



»DB1242191

# Die Erbersatzsteuer ist kein Ersatz für die Erbschaftsteuer

Durch die Erbersatzsteuer werden Familienstiftungen über Gebühr belastet und steuerlich diskriminiert. Die bestehenden Ungleichheiten zur Erbschaftsteuer können jedoch durch die konsequente Anwendung des Erbschaftsteuergesetzes auf Familienstiftungen beseitigt werden.

**A**uch Familienstiftungen, die hier für alle steuerpflichtigen Stiftungen stehen, entlasten öffentliche Hände, da sie häufig Ausbildung fördern und Bedürftige innerhalb von Familien unterstützen, die sonst öffentliche Leistungen in Anspruch nehmen würden. Viele Familienstiftungen verfolgen zusätzlich gemeinnützige Zwecke. Vor 1974 stellte die Familienstiftung aus steuerlicher Sicht eine systemwidrige Begünstigung dar, weil es für Vermögen von Familienstiftungen bis dahin keine Erbschaftsteuer gab.

Die Einführung der Erbersatzsteuer im Jahre 1974, deren Verfassungsmäßigkeit 1983 bestätigt wurde (BVerfG vom 08.03.1983 – 2 BvL 27/81, BVerfGE 63 S. 312 = DB 1983 S. 1024), hat der Gesetzgeber begründet mit der Abschaffung der bis dahin herrschenden steuerlichen Ungerechtigkeit.

Die mit der Erbersatzsteuer geplante Heilung dieser Ungerechtigkeit ist insofern gescheitert, als es heute eine Benachteiligung in die andere Richtung gibt. Nun sind die Familienstiftungen gegenüber natürlichen und sonstigen Erben erheblich benachteiligt (vgl. auch *von Löwe*, Gedanken zu einer gerechteren Erbersatzsteuer, Protokoll Familienstiftungen, Stiftungstag, Bundesverband Deutscher Stiftungen, Dresden 2006).

Die Ursache für die andere Art der Diskriminierung ist bereits in der Konstruktion der Erbersatzsteuer begründet. Es ist dem Gesetzgeber nicht gelungen, die damals geltende Erbschaftsteuer auf einen fiktiven Erbvorgang bei Familienstiftungen konsequent anzuwenden. Die Entwicklung der Erbschaftsteuer selbst sowie die Entwicklung der äußeren Umstände haben die Ungleichheit zulasten der Familienstiftungen seither weiter verstärkt. Die Ungleichheit besteht in mehrfacher Hinsicht:

1. im Prinzip der Besteuerung,
2. im Zeitraum zwischen zwei Erbfällen,
3. in der Anzahl der Erben,
4. in der Schenkungssteuer.

## 1. Worin bestehen die unterschiedlichen Prinzipien?

Bei der Erbschaftsteuer steht der Erbe im Mittelpunkt. Die Steuer richtet sich auf den Zufluss an den jeweiligen Erben,

auf die Dynamik des Eigentumsübergangs auf den Empfänger (§ 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG). Jeder Erbe ist ein Steuersubjekt, hat seinen Freibetrag und je nach Verwandtschaftsgrad und Höhe des Zuflusses seine persönliche Steuerbelastung.

Bei der Erbersatzsteuer steht das Stiftungsvermögen als Ganzes im Mittelpunkt. Als fiktive Erben bestimmt das Gesetz zwei Personen, auf die sich aber die Steuer nicht richtet. Die Gewährung des doppelten Freibetrags und die Berechnung der Steuer für die Hälfte des steuerpflichtigen Gesamtvermögens nach Steuerklasse I (§ 15 Abs. 2 Satz 3 ErbStG) stellen zwar indirekt einen Bezug zu den beiden fiktiven Erben dar. Aber als Bemessungsgrundlage gilt stets das gesamte Stiftungsvermögen. Dieses statische Prinzip ist ein Fremdkörper im Erbschaftsteuergesetz, das auf Zufluss an die Erben ausgerichtet ist.

Die derzeitige gesetzliche Regelung mit der Anwendung von zwei widersprüchlichen Prinzipien und die ungleiche Behandlung von Destinatären und Erben ist unnötig, durch nichts zu rechtfertigen und widerspricht nicht nur dem Gleichheitsgrundsatz, sondern auch der Intention des Gesetzgebers.

