

Autor: Matthias Söffing
Dokumenttyp: Aufsatz
Literaturnachweis: ErbStB 2020, 107-111 
Quelle: 
Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln
Fundstelle: ErbStB 2020, 107-111
Zitiervorschlag: Söffing, ErbStB 2020, 107-111

Das Steuerklassenprivileg bei der Errichtung einer Familienstiftung (§ 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG)
(§ 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG)

Dr. Matthias Söffing, RA/FAST*

I. Einleitung

Die Familienstiftung hat inzwischen einen festen Platz in der Gestaltung der Vermögensnachfolge. Sie eignet sich für eine rechtssichere Nachfolgeplanung, da das Stiftungsvermögen beisammengehalten und vor dem Zugriff Dritter (sog. **asset protection**) geschützt wird, während die Erträge aus dem Stiftungsvermögen den Bezugsberechtigten (meist die Familienangehörigen des Stifters) zugutekommen. Auch unter steuerrechtlicher Betrachtung kann sich die Familienstiftung als vorteilhaft erweisen. In ertragsteuerlicher Hinsicht ist z.B. darauf hinzuweisen, dass die Familienstiftung nicht wie Körperschaften normalerweise nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen (§ 8 Abs. 2 KStG), sondern wie eine natürliche Person mehrere Einkunftsarten realisieren kann. Auch in Bezug auf die **Erbschaft- und Schenkungsteuer** können sich Vorteile für die Familienstiftung ergeben, denn sowohl Steuerklasse als auch Freibeträge bestimmen sich nach dem Verwandtschaftsverhältnis des entferntesten Berechtigten zu dem Stifter (§ 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG). Man spricht in diesem Zusammenhang auch vom **Steuerklassenprivileg** der Familienstiftung (*Kugelmüller-Pugh* in Viskorf/Schuck/Wälzholz, 5. Aufl. 2017, § 15 ErbStG Rz. 43 f.).

Die Frage wer als „**entferntest Berechtigter**“ zu betrachten ist, ist jedoch **nicht rechtssicher zu beantworten**. Infrage kommen grundsätzlich sowohl der „**Bezugsberechtigte**“, welcher laufende Zuwendungen aus der Stiftung erhält, als auch der „**Anfallsberechtigte**“, welchem im Falle der Auflösung der Stiftung das Stiftungsvermögen zufällt. In der Praxis haben sich Fälle ergeben, in denen der Stifter als Bezugsberechtigte z.B. seine Kinder benannte und für den Fall der Auflösung der Stiftung eine gemeinnützige Stiftung als Anfallsberechtigter. Hier stellt sich sodann die Frage, ob die gemeinnützige Stiftung als „entferntest Berechtigter“ im Verhältnis zum Stifter zu betrachten ist, mit der Folge, dass anstelle der Steuerklasse I (u.a. für Kinder des Erblassers oder Schenker), die Besteuerung nach Steuerklasse III (Erwerb unter Dritten) zugrunde zu legen und lediglich die damit einhergehenden deutlich niedrigeren Freibeträge zu gewähren sind.

II. Grundsätzliches zur Besteuerung einer Familienstiftung

Die **Errichtung** einer Familienstiftung ist sowohl durch Errichtung zu Lebzeiten des Stifters (§ 81 Abs. 1 Satz 1 BGB) als auch durch Verfügung von Todes wegen (§ 83 Satz 1 BGB) möglich und unterliegt der Erbschaft- und Schenkungsteuer (§ 3 Abs. 2 Nr. 1 und § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG). Sie verlangt

u.a. die unentgeltliche Zuführung von Vermögen durch den Stifter in das sog. Grundstockvermögen einer Stiftung. Wird die Stiftung **beendet**, wird das dann noch vorhandene Vermögen unentgeltlich auf den sog. Anfallsberechtigten übertragen.

