Besteuerung des Vereinsvermögens inhaltlich an die des Stiftungsvermögens angelehnt ist, muss es sich um solche Vereine handeln, bei denen vermögenswerte Vorteile zu Gunsten von Mitgliedern, die aus einem Familienverband stammen, angeordnet sind.

- 26** Wie bei der Familienstiftung muss auch der Familienverein wesentlich dem Zweck bzw. dem Interesse einer bestimmten Familie oder bestimmter Familien dienen. Die Gleichstellung der Familienvereine mit den Familienstiftungen war aus Gründen der Steuergleichheit geboten. Wie aber schon ausgeführt, ist diese Regelung hinsichtlich der Praktikabilität der Gesamterfassung drittbegünstigter Zuwendungsmassen unpraktikabel. Im Interesse einer Familie ist der Verein dann errichtet, wenn er, unter den gleichen Kriterien wie denen der Familienstiftung, vermögenswerte Vorteile für die Mitglieder bringt, deren Struktur sich durch familiäre Bande bestimmt. Für den Familienbegriff ist auch hier wieder § 15 AO heranzuziehen (→ Rz. 23). Wird der Verein aufgelöst, gelten die bereits bei der Stiftung zur Anwendung gelangenden Grundsätze (→ Rz. 16).<sup>3)</sup>

---

1) Zur Frage, ob der Formwechsel eines auf Vermögensbindung gerichteten Vereins i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG in eine Kapitalgesellschaft (hier eine GmbH) nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG der Schenkungsteuer unterliegt, vgl. BFH v. 14.2.2007, II R 66/05, BStBl II 2007, 621 sowie ebenfalls FG Düsseldorf v. 5.10.2005, 4 K 4933/03, EFG 2006, 1084.

2) Vgl. Heinrichs in Palandt, 66. Aufl. 2007, Einführung vor § 21 BGB Rz. 13.

3) Weinmann in Moench, § 1 ErbStG Rz. 27 (Juni 2007).

### 1. Zweck wesentlich im Interesse einer Familie

Die Gesetzesmaterialien vermerken dazu, dass Familienvereine bisher steuerlich begünstigt wurden: „Dies hat vereinzelt dazu geführt, dass große Vermögen in einem Verein gebunden worden sind. Solche Vereine entsprechen der Stiftung. Es erscheint daher aus Gründen der Steuergerechtigkeit geboten, sie ... erbschaftsteuerlich den Stiftungen gleichzustellen“. <sup>1)</sup> Nach Moench/Weinmann ist die Anzahl derartiger Vereine jedoch sehr gering. <sup>2)</sup> Die Bestimmung kann nur Vereine im Auge haben, deren Mitgliedschaft unvererblich ist (§ 38 BGB), weil andernfalls (§ 40 BGB) die zum Vereinsvermögen gehörenden Werte nicht, wie es die Parallele zum Stiftungsrecht voraussetzt, durch zivilrechtliche Konstruktion der Erbfolge entzogen wären. Die Thesaurierung von Vermögen muss Zweck des Vereins sein, sich also als Zielsetzung aus der Satzung ergeben (§ 57 Abs. 1 BGB; → Rz. 15). Der Begriff „im Interesse einer Familie“ ist sehr weit zu fassen. Keinesfalls muss es sich um das Interesse der Gesamtfamilie handeln; vielmehr ist ausreichend, dass die Stiftung dem Interesse bereits eines einzigen Familienangehörigen nutzt. <sup>3)</sup> 27

### 2. Zweck wesentlich im Interesse bestimmter Familien

Auch hier werden der Vereinszweck und das Vereinsinteresse wie im Stiftungsbereich durch den Begriff des Vermögensinteresses eingeschränkt, für das allerdings ein weites Vermögenstatbestandsmerkmal entsprechend der zitierten Entscheidung des BFH gilt. 28

### 3. Vermögensbindung

Der Begriff der „Vermögensbindung“ wird bestimmt auf die Zugriffsmöglichkeit bzw. die – untechnisch gesprochen – Nießbrauchsfähigkeit des Vermögens zu Gunsten von Vereinsmitgliedern. Ob die Vermögensbindungsabsicht hinsichtlich der durch familiäre Bande bestimmten Mitglieder auch im Ursprung der Vereinsgründung bestanden hat, ist unerheblich. Maßgeblich ist, ob zum Zeitpunkt der Besteuerung eine Vermögensbindung angestrebt wird. 29

