

Gilt § 29 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG auch für treuhänderische Stiftungen?

Die unselbständige Stiftung (auch treuhänderische oder fiduziarische Stiftung genannt; siehe etwa *Schindler/Steinsdörfer*, Treuhänderische Stiftungen, 7. Aufl. 2002; *Schiffer*, Erbschaftsteuer, 2001, S. 173 ff.)) unterscheidet sich von der Stiftung des Privatrechts dadurch, dass sie keine juristische Person ist. Der Stifter überträgt vielmehr einer bereits bestehenden - natürlichen oder juristischen - Person als Treuhänder Vermögenswerte zur (grundsätzlich) dauerhaften Verfolgung des von ihm vorgegebenen Stiftungszweckes. Treuhänder kann auch eine selbstständige (rechtsfähige) Stiftung sein. Die treuhänderische Stiftung soll auch als Verbrauchsstiftung zulässig sein (*Wallenhorst*, DStR 2002, S. 986) Weder die Vorschriften des BGB, noch die Landesstiftungsgesetze finden grundsätzlich auf diese rein schuldrechtliche Form der Stiftung Anwendung (*Schindler/Steinsdörfer*, aaO., S.6). Da eine staatliche Anerkennung für die Errichtung einer unselbständigen Stiftung nicht erforderlich ist, weil sie keiner Stiftungsaufsicht unterliegt und weil die Verwaltung vollständig dem Treuhänder übertragen werden kann, kommt sie manchem Stifter entgegen. Sie ist insbesondere für Fälle geeignet, in denen kleinere Vermögen gestiftet werden sollen oder in denen schnell noch vor Ablauf eines Jahres zur Ausnutzung der Steuervorteile in dem Jahr gestiftet werden soll (*Schiffer*, Die Stiftung in der anwaltlichen Praxis, 2003, S. 63).

Der Steuervorteil aus § 29 Abs. 1 Ziffer 4 S. 1 ErbStG

Durch die Neufassung des § 29 Abs. 1 Ziffer 4 S. 1 ErbStG aufgrund des "Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen" aus 2000 (siehe dazu etwa *Hüttemann*, DB 2000, S. 1584 ff.; *Schindler*, BB 2000, S. 2077 ff.) ist die betreffende Erbschaftsteuerbefreiung erfreulicherweise auf alle Stiftungen ausgeweitet worden, die steuerbegünstigte Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 AO verfolgen (bisher: nur wissenschaftliche und kulturelle Zwecke) mit Ausnahme der Zwecke des § 52 Abs. 2 Ziffer. 4 AO ("Freizeitwecke"). Mithin entfällt nun auch bei diesen Stiftungen die Erbschaftsteuer mit Wirkung für die Vergangenheit, soweit Vermögensgegenstände, die von Todes wegen oder durch Schenkung erworben worden sind, innerhalb von 24 Monaten (= zwingende Frist) nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer u.a. einer inländischen Stiftung zugewendet werden.

Praxishinweis:

Der Steuervorteil nach § 29 Abs. 1 Ziffer 4 S. 1 ErbStG gilt nicht, wenn die steuerbefreite Stiftung Leistungen im Sinne des § 58 Ziffer. 5 AO (Unterstützung des Stifters und seiner nahen Angehörigen) erbringt oder soweit für die Zuwendung Vergünstigungen insb, nach § 10 b EStG in Anspruch genommen werden (§ 29 Abs. 1 4, S. 2. ErbStG)

Anwendung auch auf treuhänderische Stiftungen?

Da treuhänderische Stiftungen mangels Erfordernis der Anerkennung durch den Staat deutlich schneller errichten lassen als rechtsfähige Stiftungen, sind sie auch ein probates Mittel, noch kurz vor Ablauf der 24 Monatsfrist aus § 29 Abs. 1 Ziffer 4 S. 1 ErbStG in den Genuß der besagten Steuerbefreiung zu gelangen. Nach *Meincke* (ErbStG, 13. Aufl. 2002, § 29 ErbStG, Rn. 13; *anders jetzt 14. Aufl., 2004, wo er den Punkt unter Hinweis auf die FinVerw, ZEV 2003, 239 einfach übergeht*) sollen unter Stiftungen im Sinne des § 23 ErbStG aber nur rechtsfähige Stiftungen verstanden werden. Ein Begründung gibt er dafür nicht! Die Ansicht von *Meincke* überzeugt nicht. Das ergibt sich insbesondere aus folgenden Erwägungen:

Die treuhänderische Stiftung fällt ebenso wie die rechtsfähige Stiftung in den Anwendungsbereich des "Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen". Zur Klärung verschiedener Zweifel aus der Praxis (siehe dazu *Schiffer*, Die Stiftung in der anwaltlichen Praxis, 203, S. 168 f) hat der damalige Bundesminister der Finanzen Hans Eichel unter dem Datum des 21.03.2000 an den Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft in Essen insb. wie folgt geschrieben (IV C6 – S 0171 – 54/00, siehe dazu auch *Schindler* BB 2000, S. 2077, 2078):

"... Der zusätzliche Abzugsrahmen für Zuwendungen an Stiftungen soll entgegen Ihrer Annahme für alle steuerbegünstigten Stiftungen im Sinne der Abgabenordnung gelten, also auch für die nicht rechtsfähigen gemeinnützigen Stiftungen. Durch die Beschränkung auf Stiftungen des privaten Rechts sollen lediglich die Stiftungen des öffentlichen Rechts von der besonderen Steuervergünstigung ausgrenzt werden. ..."

Die oben unter Ziffer 2.2 angesprochene Ausweitung des Anwendungsbereiches des § 29 Abs. 1 Ziffer 4 S. 1 ErbStG war gerade auch Bestandteil des von dem Bundesfinanzminister angesprochenen "Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen". Es ist deshalb mit dem Schreiben des Bundesfinanzministers kein Grund

ersichtlich, warum auch die Steuerprivilegierung des § 29 ErbStG nicht auch für treuhänderische Stiftungen gelten soll.

Auch zu der alten Fassung insoweit identischen Fassung des § 29 ErbStG waren unabhängig davon verschiedene Autoren aus der Finanzverwaltung ohne weiteres und ohne Begründung der Auffassung, dass "inländische Stiftungen" im Sinne der Vorschrift sowohl rechtsfähige Stiftungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG) als auch nicht rechtsfähige (treuhänderische) Stiftungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG) sind (*Thiel/Eversberg*, DB 1991, S. 118, 125; *Troll*, DB 1991, S. 672, 673). Das überzeugt, denn in beiden Fällen handelt es sich um Stiftungen, d. h. entsprechend gesonderte Vermögensmassen, die gleichermaßen der Steuerpflicht unterliegen. Das Steuerrecht unterscheidet hier ganz bewußt und ausdrücklich nicht nach der Frage der zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit, wie gerade § 1 Abs. 1 KStG zeigt, sondern stellt rechtsfähige und nicht rechtsfähige Stiftungen steuerlich gleich. In § 29 ErbStG ist auch nur von "inländischen Stiftungen" und nicht etwa nur von rechtsfähigen Stiftungen die Rede.

Auch über eine treuhänderische Stiftung können demnach Steuerpflichtige in den Genuß der Steuerbefreiung nach § 29 Abs. 1 Ziffer 4 S. 1 ErbStG gelangen.