Die **Besteuerung** richtet sich sowohl bei der Errichtung zu Lebzeiten als auch durch Verfügung von Todes wegen gem. § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG **nach dem Verwandtschaftsverhältnis des „entferntest Berechtigten“** zu dem Erblasser oder Schenker, also zum Stifter. Nach diesem Verwandtschaftsverhältnis bestimmen sich für die Erbschaft- und Schenkungsteuer die Steuerklasse (§ 15 Abs. 1 ErbStG), der Freibetrag (§ 16 Abs. 1 ErbStG) und der Steuersatz (§ 19 Abs. 1 ErbStG). Die bei der Beendigung der Stiftung auf den Anfallsberechtigten vorzunehmende Vermögensübertragung ist nach § 7 Abs. 2 Nr. 9 ErbStG ein schenkungsteuerpflichtiger Vorgang. Gemäß § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG tritt jedoch zum Zwecke der Steuerberechnung an die Stelle der Stiftung der Stifter.

- 107 -

Söffing, ErbStB 2020, 107-111

- 108 -

Da an einer (Familien)Stiftung als **selbstständiges Sondervermögen** keine Beteiligung besteht, die vererbt werden könnte, die Stiftung als juristische Person ihrerseits aber nicht „biologisch sterblich“ ist, unterläge das Vermögen einer Stiftung nach Errichtung in der Folge grundsätzlich nie der Erbschaftsteuer (v. Oertzen in v. Oertzen/Loose, § 1 ErbStG Rz. 24.) und könnte von Generation zu Generation steuerfrei übertragen werden (Hannes / Holtz in Meincke/Hannes/Holtz, § 1 ErbStG Rz. 14). Aufgrund dessen hat der Gesetzgeber die sog. **Erbersatzsteuer** (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG) geschaffen, wonach alle 30 Jahre ein Erbfall fingiert wird.

Die **laufenden Erträge** der Familienstiftung unterliegen gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG der Körperschaftsteuer. Die **laufenden Zuwendungen** aus der Stiftung an die Bezugsberechtigten unterliegen bei diesen gem. §§ 20 Abs. 1 Nr. 9, 43 Abs. 1 Nr. 7a EStG der Kapitalertragssteuer.

III. Steuerklassenprivileg bei Errichtung einer Familienstiftung

Das ErbStG differenziert bei der Festlegung der Steuerbelastung durch Freibeträge und Steuersätze v.a. nach zwei Kriterien:

- zum einen nach der Höhe des Erwerbs und
- zum anderen nach der verwandtschaftlichen Nähe des Erwerbers zum Erblasser oder Schenker.

Ausgehend von den in § 15 Abs. 1 ErbStG aufgeführten Steuerklasse I bis III ergeben sich in der Folge u.a. die zu gewährenden Freibeträge sowie der der Berechnung zugrunde zu legendende Prozentsatz in der jeweiligen Steuerklasse. Die Einteilung in eine Steuerklasse erfolgt nach dem persönlichen Verhältnis des Erwerbers zum Erblasser oder Schenker. Überträgt der Stifter bei der Errichtung der Stiftung Vermögen auf diese, so müsste nach der Grundsatzregelung des § 15 Abs. 1 ErbStG die ungünstigste Steuerklasse III zur Anwendung gelangen. Hier setzt die Privilegierung der Familienstiftung an. Nach dem Wortlaut des § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG ist der Besteuerung bei Errichtung einer Familienstiftung das Verwandtschaftsverhältnis des entferntest Berechtigten zum Erblasser oder Schenker zugrunde zu legen. Dadurch wird für eine Familienstiftung die Möglichkeit eröffnet, in die günstigeren

Steuerklasse I oder II zu gelangen. Tatbestandlich maßgebend ist hierfür zum einen der Begriff des „**Verwandtschaftsverhältnisses**“ und zum anderen der Begriff des „**Berechtigten**“.

1. Begriff des Verwandtschaftsverhältnisses

Bereits das Tatbestandsmerkmal „Verwandtschaftsverhältnis“ wirft Fragen auf. Den ErbStR 2019 zu § 15 Abs. 2 ErbStG lassen sich keine weiterführenden Hinweise entnehmen, wie das Tatbestandsmerkmal zu verstehen ist, denn diese orientieren sich am Wortlaut der Norm und sprechen lediglich vom „Verwandtschaftsverhältnis“ (R E 15.2 Abs. 1 Satz 1 ErbStR 2019). Folgt man dem im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht vorherrschenden **Primat des Zivilrechts** (Loose in v. Oertzen/Loose, § 3 ErbStG Rz. 15), wäre es naheliegend den zivilrechtlichen Begriff der Verwandtschaft gem. § 1589 BGB zugrunde zu legen.