Ob die Ersatzerbschaftsteuer im Hinblick auf die Erstreckung auf Vereine verfassungsrechtlich zulässig ist, ist noch nicht abschließend geklärt, da die Entscheidung des BVerfG zur Ersatzerbschaftsteuer <sup>4)</sup> sich nur auf Familienstiftungen bezogen hat. Da es sich nach Sinn und Zweck bei Familienvereinen allerdings um das gleiche Erfassungsziel handelt, wird man davon ausgehen können, dass nach dem Gebot der Steuergleichheit auch die Erstreckung auf Familienvereine einer verfassungsrechtlichen Überprüfung standhält. 30

Vom Gesetzgeber wurde eine Gleichstellung der auf Vermögensbindung angelegten Vereine mit den Stiftungen angestrebt. Auch hier sollte eine Gleichstellung verschiedener Fallgruppen der Erbschaft- und Schenkungsteuer durch das ErbStG 1974 erfolgen, dass Vereine insoweit begünstigte, als diese bei Auflösung ursprünglich nicht der Schenkungsteuerpflicht unterworfen gewesen sind (→ § 7 ErbStG Rz. 1 ff.). <sup>5)</sup> 31

1) BT-Drucks. VI 3418, 64.

2) Weinmann in Moench, § 1 ErbStG Rz. 19 (Juni 2007).

3) Vgl. RFH v. 30.11.1933, Ve 17/33, RStBl 1934, 75.

4) BVerfG v. 8.3.1983, 2 BvL 27/81, BStBl II 1983, 779.

5) Vgl. BFH v. 14.6.1995, II R 92/92, BStBl II 1995, 609.

- 32** Die verfassungsrechtliche Gleichbehandlungsfrage muss hier verstärkt unter dem Kontext gesehen werden, dass die Vermögensbegründungen bei Stiftungen oder Vereinen dazu führen sollen, die unerwünschten Folgen der ErbSt zu umgehen. Das lässt sich gerade aus dem Indiz der Familienbindung ableiten. Ob allerdings die Familienbeziehung alleine hinreichend ist, dürfte noch zu klären sein. Ein erheblich aussagekräftigeres Indiz für die Familienbindung ist es, eine Relation zu ziehen zwischen dem Vereinszweck und der Vermögensansammlung. Verhält sich die Vermögensansammlung zum Vereinszweck unproportional, wird man, sofern ein Familienbezug vorhanden ist, auf einen Familienverein schließen dürfen. So dürfte es z. B. fern liegend sein, dass ein Kaninchenzüchterverein, der ausschließlich von Mitgliedern einer Familie begründet wurde und über ein Milliardenvermögen verfügt, tatsächlich der dem Satzungszweck entsprechenden Zielsetzung nachkommt.

Auch wenn unter Gleichbehandlungsgesichtspunkten vielleicht nicht in jedem Fall Stiftung und Verein denselben Rechtsvoraussetzungen folgen, so sind die Gleichbehandlungsgrundsätze jedenfalls im Hinblick auf den steuerrechtlichen Erfassungsgegenstand zu sehen. Der ist aber, primär unabhängig von der Organisationsform, darauf gerichtet, Familienorganisationen steuerlich zu begünstigen.

- 33** Auch hier hätte der Gesetzgeber eine einfachere Lösung wählen können, indem er nämlich allen privatrechtlichen Organisationsverbänden, die sich im Wesentlichen aus Familien zusammensetzen und die nicht sonstigen Steuerarten wie z. B. der KSt unterliegen, eine besondere Unterwerfung unter die Schenkungsteuer auferlegt. Es bleibt abzuwarten, inwiefern die Neuregelungen, die auch die Begünstigungen ausländischer Vermögensmassen (Trust-Regelung) vorsehen, hier nicht eine Angleichung mit sich bringen müssen. Es wird insbesondere nach der Neuregelung des StEntlG 1999/2000/2002 die Frage gestellt werden müssen, inwiefern ausländische Vermögensmassen – unabhängig von ihrer Organisationsform – der ErbSt unterworfen sein sollen, man aber hinsichtlich des deutschen Rechts einem Enumerationsprinzip folgt und die einzelnen Organisationsformen explizit benennt.
- 34** Langfristig wird dies eine Angleichung mit sich bringen müssen, sofern die Verweise auf die Trust-Regelung nach ausländischem Recht Bestand haben werden.

