

# Steuerbefreiung im Nachhinein

Wie Stiftungsdotationen durch § 29 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG erbschaftsteuerlich motiviert werden

von Christoph Mecking (Berlin)

**Was von Todes wegen erworben wird, unterliegt grundsätzlich der Erbschaftsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes – ErbStG). Wird allerdings eine steuerbegünstigte Organisation als Erbin eingesetzt oder erhält sie ein Vermächtnis, bleibt dieser Erwerb steuerfrei (§ 13 Abs. 1 Nr. 16b ErbStG). Mitunter wird eine Stiftung jedoch Mitglied einer Erbengemeinschaft, oder hat Vermächtnisse an Privatpersonen zu erfüllen. Wenn die anderen Personen philanthropisch interessiert sind, kann es sich lohnen, auf eine besondere Vorschrift hinzuweisen, durch die eine Weitergabe des nachgelassenen Vermögens nachträglich von der Steuer befreit wird, den § 29 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG.**

Als diese Bestimmung durch das Kultur- und Stiftungsförderungsgesetz vom 13.12.1990 eingeführt wurde, wollte der Gesetzgeber Erwerber ermutigen, die von Todes wegen erhaltene steuerpflichtige Zuwendung an bestimmte gemeinnützige Einrichtungen weiterzuleiten, indem er sie von der Erbschaftsteuerbelastung rückwirkend freistellte. Anders als ein Zwischenerwerber, der den Erwerb nach der letztwilligen Verfügung des Erblassers ohnehin einem gemeinnützigen Zweck zuzuführen hat und wo nach den §§ 10 Abs. 1 und 13 Abs. 1 die Steuerfreiheit gegeben ist, handelt der Erbe hier aus eigenem Entschluss. Die Steuer, die auf den eigenen Erwerb entfällt, wird in dem Umfang zurückgezahlt, wie sie sich auf den inzwischen weitergeleiteten Erwerb bezieht. Auch die teilweise Weitergabe ist damit möglich. Für den Zeitraum zwischen Anfall und Weitergabe wird der Erwerber wie ein Nießbraucher behandelt (§ 29 Abs. 2 ErbStG).

## 24 Monate Handlungsfrist

Der Entschluss zur Zuwendung der „Vermögensgegenstände“ muss innerhalb von 24 Monaten nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer umgesetzt werden. Dabei hat sich heute mit Blick auf Sinn und Zweck der Regelung die Meinung durchgesetzt, dass auch die Übertragung von Vermögen ausreicht, das an die Stelle der ursprünglich erhaltenen Vermögensgegenstände getreten ist, also die sog. Surrogate. Zwischenzeitliche Vermögensumschichtungen sind also zulässig. Welcher Art diese „Gegenstände“ sind und wie sie zukünftig von der Stiftung verwendet werden, ist nicht relevant; allerdings dürfen sie nicht dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gewidmet sein.

Problematisch sind dabei Fälle, in denen der Erbe oder Vermächtnisnehmer ohne eigenes Verschulden die Frist nicht einhalten kann. Denkbar sind hier etwa ein verspäteter Anfall beim Ersatzerben nach Ausschlagung des zunächst berufenen Erben, die durch Rechtsstreitigkeiten

verzögerte Ausstellung des Erbscheins oder eine säumige Auszahlung des Vermächtnisanspruchs. In solchen Fällen erst später entstehender uneingeschränkter Verfügungsmacht über die Vermögenswerte wird vertreten, dass das Finanzamt zur Verlängerung der Frist berechtigt ist. Eine wirksame Verpflichtung zur Übertragung (etwa durch notariell beurkundetes Schenkungsversprechen) sollte jedenfalls reichen und ist daher zu empfehlen.

Verstirbt der berechtigte Erwerber vor Ablauf der zwei Jahre, ist anerkannt, dass auch die Weitergabe des Erbes durch letztwillige Verfügung die Steuerpflicht aus dem ersten Vermögensübergang zum Erlöschen bringt. Daneben soll auch der sog. Erbeserbe berechtigt sein, durch Weiterleitung innerhalb der rückwärts berechneten Frist der Zuwendung die Erbschaftsteuer des Ersterwerbers und seine eigene Steuer zum Erlöschen zu bringen.