Für die Bestimmung des Verwandtschaftsverhältnis zum Erblasser/Schenker ist nach einer im Schrifttum vorzufindenden Ansicht nicht der zivilrechtliche Begriff der Verwandtschaft gem. §§ 1589 f. BGB , sondern **darüber hinausgehend das persönliche Verhältnis** i.S.d. § 15 Abs. 1 ErbStG **maßgeblich** (Stein in v. Oertzen/Loose, § 15 ErbStG Rz. 68 ; Hannes / Holtz in Meincke/Hannes/Holtz, § 15 ErbStG Rz. 21; Gräfe in BeckOK/ErbStG, § 15 Rz. 101). Diese Meinung geht über den Wortlaut des Gesetzes hinaus und unterstellt eine Gleichsetzung von „Verwandtschaftsverhältnis“ i.S.d. § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG und „persönlichem Verhältnis“ nach § 15 Abs. 1 ErbStG . Der Sinnzusammenhang zu einer Stiftung, die wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet ist, spricht jedoch für ein am § 1589 BGB ausgerichtetes Verständnis. Ferner hat bereits der RFH ausgeführt, dass für die Einreihung in die Steuerklassen gem. § 15 Abs. 1 ErbStG ausnahmslos das nach bürgerlichem Recht bestehende Abstammungs- und Verwandtschaftsverhältnis maßgebend ist (Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, § 15 ErbStG Rz. R 7; RFH v. 16.3.1939 – III e 12/39). Allerdings weitete der RFH das Begriffsverständnis des Tatbestandsmerkmals auch aus, in dem er ausführte, dass der Ausdruck des Verwandtschaftsverhältnisses i.S.d. § 15 Abs. 2 ErbStG i.S.v. persönlichem Verhältnis zu verstehen sei (Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, § 15 ErbStG Rz. R 5; RFH v. 3.7.1930 – I e A 832/29 , RStBl. 30, 556).

Beraterhinweis Diese Auffassung ist, insb. auch im Hinblick auf den in Art. 6 GG niedergelegten Schutz der Ehe und Familie, sachgerechter. Würde man auf die rein zivilrechtliche Betrachtungsweise abstellen, würden sich **Folgeprobleme** z.B. bei der Errichtung einer Stiftung zugunsten des Ehepartners ergeben, denn die Ehe begründet de jure kein Verwandtschaftsverhältnis. Eine Besteuerung müsste in diesem Fall, mangels Verwandtschaftsverhältnis, nach der Steuerklasse III erfolgen.

Demnach ist das Tatbestandsmerkmal „Verwandtschaftsverhältnis“ **über den Wortlaut der Norm** hinaus als persönliches Verhältnis i.S.d. § 15 Abs. 1 ErbStG zu verstehen. Unberücksichtigt bleiben jedoch persönliche Näheverhältnisse, wie z.B. eine langjährige nicht eheliche Lebensgemeinschaft (Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, § 15 ErbStG Rz. 2).

2. Begriff des Berechtigten

Ferner stellt sich im Zusammenhang mit dem Steuerklassenprivileg die Frage, wie der Begriff des Berechtigten i.S.d. § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG zu verstehen ist. Man könnte hierunter einerseits sowohl den Bezugs- als auch den Anfallsberechtigten oder andererseits alleine den Bezugsberechtigten verstehen.

a) Wortlaut des Gesetzes

Der Wortlaut des Gesetzes stellt allein auf den „Berechtigten“ ab. Er differenziert mithin nicht zwischen **„Bezugs“- und „Anfallsberechtigung“**. Aufgrund dessen geht eine Literaturansicht davon aus, dass das Gesetz von „Berechtigten“ spricht, weil es unterstellt, dass bei einer Familienstiftung die Angehörigen des Stifters sowohl hinsichtlich der laufenden Erträge der Stiftung, als auch hinsichtlich der bei Auflösung der Stiftung vorzunehmenden Auskehrung des Stiftungsvermögens an diesem beteiligt sind (*Hannes / Holtz* in Meincke/Hannes/Holtz, § 15 ErbStG Rz. 21). Nach diesem Verständnis fungiert der Begriff des „Berechtigten“ als **Oberbegriff** für jegliche Art von Berechtigung und erfasst somit sowohl den Bezugs- als auch den Anfallsberechtigten. Eine einengende Interpretation dahingehend, dass mit dem Tatbestandsmerkmal „Berechtigter“ lediglich der „Bezugsberechtigte“ gemeint sein könnte, wird deshalb nicht zwingend vom Wortlaut des Gesetzes gedeckt.