## VI. Regelungsverknüpfung (§ 1 Abs. 2 ErbStG)

### 1. Erwerb von Todes wegen – Schenkungen

- 35** § 1 Abs. 2 ErbStG erstreckt die Regelung über die Besteuerung der Erwerbe von Todes wegen grundsätzlich auch auf die Erwerbe unter Lebenden durch Schenkungen und Zweckzuwendungen. Eine solche Regelungserstreckung hat sich als unumgänglich erwiesen, weil sonst die Verfügungen unter Lebenden das gesamte Regelungswerk des Erbschaftsteuerrechts hätten sinnlos werden lassen. Nahezu alle erbrechtlichen Verfügungen wären nicht erst auf den Todesfall vorgenommen worden. Erfahrungsgemäß lässt sich sagen, dass, wer ein Testament errichtet, an der Regelung seines Nachlasses ein derart großes Interesse hat, dass er sich auch um eine erbschaftsteuerrechtliche Lösung bemüht haben würde, wenn es eine solche z. B. durch die Möglichkeit der Schenkung gegeben hätte. Daneben wäre sicher eine Vielzahl von Verfügun-

gen unter Lebenden vorgenommen worden, auch in Fällen, in denen kein Testament errichtet worden ist, weil infolge von Anzahl und Struktur der Hinterbliebenen eine solche Regelung nicht erforderlich war, da z. B. lediglich ein Abkömmling oder ein Ehegatte erbberechtigt gewesen ist, und dieser auch erben sollte.

Die Erstreckung der Regelung über die Erbschaftsteuer auf Verfügungen unter Lebenden modifiziert die erbschaftsteuerrechtliche Konzeption des Gesetzes gravierend. Im Grunde lässt sich infolge dieser Regelungsverknüpfung, wie oben bereits mehrfach angedeutet, überhaupt nicht mehr von einer Erbschaftsteuerregelung sprechen, sondern von einer Besteuerung unentgeltlicher oder teilentgeltlicher Übertragungen von Vermögensmassen oder der bloßen Innehabung von Vermögen. Aus der Erbschaftsteuer wurde im Grunde eine Vermögensübertragungs- bzw. Vermögensverwaltungssteuer. Bei § 1 Abs. 2 ErbStG handelt es sich um eine gegenseitige Verweisungs- oder Erstreckungsvorschrift. Die Vorschriften des Gesetzes über die Erwerbe von Todes wegen gelten auch für Schenkungen und Zweckzuwendungen. Auf der anderen Seite gelten die Vorschriften des Gesetzes auch für Zweckzuwendungen unter Lebenden. Hinsichtlich der Regelungsverknüpfungen sind aber gewisse teleologisch bedingte Ausnahmen anzubringen. 36

Nicht auf Schenkungen anzuwenden sind die Vorschriften 37

- zum Abzug der Nachlassverbindlichkeiten (§ 10 Abs. 1 Satz 2 ErbStG),
- zum Pauschbetrag für Erbfallkosten (§ 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 ErbStG),
- zum Rückfall von Vermögensgegenständen an die Eltern (§ 13 Abs. 1 Nr. 10 ErbStG),
- zur Steuerklasse der Eltern bei Erwerben von Todes wegen (§ 15 Abs. 1 Steuerklasse I Nr. 4 ErbStG) oder zu Erwerben auf Grund gemeinschaftlicher Testamente von Ehegatten (§ 15 Abs. 3 ErbStG),
- zum besonderen Versorgungsfreibetrag für den überlebenden Ehegatten oder Kinder des Erblassers (§ 17 ErbStG). Der Versorgungsfreibetrag nach § 17 ErbStG kann ausnahmsweise bei einem nach § 7 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG steuerbaren Erwerb gewährt werden, wenn ein Ehegatte als Abfindung für seinen Erbverzicht und aufschiebend bedingt bis zum Tod des anderen Ehegatten ein Leibrentenstammrecht erwirbt,
- zur Haftung von Kreditinstituten (§ 20 Abs. 6 Satz 2 ErbStG) oder
- zur Steuerermäßigung bei mehrfachem Erwerb desselben Vermögens (§ 27 ErbStG).