## Privilegien

Endbegünstigt kann – neben bestimmten Gebietskörperschaften des öffentlichen Rechts – nur eine steuerbegünstigte inländische Stiftung sein, auch eine Verbrauchsstiftung. Diese muss nicht neu errichtet werden; es reicht die Zuwendung an eine bestehende Stiftung – in deren Grundstockvermögen, das freie Vermögen oder in die Mittel. Einbezogen sind alle gemeinnützigen, mildtätigen und kirchlichen Zwecke mit Ausnahme der in § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 23 AO genannten Tier- und Pflanzenzucht, Kleingärtnerei, Brauchtum, Soldatenbetreuung, Amateurfunk, Modellflug und Hundesport (§ 29 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 AO). Die Stiftung ist also gegenüber dem Verein und der gGmbH durch diese Vorschrift privilegiert worden. Sollen solche Körperschaften begünstigt werden, kommt aber die Errichtung einer nichtrechtsfähigen Stiftung zu ihren Gunsten in Betracht, da diese ebenfalls eine Körperschaft i.S.d. § 51 Satz 2 AO i. V. m. § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG ist (OFD München v. 7.3.2003, ZEV 2003, S. 239). Auf diesem Wege ist eine Steuerbefreiung auch bei Zuwendungen zugunsten von Verein und gGmbH ohne großen bürokratischen Aufwand erreichbar.

## Ausschluss bei Stifterunterhalt

Angesichts der beschriebenen Vergünstigungen soll verhindert werden, dass der Erwerber das an die Stiftung weitergereichte Vermögen mittelbar doch für eigene Zwecke einsetzen kann. Wegen dieses Verbots der Doppelbegünstigung wird die Weitergabe an solche Stiftungen nicht befreit, die Leistungen an den Erwerber oder seine nächsten Angehörigen „zu erbringen hat“, also z. B. Unterhaltsleistungen, Aufwendungen zur Grabpflege oder zur Ehrung des Andenkens. Diese Regelung ist wenig überzeugend,

weil ein Stifter Steuervorteile geltend machen kann, auch wenn er die gem. § 58 Nr. 6 AO ausdrücklich als steuerunschädlich benannten Regelungen in die Satzung aufnimmt. Auch soll schon die Ermächtigung in der Satzung schädlich sein, obwohl die Hingabe letztlich freiwillig ist und von der Stiftung ausdrücklich beschlossen werden muss. Ansprüche, die der Stifter sich oder seinen Angehörigen vorbehalten hat (z. B. Nießbrauch), sind dagegen nicht erfasst; sie lassen in Höhe des Kapitalwerts aber auch die Steuer nicht erlöschen. Damit die Restriktion überhaupt greift, muss der Erwerber selbstverständlich auch Stifter der bedachten Stiftung oder jedenfalls dessen nächster Angehöriger sein.

### Wahlmöglichkeit und Steuervergleich


Der Erwerber muss sich auch entscheiden, ob er die Erbschaftsteuererstattung oder die Vorteile bei der Einkommensteuer (Sonderausgabenabzug nach § 10b EStG), Körperschaftsteuer (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG) oder Gewerbesteuer (§ 9 Nr. 5 GewStG) in Anspruch nehmen will. Das Wahlrecht ist in der Steuererklärung unwiderruflich auszuüben und entfaltet Bindungswirkung.