b) Inhaltlicher Sachzusammenhang zum Stiftungsrecht

Wie sich aus dem Verweis in § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG auf § 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG und § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG ergibt, betrifft § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG allein die Errichtung einer Stiftung. Aus diesem Grunde ist bei der Auslegung des Begriffs „Berechtigter“ auf den **inhaltlichen Sachzusammenhang mit einer Stiftung** zurückzugreifen. Der Begriff des Berechtigten könnte mithin aus der **Stiftungsstruktur** und damit aus dem Stiftungsrecht abgeleitet werden. Danach könnte man die Ansicht vertreten, Berechtigter wäre jede Person, die durch die **Satzung** begünstigt wird (*Längle / Kobor* in Fischer/Pahlke/Wachter, § 15 ErbStG Rz. 51; *Jülicher* in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, § 15 ErbStG Rz. 102, *Stein* in v. Oertzen/Loose, § 15 ErbStG Rz. 69 f.). Dies könnte deshalb insb. der Bezugsberechtigte oder Anfallsberechtigte sein.

aa) Verwaltungsverständnis gem. den ErbStR 2019

Während sich in den ErbStR 2019 zunächst die Anweisung findet, dass sich die Steuerklasse bei Errichtung einer Familienstiftung nach dem Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntesten Berechtigten zu dem Erblasser oder Schenker richtet (R E 15.2 Abs. 1 Satz 1), wird das Tatbestandsmerkmal in R E 15.2 Abs. 1 Satz 2 ErbStR 2019 wie folgt konkretisiert:

„Bei der Bestimmung der Steuerklasse ist daher auf den nach der Satzung möglichen entferntesten Berechtigten abzustellen, auch wenn dieser im Zeitpunkt der Errichtung der Familienstiftung noch nicht unmittelbar bezugsberechtigt ist, sondern es erst in der Generationenfolge wird.“

Wie dieser Regelung zu entnehmen ist, stellt die Finanzverwaltung **allein auf den Bezugsberechtigten** ab. Denn der „entfernteste Berechtigte“ ist nach Ansicht der ErbStR 2019 nicht nur der unmittelbar Bezugsberechtigte, sondern – so die logische Schlussfolgerung – auch der mittelbar Bezugsberechtigte. Der Anfallsberechtigte findet keine Erwähnung. Weiter heißt es in R E 15.2 Abs. 1 Satz 3 ErbStR 2019:

„Bei der Errichtung einer Familienstiftung ist deshalb als „entferntester Berechtigter“ derjenige anzusehen, der – ohne einen klagbaren Anspruch haben zu müssen – nach der Satzung Vermögensvorteile aus der Stiftung erlangen kann.“

Aus dieser Verwaltungsanweisung wird zum Teil in der Literatur (*Reich*, DStR 2019, 1341) gefolgert, dass die Finanzverwaltung bei der Bestimmung des **„entferntesten Berechtigten“** auch den Anfalls-

berechtigten erfasst. Dieser Ansicht ist entgegenzutreten. Wie dem Wort „deshalb“ zu entnehmen ist, stellt R E 15.2. Abs. 1 Satz 3 ErbStR 2019 eine Folge aus R E 15.2 Abs. 1 Satz 2 ErbStR 2019. Die Ausführungen in R E 15.2. Abs. 1 Satz 3 ErbStR 2019 können sich deshalb nur auf den Bezugsberechtigten beziehen. Das heißt, die Finanzverwaltung sieht als „entferntest Berechtigten“ alle Bezugsberechtigten an, die nach der Satzung **möglicherweise** irgendwann einmal **Vermögensvorteile** aus der Stiftung erlangen können.