## 2. Erwerb von Todes wegen – Zweckzuwendungen

Hier gilt die gleiche Erstreckung wie für die Anordnung der Steuerpflicht für Zweckzuwendungen gem. § 1 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG (→ Rz. 13). Sachlich tritt aber kein weiterer Regelungstatbestand hinzu. Es wird vielmehr der Grundgedanke des § 1 Abs. 1 ErbStG, dass nämlich die Erbschaftsteuer sich nicht nur auf den Erwerb von Todes wegen, sondern auch auf die Schenkung unter Lebenden und die Zweckzuwendungen beziehen muss, in § 1 Abs. 2 ErbStG durchgehalten. Das geschieht dadurch, dass alle Vorschriften über die Erwerbe von Todes wegen nicht nur eine Verweisung auf Schenkungen, sondern auch eine auf Zweckzuwendungen erhalten. Diese Vorschrift ist im Grunde die Generalgleichstellung der Erbschaftsteuer mit der Schenkungsteuer. 38



### 3. Schenkungen – Zweckzuwendungen

- 39** Die Vorschriften über die Schenkungen gelten auch für Zweckzuwendungen unter Lebenden. Dies ist die konsequente Weiterführung des Gedankens des § 1 Abs. 2 Halbsatz 2 ErbStG.<sup>1)</sup> Bei der Zweckzuwendung handelt es sich um eine Vermögensverschiebung, die weder dem Schenkungsgeber noch dem Schenkungsnehmer und auch nicht Dritten zugute kommt und die von dem Vermögensverwaltenden in einer bestimmten Art und Weise verwendet werden muss.<sup>2)</sup>

Bei der Besteuerung von Schenkungen unter Lebenden gelten alle Bestimmungen des ErbStG, sofern sie nicht Sachverhalte betreffen, die allein bei Erwerben von Todes wegen vorkommen. Nicht auf Schenkungen anzuwendende Vorschriften sind unter → Rz. 37 dargestellt.

---

1) R 1 ErbStR 2003.

2) Vgl. die ausführliche historische Darstellung bei Meincke, 14. Aufl. 2004, § 1 ErbStG Rz. 11.

# Die neue Online-Datenbank FÜR DAS GESAMTE STEUERRECHT

## Substanz entscheidet

The screenshot shows the Stotax-First website interface. At the top, it says 'Stotax-First Ihr Internet-Fachportal für das gesamte Steuerrecht'. Below the navigation bar, there are several content blocks:

- Aktuelle Meldungen:** Includes 'Lohnsteuer (16.12.08) BMF-Schreiben zur Behandlung von unentgeltlichen oder verbilligten Hälferten in 2009' and 'Einkommensteuer/ Pendlerpauschale (16.12.08) BMF-Schreiben zu den verfahrensrechtlichen Folgenungen aus dem BVerfG-Urteil zur Pendlerpauschale'.
- Stichwortregister:** A search bar with a dropdown menu showing letters A-Z.
- Aktuelle Informationen:** Lists 'Steuer-Eidienst (184)', 'Aktuelle Rechtsentwicklung (2070)', and 'Steuer-Ratgeber 2008 (893)'.
- Lexika:** Includes 'ABC des Lohnbüros 2008 (3173)', 'AFA-Lexikon (432)', 'Lexikon des Rechts (379)', and 'Lexikon des Steuerrechts (650)'.
- Zeitschriften:** Lists 'Bundessteuerblatt (10991)', 'EFG (16267)', 'IFR (9549)', 'Juris Praxisreport (2070)', 'Betrieb und Personal (B+P) (4482)', 'Deutsche Steuer-Zeitung (2120)', and 'Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht (772)'.
- Rechtsquellen:** Lists 'Juris Gesetze/Verordnungen (20790)', 'Juris Verwaltungsvorschriften (6594)', and 'Juris DBA (3773)'.
- Rechtsprechung:** Lists 'Kommentierte Rechtsprechung (227)', 'Anhängige Verfahren (1439)', 'Juris EuGH (2787)', 'Juris Bundesgerichte (23494)', 'Juris Finanzgerichte (27433)', and 'Juris Sonstige Gerichte (170058)'.
- Handausgaben:** Lists 'AO/FGD (1940)', 'Einkommensteuer (1233)', 'Gewerbesteuer (100)', 'Körperschaftsteuer (2272)', 'Umsatzsteuer (4315)', and 'Umwandlungsrecht (2845)'.
- Jahrbücher:** Lists 'Steueränderungen (815)', 'HGB Erstellung und Prüfung (345)', 'HGB Erstellung mit Plausibilitätsbeurteilung (337)', 'IFRS Erstellung und Prüfung (125)', 'Einkommensteuer-Erklärung (133)', and 'KSt-/GewSt-/USt-Erklärung (140)'.
- Ratgeber:** Lists 'Steuerberater Handbuch (673)', 'Steuerberater Branchenhandbuch (2015)', 'Steuerberater Rechtsanhandbuch (703)', 'Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen (2412)', 'Unternehmenssteuerreform 2008 (1)', 'Handbuch Betrieb und Personal (3079)', and 'Existenzgründung Handbuch (1274)'.