## 2. Nur für den Zeitraum zwischen den Erbfällen ist Ersatz erforderlich

Ersatz wird nur gebraucht, wo das Original nicht anwendbar ist. Allein die unterschiedlichen Zeiträume zwischen den natürlichen Erbfällen kann ein Gesetz nicht getreu abbilden. Da in einer Familienstiftung der Erbfall nur simuliert wird, muss man sich für eine durchschnittliche, realitätsnahe Zeitspanne entscheiden, die der Gesetzgeber 1974 mit 30 Jahren bemessen hat (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG).

Wenn entsprechend der Absicht des Gesetzgebers möglichst eine Gleichbehandlung zwischen Erben und Familienstiftungen erfolgen soll, gilt grundsätzlich, dass der Zeitraum im Gesetz den längerfristigen Durchschnitt der tatsächlichen Erbfälle repräsentieren muss.

32 Jahre nach Inkrafttreten des Erbersatzsteuergesetzes beim Treffen der Familienstiftungen am 10. Mai im Rahmen des Deutschen Stiftungstages 2006 in Dresden trägt *von Löwe*

vor, dass nach erheblichen demografischen Veränderungen 30 Jahre „nicht mehr die typische Zeitspanne einer Generationenfolge“ ist. Das durchschnittliche Alter von Eltern bei der Geburt ihrer Kinder gibt er mit 34 Jahren an. Außerdem nennt er als Anstieg der Lebenserwartung während der Lebenszeit der Eltern „ca. 2 Jahre pro 10-Jahres-Zeitraum“. Er fasst zusammen, dass ein durchschnittlicher Generationswechsel bereits 2006 bei 40 Jahren liegt.

Die Forschungen des Alterswissenschaftlers *Vaupel*, Gründer des Max-Planck-Instituts für demografische Forschung in Rostock, führen zu einer Steigerung der Lebenserwartungen von 2,5 Jahren in einer Dekade (Interview am 18.07.2007 mit *Teichmann*, Netzwerk Altersforschung, Universität Heidelberg). Nach den Einsichten von *Vaupel* hätten sich die Lebenserwartungen um mehr als 10 Jahre erhöht. Diese und auch andere Quellen der demografischen Forschung sprechen dafür, heute einem Zeitraum von mehr als 40 Jahren für einen Generationswechsel anzunehmen.

### 3. Zwei fiktive Erben sind unnötig und unbegründet

Die Familienstiftung kennt keine Erben. An deren Stelle treten Destinatäre, die wie Erben Nutznießer der Vermögenserträge sind. Anders als viele Erben können Destinatäre normalerweise nicht über das Vermögen verfügen, aber das ist für die Erbersatzsteuer unerheblich. Die Tatsache, dass die Erbersatzsteuer von einem fiktiven Erbfall ausgeht, ist kein Grund, bei dieser Ersatzmaßnahme nicht die gleichen Grundsätze und Maßstäbe anzusetzen wie bei tatsächlichen Erben.

Warum werden nur zwei fiktive Erben angesetzt, wenn es doch eine konkrete Anzahl von namentlich bekannten Destinatären gibt? Einer unveröffentlichten Umfrage des BVDS vom 31.12.2015 zufolge haben Familienstiftungen im Schnitt 31 Destinatäre.

Warum wird das Vermögen zum Steuerstichtag nicht rechnerisch auf die Anzahl der vorhandenen Destinatäre aufgeteilt? Ein Freibetrag je Destinatär und ein ihm zugeordneter Bruchteil des Vermögens führten unter Berücksichtigung der Progression zu einer mit natürlichen Erben vergleichbaren deutlich geringeren Steuerbelastung.

Jeder Erbe erhält für den ihm zugerechneten Erbanteil nur einen Freibetrag und er muss dieses ihm „zugefallene“ Vermögen nur einmal versteuern. Dieser Grundsatz kann auch für die Destinatäre der Familienstiftungen angewandt werden, auch wenn Destinatäre anders als Erben durchaus mehrere Steuerstichtage für dasselbe Vermögen erleben können.