bb) Anforderungen des bürgerlichen Rechts an die Errichtung einer Stiftung

In § 81 Abs. 1 Nr. 3 BGB wird für die Errichtung einer Stiftung zwingend festgelegt, dass im Stiftungsgeschäft der **Zweck der Stiftung** zu benennen ist. Die Zweckerfüllung bedingt laufende Vermögenszuwendungen an abstrakt umschriebene oder konkret benannte (begünstigte) Personen. Dies sind die Bezugsberechtigten. Daraus folgt, dass die **Benennung der bezugsberechtigten Personen** ein zwingendes Tatbestandsmerkmal der Stiftungserrichtung ist. Demgegenüber ist für die Errichtung einer Stiftung die Bestimmung eines Anfallsberechtigten nicht zwingend notwendig (*Backert* in BeckOK/BGB, Stand: 1.2.2020, § 88 Rz. 3). Vielmehr hat der Gesetzgeber in § 88 BGB den Vermögensanfall für das Erlöschen der Stiftung geregelt. Nach § 88 Satz 1 BGB fällt mit dem Erlöschen der Stiftung das Vermögen der Stiftung an die in der Verfassung bestimmten Personen. Für den Fall, dass ein Anfallsberechtigter nicht bestimmt ist, bestimmt das Gesetz gem. § 88 Satz 2 BGB den Fiskus des Landes, in dem die Stiftung ihren Sitz hatte, als Anfallsberechtigten.

Man kann mithin festhalten, dass die Nennung des Bezugsberechtigten ein notwendiges, wohingegen die Bestimmung des Anfallsberechtigten ein fakultatives Tatbestandsmerkmal der Stiftungserrichtung ist. Zwar kann aus dem Stiftungsrecht nicht zwingend ein Rückschluss auf den Begriff des „Berechtigten“ i.S.d. § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG gezogen werden. Es liegt jedoch näher den Begriff nur i.S.d. Bezugsberechtigten zu verstehen, da dieser unabdinglich für die Errichtung einer Stiftung ist.

cc) Steuerrechtlicher „Zwang“ zur Bestimmung des Anfallsberechtigten?

Man könnte aber die Frage stellen, ob sich möglicherweise aus § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG eine für das Stiftungsgeschäft **ungeschriebene Verpflichtung zur Bestimmung des Anfallsberechtigten** ableiten lässt. Legt man das Tat-

- 109 -

Söffing, ErbStB 2020, 107-111

- 110 -

bestandsmerkmal des Berechtigten weit aus, so dass auch der Anfallsberechtigte von diesem Tatbestandsmerkmal erfasst wird, so würde bei Nichtnennung des Anfallsberechtigten in der Stiftungssatzung durch die gesetzliche Fiktion des § 88 Satz 2 BGB der **Landesfiskus** des Stiftungssitzes der entferntest Berechtigte im Verhältnis zum Stifter sein. In der Folge würde die Errichtung einer Familienstiftung bei fehlender Nennung eines Anfallsberechtigten stets einer Besteuerung gem. **Steuerklasse III** unterliegen. Ein weites Verständnis des Begriffs des „Berechtigten“ **würde also rein faktisch zur Folge haben**, dass man nur dann in den Genuss des Steuerklassenprivilegs gelangt, wenn man einen Anfallsberechtigten bestimmt. Es kann jedoch nicht angenommen werden, dass der Gesetzgeber mit Schaffung des Steuerklassenprivilegs quasi faktisch das Stiftungszivilrecht ergänzen wollte. Dies wäre ein **Wertungswiderspruch** zwischen dem Stiftungszivilrecht und dem Stiftungssteuerrecht. Da die Voraussetzungen, unter denen eine Stiftung Rechtsfähigkeit erlangt, im BGB einheitlich und abschließend bestimmt sind (RegE, BT-Drucks. 14/8765, 7), spricht einiges dafür, unter

dem „**Berechtigten**“ i.S.d. § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG **lediglich den Bezugsberechtigten zu subsumieren**.

c) Gesetzessystematischer Sachzusammenhang

Ferner spricht auch die Gesetzssystematik des § 15 ErbStG dafür, dass als „entferntest Berechtigter“ i.S.d. § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG allein der Bezugsberechtigte und nicht auch der Anfallsberechtigte gemeint sein kann. Dies ergibt sich aus den jeweils unterschiedlichen Anwendungsbereichen des § 15 Abs. 2 Satz 1 und 2 ErbStG .