An orange circular callout on the left side of the screenshot says: 'Jetzt an 5 Arbeitsplätzen 4 Wochen lang gratis testen!'.

Für alle komplizierten Fälle des Steuerrechts.  
Entdecken und erleben Sie Außergewöhnliches:

[www.stotax-first.de](http://www.stotax-first.de)

Die Vielzahl an qualifizierten Inhalten von Stofffuß, z.B. die Kommentare zu 18 verschiedenen Einzelgesetzen, die Hand- und Jahrbücher, die Veranlagungs-Handausgaben, die Steuer-Fachzeitschriften und die über 1.500 Arbeitshilfen und Berechnungsprogramme stellen ein ungewöhnliches Maß an Substanz dar und bieten enormes Nutzungspotential.

# Außergewöhnlich hohe Substanz

9 Kommentare zu 18 Gesetzen!

## Kommentare

<b>Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung (mit FVG, VwZG)</b> <i>Beermann Gosch</i>	●
<b>Außensteuergesetz/Doppelbesteuerungsabkommen</b> <i>Strunk Kaminski Köhler</i>	●
<b>Bilanzrecht</b> <i>Baetge Kirsch Thiele</i>	●
<b>Einkommensteuergesetz (mit InvStG, ZIV)</b> <i>Korn Carlé Stahl Strahl</i>	●
<b>Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (mit BewG, GrEStG)</b> <i>Wilms Jochum</i>	●
<b>Internationales Bilanzrecht</b> <i>Thiele von Keitz Brücks</i>	●
<b>Körperschaftsteuergesetz (mit SolZG)</b> <i>Ernst &amp; Young</i>	●
<b>Umsatzsteuergesetz</b> <i>Reiß Kraeusel Langer</i>	●
<b>Umwandlungsrecht (UmwStG, UmwG)</b> <i>Widmann Mayer</i>	●

## Handbücher

<b>Steuerberater Handbuch</b>	●
<b>Steuerberater Branchenhandbuch</b>	●
<b>Steuerberater Rechtshandbuch</b>	●
<b>Existenzgründung Handbuch</b> <i>Kirschbaum</i>	●
<b>Handbuch Betrieb und Personal</b>	●
<b>Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen</b> <i>Ernst &amp; Young</i>	●

## Jahrbücher

<b>Steueränderungen</b> <i>Schmieszek</i>	●
<b>HGB Erstellung und Prüfung</b> <i>Fischer Neubeck Stibi Thoms-Meyer</i>	●
<b>HGB Erstellung mit Plausibilitätsbeurteilung</b> <i>Fischer Neubeck Stibi Thoms-Meyer</i>	●
<b>IFRS Erstellung und Prüfung</b> <i>Bachem Fervers Janßen Mehrhoft</i>	●
<b>Einkommensteuer-Erklärung</b> <i>Schalburg Seifert</i>	●
<b>KSt-/GewSt-/USt-Erklärung</b> <i>Antweiler Henseler Kümpel Sombrowski</i>	●