Spendet der Steuerpflichtige, kann er dafür den Sonderausgabenabzug und den zusätzlichen Vermögenshöchstbetrag geltend machen und auch in weitere Veranlagungszeiträume vortragen (§ 10b Abs. 1, 1a EStG). Um herauszufinden, welche Variante finanziell günstiger ist, muss die gesamte, durch eine Zuwendung entstehende Steuerentlastung verglichen werden, also die Differenz zwischen der Erbschaftsteuerbelastung ohne Stiftung und mit Stiftung und die Einkommensteuerbelastung mit und ohne Stiftung. Beim einkommensteuerlichen Sonderausgabenabzug kommt es im Wesentlichen auf die Höhe des Gesamtbetrags der Einkünfte, also den individuellen Steuersatz an und darauf, ob die Möglichkeiten bereits durch weitere Spenden ausgeschöpft sind. Bei der Erbschaftsteuer entscheidet das Näheverhältnis zwischen Erblasser und Begünstigten und die Höhe des Erwerbs über die Steuer.

Denkbar sind insofern auch Kombinationsmöglichkeiten, etwa die Weitergabe der Vermögenswerte, die die

Freibeträge nach § 16 ErbStG überschreiten, und Spenden bis zur Höhe der Abzugsgrenzen.

### Kurz & knapp

Steuerpflichtigen Erwerbenden von Todes wegen bietet § 29 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG die Möglichkeit einer steuerfreien Weitergabe geerbten Vermögens an steuerbegünstigte Stiftungen. Damit ist für Nonprofits eine Fundraising-Chance verbunden, denn es kommt nicht selten vor, dass Begünstigte aus moralischen oder ideellen Gründen oder weil sie schlicht darauf nicht angewiesen sind, den Nachlass für gemeinnützige Zwecke weitergeben wollen. In diesem Zusammenhang bestehen einige Optimierungsmöglichkeiten, die dem Erwerber nicht vorenthalten werden sollten und zu denen im Einzelfall fachlicher Rat, etwa der Experten von LEGATUR, in Anspruch genommen werden sollte. 

### Zum Thema

Mecking, Christoph: Gemeinwohlorientierte Vermögenszuwendungen, in: Münchener Vertragshandbuch, Bd. 6: Bürgerliches Recht II, 8. Aufl. 2020 (ISBN 978-3-406-70496-3) [im Erscheinen]

### in Stiftung&Sponsoring

Beder, Bernd: Nachlassabwicklung. Die Organisation als Erbin (Legatur 6), S&S 6/2017, S. 42–43, [www.susdigital.de/SuS.06.2017.042](http://www.susdigital.de/SuS.06.2017.042)

Beder, Bernd / Mecking, Christoph: Nonprofits in der Erbgemeinschaft. Herausforderungen in der Nachlassabwicklung (Legatur 12), S&S 6/2018, S. 32–33, [www.susdigital.de/SuS.06.2018.034](http://www.susdigital.de/SuS.06.2018.034)

Kreuzer, Thomas: Erbschaftsfundraising. Zwischen Empathie und Professionalität (Legatur 2), S&S 2/2017, S. 48–49, [www.susdigital.de/SuS.02.2017.048](http://www.susdigital.de/SuS.02.2017.048)



Rechtsanwalt **Dr. Christoph Mecking** ist geschäftsführender Gesellschafter des Instituts für Stiftungsberatung und Herausgeber von Stiftung&Sponsoring sowie Geschäftsführer von LEGATUR, einer Gesellschaft zur Unterstützung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Organisationen im Bereich des Erbschaftsfundraisings und der Nachlassabwicklung. [c.mecking@legatur.de](mailto:c.mecking@legatur.de) | [www.legatur.de](http://www.legatur.de)



Montag, 17. Februar 2020  
**PRAXIS-WORKSHOPS**  
10.00 – 16.30 Uhr  
ganztagig zu speziellen Fundraisingthemen

**ABENDPROGRAMM**  
ab 19.00 Uhr Get-Together und Bühnenprogramm

Dienstag, 18. Februar 2020  
**FUNDRAISINGTAG**  
9.00 – 17.00 Uhr  
Fachtagung im Gemeinde- und Tagungszentrum Hauptkirche St. Michaelis

[www.fundraising-nord.de](http://www.fundraising-nord.de)

**15.** norddeutscher **FUNDRAISINGtag**  
17. + 18. Februar 2020  
in Hamburg

Veranstalter:  
AGENTUR k o | s o  