aa) Anwendungsbereich des § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG

Der Anwendungsbereich des § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG bezieht sich auf die **Errichtung** einer Familienstiftung. Dies ergibt sich aus der Verweisung in § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG auf § 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG und § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG . Nach **§ 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG** gilt der Übergang von Vermögen auf eine vom Erblasser angeordnete Stiftung als Zuwendung. Die Stiftung muss dabei aufgrund einer letztwilligen Verfügung (Testament oder Erbvertrag) errichtet worden sein (*Gottschalk* in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, § 3 ErbStG Rz. 320; BGH v. 9.2.1978 – III ZR 59/76). Die Zuwendung von Vermögen an bereits bestehende Stiftungen fällt als sog. Zustiftung, wenn sie von Todes wegen erfolgt, unter § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG oder § 3 Abs. 2 Nr. 2 ErbStG (*Hannes / Holtz* in Meincke/Hannes/Holtz, § 3 ErbStG Rz. 107). Anwendung findet § 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG , auf den § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG verweist, also ausschließlich in den Fällen der Errichtung einer Stiftung von Todes wegen.

Ferner verweist § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG auf **§ 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG** . Nach dieser Vorschrift gilt als Schenkung unter Lebenden der Übergang von Vermögen aufgrund eines Stiftungsgeschäfts unter Lebenden. Gemeint ist mithin die Errichtung einer Stiftung zu Lebzeiten des Stifters (vgl. § 81 Abs. 1 Satz 1 BGB).

Die Vorschrift des § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG verweist mithin auf zwei Normen, die die Errichtung einer Stiftung als steuerpflichtigen Vorgang zum Gegenstand haben.

bb) Anwendungsbereich des § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG

Während § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG die Besteuerung bei der Errichtung einer Familienstiftung regelt, behandelt § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG den umgekehrten Sachverhalt, nämlich die **Besteuerung bei Aufhebung** einer Stiftung (BFH Urt. v. 25.11.1992 – II R 77/90 , BStBl. II 1993, 238 = DStR 1993, 473). Dies ergibt sich aus dem Verweis von § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG auf § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG . Demnach gilt als Schenkung unter Lebenden, was bei Aufhebung einer Stiftung erworben wird. Erfasst werden die Fälle, in denen ein anfallsberechtigter Destinatär durch Aufhebung einer Stiftung etwas erlangt. Nicht erfasst werden hingegen die Fälle der laufenden Zuwendungen aus einer Stiftung an bezugsberechtigte Destinatäre (*Felten* in BeckOK/ErbStG, Stand: 1.1.2020, § 7 Rz. 366).

cc) Ergebnis

Das Gesetz differenziert in § 15 Abs. 2 Satz 1 und 2 ErbStG zielgenau zwischen den Vorgängen der Errichtung einer Stiftung (Satz 1) und der Aufhebung einer Stiftung (Satz 2). Diese Unterscheidung muss folglich auch bei der Auslegung des Begriffs des Berechtigten berücksichtigt werden.

d) Sinn und Zweck des Steuerklassenprivilegs

Grundsätzlich folgt das ErbStG dem Prinzip der Leistungsfähigkeit, indem die Besteuerung an den Wert des Erwerbs geknüpft ist. Je höher der Erwerb, desto höher die Steuerbelastung, sog. progressiver Steuersatz (*Piltz*, ZEV 2018, 170). Die Norm des § 15 ErbStG hingegen regelt eine **doppelte Pro-**