## Veranlagungs-Handausgaben

<b>Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Anwendungserlass zur AO, Nebengesetze</b> <i>Baum</i>	●
<b>Einkommensteuergesetz mit Durchführungsverordnung, Einkommensteuer-Richtlinien, Hinweisen und Nebenbestimmungen</b> <i>Dorn Rosenbaum</i>	●
<b>Gewerbesteuergesetz, Durchführungsverordnung und Gewerbesteuer-Richtlinien sowie Nebenbestimmungen</b> <i>Karthaus Pauka</i>	●
<b>Körperschaftsteuergesetz mit Durchführungsverordnung, Richtlinien, Hinweisen und Nebenbestimmungen</b> <i>Huhn Karthaus</i>	●
<b>Lohnsteuer – Einkommensteuergesetz mit Durchführungsverordnung, Lohnsteuer-Richtlinien und -Hinweisen, Nebenbestimmungen</b> <i>Deck Jungblut Rosenbaum</i>	●
<b>Umsatzsteuergesetz mit Durchführungsverordnungen, Umsatzsteuer-Richtlinien, Hinweisen und Nebenbestimmungen</b> <i>Langer Vellen</i>	●

## Lexika

<b>ABC des Lohnbüros</b>	●
<b>AfA-Lexikon</b>	●
<b>Lexikon des Steuerrechts</b>	●
<b>Lexikon des Rechts</b>	●

## Zeitschriften

<b>B+P Zeitschrift für Betrieb und Personal</b>	●
<b>Bundessteuerblatt</b>	●
<b>DStZ Deutsche Steuer-Zeitung</b>	●
<b>EFG Entscheidungen der Finanzgerichte</b>	●
<b>HFR Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung</b>	●
<b>Juris Praxis-Report</b>	●
<b>UVR Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht</b>	●

## Rechtsprechung

<b>Kommentierte Rechtsprechung</b>	●
<b>Anhängige Verfahren</b>	●
<b>juris EuGH</b>	●
<b>juris Bundesgerichte</b>	●
<b>juris Finanzgerichte</b>	●
<b>juris Sonstige Gerichte</b>	●

## Rechtsquellen

<b>juris Gesetze/Verordnungen</b>	●
<b>juris Verwaltungsvorschriften</b>	●
<b>juris DBA</b>	●

## Aktuelle Informationen

<b>Aktuelle Rechtentwicklungen</b> (Verkündete Gesetze, Neubekanntmachungen, Gesetzesvorhaben, bedeutende Verordnungen und Verwaltungsvorschriften, Rechtsprechung, Tipps und Termine, Aktuelle Meldungen) zum Steuerrecht, Arbeits- und Sozial(versicherungs)recht sowie zum Wirtschaftsrecht.	●
<b>Die Unternehmensteuerreform 2008</b> <i>Ernst &amp; Young BDI</i>	●
<b>Steuer-Ratgeber</b> <i>Bals Pinkos Püschner u.a.</i>	●

## Arbeitshilfen

<b>Nützliche Tools aus der Kanzleisoftware Stotax Kanzlei:</b> Steuererklärungsprogramme, Simulation neuester Steuerrechtsänderungen, Programme zum Rechnungswesen u.v.m. bilden die optimale Grundlage für die Steuerung und Beratung Ihrer Mandanten.	●
<b>Berechnungen</b> (AfA-Rechner, AfA-Schnellübersicht, Betriebsvergleich, Break-Even-Rechner, Darlehensrechner, Einkommensteuer Grund- und Splittingtabelle, Lohnpändung, Lohnsteuertabelle, Prozentuale Einkommensteuer-Belastung, Rentenrechner, Schonfristen-Kalender, Standortwahl, Steuerberatergebührenverordnung, Steuerklassenwahl, Umsatzsteuerrechner, Stotax PC-Steuertabellen sowie Lohnabrechnungsprogramm Stotax Gehalt und Lohn)	●
<b>Über 1.500 Muster, Formulare, Checklisten zum Steuerrecht, Arbeitsrecht, Sozialrecht, zur Sozialversicherung und zum Wirtschaftsrecht.</b>	●
<b>Tabellen und Übersichten</b>	●
<b>Wirtschaftsdaten</b>	●

Zum Gesamtpreis von monatlich  
nur € 79,50

zzgl. USt., Mindestlaufzeit 12 Monate, 5 Arbeitsplätze inklusive

IHRE VERBINDUNG ZUM STEUERRECHT

**STOTax**  
Stollfuß Medien