### 4. Stückelung der Vermögensübertragung durch Schenkungsteuer (§ 7 ErbStG)

Es gibt noch eine weitere Diskriminierung der Familienstiftungen gegenüber den natürlichen Erben: die Schenkungsteuer. Wenn man fiktiv vererben kann, warum kann man dann nicht auch fiktiv schenken? Eine Anwendung der Schenkungsteuer wäre bei Familienstiftungen uneingeschränkt möglich.

Im Rahmen der Erbersatzsteuer muss und kann sichergestellt werden, dass das Stiftungsvermögen innerhalb des derzeit geltenden 30-Jahres-Zeitraums vollständig versteuert wird. Alle 10 Jahre würden Teile des Stiftungsvermögens „schenkungswise übertragen“. Die mehrfache Stückelung des Stiftungsvermögens führte zu einer deutlich günstigeren

Progression und auch die höhere Anzahl von Freibeträgen reduziert die Steuerlast für Familienstiftungen auf das Maß, das für Erben gilt.

Ein Zahlenbeispiel mag das veranschaulichen: Es wird ein betriebliches Vermögen von 150 Mio. € unter Nutzung von Optionsverschönerung, Freibeträgen und Pauschalen für unschädliches Verwaltungsvermögen innerhalb von 30 Jahren im Abstand von je 10 Jahren auf zwei Erben im Rahmen einer Schenkung übertragen. Beiden Erben fließt alle 10 Jahre voll verschontes Betriebsvermögen von je 25 Mio. € zu. Das erfolgt steuerfrei. Nach der heutigen Regelung muss eine Familienstiftung dafür mehr als 12 Mio. € Erbersatzsteuer zahlen. Sie kann die Vorteile der Schenkungsteuer nicht nutzen.

Die Schenkungsteuer bietet seit der Erbschaftsteuerreform 2016 eine weitere Gestaltung der steuersparenden Vermögensübertragung, die Familienstiftungen verwehrt ist. Zur Nutzung der Freigrenze für begünstigtes betriebliches Vermögen von 26 Mio. € kann im Rahmen von Schenkungen Vermögen so gestückelt werden, dass keine Erbschaft- bzw. Schenkungsteuern anfallen. Neben der Übertragung auf Erben können gleichzeitig Übertragungen auf eine oder mehrere zu gründende Familienstiftungen erfolgen, deren Destinatäre dieselben Erben sind. Sie sind dann zwar nicht mehr Eigentümer dieser Vermögensteile, aber Nutznießer ihrer Erträge. Unter Nutzung von Freigrenzen erfolgt die Stückelung so, dass keine Erbschaftsteuer anfällt. Dieser Vorgang kann steuerfrei alle 10 Jahre wiederholt werden, wobei neben den Erben neue und auch die bestehenden Familienstiftungen begünstigt werden können (vgl. Schauer/Uhl-Ludäscher, *Stiftung & Sponsoring* 5/2016 S. 26 f.). Diese Gestaltung bleibt Familienstiftungen im Rahmen fiktiver Vermögensübertragungen bei der Erbersatzsteuer verwehrt. Die Benachteiligung kann je nach Höhe des zu übertragenden Vermögens ein Mehrfaches der im obigen Rechenbeispiel genannten 12 Mio. € betragen.

### Fazit: Eine Reform der Erbersatzsteuer ist unausweichlich

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass ein sehr großes Maß an Ungleichbehandlung zugunsten von Erben und zulasten von Familienstiftungen besteht. Dafür gibt es keine sachliche Begründung und es widerspricht dem Anliegen des Gesetzgebers.

Die vereinfachenden Prämissen in der derzeitigen Ausgestaltung der Erbersatzsteuer sind unnötigerweise weit von der Realität entfernt, manche von Anfang an, andere durch die Entwicklung von inzwischen mehr als 40 Jahren seit Verkündung des Gesetzes. Die Auswirkungen auf die Besteuerung sind gravierend. Die konsequente Anwendung des Erbschaftsteuergesetzes auf Familienstiftungen ist uneingeschränkt möglich und geboten.



**Dr. rer. oec. Günter Isfort**, Vorstand der Schüchtermann-Schiller'schen Familienstiftung zu Dortmund  
Kontakt: autor@der-betrieb.de

METATAGS: zeitschrift\_DB; ressort\_SR; doctype\_sp; SiriusID\_1242191; RawID\_0;