gression: In dem Umfang, in dem das persönliche Verhältnis sinkt, steigen die Steuersätze verbunden mit dem Wert des Erwerbs (*Gräfe* in BeckOK/ErbStG, Stand: 1.1.2020, § 15 ErbStB Rz. 17). Die Vorschrift ist somit eng mit dem verfassungsrechtlich verankerten Familienprinzip aus Art. 6 Abs. 1 GG verknüpft (*Gräfe* in BeckOK/ErbStG, § 15 ErbStB Rz. 30 [Stand: 1.1.2020]; BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BStBl. II 1995, 671). Das gesetzgeberische Instrument, um das verfassungsmäßige Gebot des Schutzes von Ehe und Familie zu achten, ist die Einteilung in drei verschiedene Steuerklassen. Die Besteuerung der Leistungsfähigkeit wird teilweise außer Kraft gesetzt, denn je näher verwandt der Erwerber mit dem Erblasser/Schenker ist, desto geringer ist seine Steuerbelastung (*Piltz*, ZEV 2018, 170). Mit der Berücksichtigung des persönlichen Verhältnisses des Erwerbers zum Erblasser/Schenker wird, insb. im Hinblick auf Personen der Steuerklasse I, dem Familienprinzip Rechnung getragen, welches eine verfassungsrechtliche Grenze für das Maß der Besteuerung bildet (*Hannes / Holtz* in Meincke/Hannes/Holtz, § 15 ErbStG Rz. 2; BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BStBl. II 1995, 671). Dieses Prinzip schlägt sich auch bei der Errichtung und Aufhebung einer Familienstiftung nieder. Vor diesem Hintergrund ist auch das Steuerklassenprivileg des § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG zu sehen, dessen Begünstigungswirkung

- 110 -

Söffing, ErbStB 2020, 107-111

- 111 -

insb. darin besteht, dass sich die Besteuerung nicht nach der für juristische Personen als Erwerber geltenden Steuerklasse III richtet, sondern nach dem Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten zum Erblasser oder Schenker (*Längle / Kobor* in Fischer/Pahlke/Wachter, § 15 ErbStG Rz. 51). Sinn und Zweck des Steuerklassenprivilegs ist es also, die Verwandtschaftsverhältnisse bei Errichtung und Aufhebung einer Familienstiftung i.R.d. Steuerberechnung zu berücksichtigen und damit dem verfassungsmäßigen Schutz von Ehe und Familie gerecht zu werden. Von dieser Maxime ausgehend und unter Beachtung der Gesetzessystematik (s. oben unter III. 2. c)), kann der Berechtigte i.S.d. § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG nach Sinn und Zweck des Gesetzes lediglich als Bezugsberechtigter verstanden werden.

e) Urteil des FG Münster v. 18.5.2017 – 3 K 3247/15 Erb

Im vom FG Münster zu entscheidenden Fall stritten die Beteiligten darüber, welcher Freibetrag gem. § 16 ErbStG bei der Übertragung von Vermögen aufgrund eines Stiftungsgeschäfts unter Lebenden gem. § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbSt zu gewähren ist (FG Münster v. 18.5.2017 – 3 K 3247/15 Erb, ErbStB 2017, 267 [E. Böing], Rev. anhängig, Az. d. BFH: II R 32/17). Der Entscheidung lag folgender, stark verkürzter, Sachverhalt zugrunde: Die Klägerin ist eine in 2008 errichtete Familienstiftung zur Unterstützung der Familienmitglieder der Stifterin. Begünstigte der Stiftung sind gem. der Satzung die Stifterin zu 50 %, ihr Ehemann zu 45 % und ihre Tochter zu 5 %. Weiterhin ist in der Satzung bestimmt, dass mit der Geburt weiterer leiblicher Abkömmlinge der Stifterin die älteste lebende Generation mindestens zu 90 %, die dieser nachfolgenden Generation höchstens 5 % und die der nachfolgenden Generation nachfolgende Generation ebenfalls höchstens 5 % begünstigt sein soll. In ihrer Schenkungsteuererklärung gab die Klägerin als Verwandtschaftsverhältnis zur Schenkerin „Tochter“ an. Das beklagte FA gewährte jedoch nur die persönlichen Freibeträge i.H.v. 51.200 € gem. § 16 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG. Das FA begründete dies damit, dass sich die Besteuerung nach dem „entferntest Berechtigten“ gem. der Satzung bestimme, ohne dass er einen klagbaren Anspruch haben müsse. Den hiergegen gerichtete Einspruch wies das FA zurück.

Das FG Münster entschied, dass die zulässige **Klage unbegründet** ist. Demnach sind alle Personen zu berücksichtigen, die Vermögensvorteile erlangen können, ohne einen klagbaren Anspruch zu haben, auch wenn diese im Zeitpunkt der Errichtung der Familienstiftung noch nicht unmittelbar bezugsberechtigt sind, sondern es erst in der Generationenfolge werden. Diese Auffassung sieht sich **starker Kritik der Literatur** ausgesetzt, da ein nur mögliches Ereignis auf den Besteuerungszeitpunkt vorgezogen werde und somit gegen den Grundsatz der Bestimmtheit verstoße. Demnach seien für die Bestimmung der Steuerklasse **lediglich lebende Destinatäre** zu berücksichtigen.

Beraterhinweis Die Entscheidung des FG Münster beschäftigte sich mit der Frage, wer von mehreren Berechtigten der „Entfernteste“ ist und nicht hingegen mit der hier gestellten Frage, ob nur der Bezugsberechtigte oder auch der Anfallsberechtigte „Berechtigter“ i.S.d. § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG sein kann. Gleichwohl veranschaulicht dieses Urteil deutlich die in der Praxis herrschenden Schwierigkeiten im Umgang mit der Vorschrift des § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG und dem Tatbestandsmerkmal des „entferntest Berechtigten“. Durch die vage Wortlautformulierung ist der Anwendungsbereich der Norm weit gefasst. Wenn noch nicht einmal eindeutig bestimmbar scheint, ob der „entferntest Berechtigte“ lediglich ein bereits lebender Destinatär sein kann, oder ob auch ein nur theoretisch möglicher, nicht gezeugter Abkömmling zu erfassen ist, wird der Bedarf an höchstrichterlicher Rspr. für den Umgang und die Auslegung des Tatbestandsmerkmals des „entferntest Berechtigten“ deutlich.

IV. Schlussbetrachtung

Betrachtet man allein den **Wortlaut** des § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG, eröffnet sich ein sehr weit zu fassender Anwendungsbereich bei der Ermittlung des „entferntest Berechtigten“ i.S.d. Vorschrift. Dabei ist der Begriff des „Verwandtschaftsverhältnisses“ **über den Wortlaut der Norm hinausgehend** als „**persönliches Verhältnis**“ i.S.d. § 15 Abs. 1 ErbStG zu verstehen.

Weniger eindeutig ist zu beurteilen, wer „Berechtigter“ ist. Dass unter diesen Begriff sowohl der Bezugs- als auch der Anfallsberechtigte fallen könnten, lässt sich grammatikalisch problemlos begründen. Betrachtet man jedoch die ErbStR 2019, den Sachzusammenhang zum Stiftungsrecht, die Gesetzssystematik mit der expliziten Unterscheidung zwischen Besteuerung bei Errichtung und Aufhebung einer Stiftung in § 15 Abs. 2 Satz 1 und 2 ErbStG sowie den Sinn und Zweck des Steuerklassenprivilegs, so sprechen die weitaus überwiegenden Gründe dafür, unter einem „Berechtigten“ i.S.d. § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG **nur den Bezugsberechtigten** zu verstehen. Die Revision gegen das Urteil des FG Münster dürfte sehr wahrscheinlich keine Klarheit in die Bestimmung des Berechtigten i.S.d. § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG bringen, da es letztlich um die Frage des „entferntest Berechtigten“ geht.

Beraterhinweis Solange nicht eine höchstfinanzrichterliche Rspr. Klarheit in das Verständnis des § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG gebracht hat, muss die Gestaltungsberatung bei der Errichtung einer Familienstiftung hohe Sorgfalt walten lassen. Aufgrund der dargestellten Problematik könnte es sich für den Berater bei der Gestaltung einer Familienstiftung anbieten, seinem Mandanten die Einholung einer verbindlichen Auskunft gem. § 89 Abs. 2 AO anzuraten.

Fußnoten

- *) Der Autor ist Gründungspartner der überörtlichen Sozietät S&P Söffing Rechtsanwalts-gesellschaft mbH mit Büros in Düsseldorf, München, Zürich und Paris.

Der Zeitschriftenbeitrag wird von folgenden Dokumenten zitiert

Rechtsprechung

Niedersächsisches Finanzgericht 3. Senat, 24. Juni 2021, 3 K 5/21

Kommentare

Stenger/Loose, Bewertungsrecht - BewG/ErbStG/GrStG

- Högl, 1. Zuwendungen an inländische Familienstiftungen bei Errichtung (Abs. 2 Satz 1)
- Hartmann, 4. Destinatsleistungen

© Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln