
Datum: 25.05.2016
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 291/16
ECLI: ECLI:DE:FGK:2016:0525.7K291.16.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, II R 26/16

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

- Tatbestand** 1
- Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG (Ersatzerbschaftsteuer) vorliegen. 2
- Die Klägerin (Stadt K) ist Trägerin der nichtrechtsfähigen Stiftung T (Stiftung T). Die Errichtung der Stiftung T beruht auf einem Testament des ... verstorbenen ... T. In dem Testament aus 1858 vermachte Herr T der Klägerin (Stadt K) das Grundvermögen G zum Zwecke einer zu verwaltenden besonderen Stiftung. Die Erträge der Stiftung T sollten (nach Abzug der Verwaltungskosten) für Stipendien für die Erziehung und Ausbildung von jeweils drei Kindern aus der Nachkommenschaft der fünf Kinder des Erblassers T verwendet werden. Falls diese Nachkommen aussterben, sollten die Erträge der Stiftung T den Bürgerkindern der Stadt K zu Gute kommen. 3
- Das Testament vom ...1858 enthält im Einzelnen u.a. folgende Bestimmungen: 4
- "Das in den Bürgermeistereien ... im Landkreis K gelegene Grundstück "G" mit Ausschluss... 5*
schenke und vermache ich der Armenverwaltung der Stadt K zum Zwecke einer in
nachfolgender Art zu verwaltenden besonderen Stiftung:

1. ...	
2. Sobald (das Grundstück an die Stiftungsverwaltung gelangt ist) ..., so wird die Verwaltung das Grundstück durch Zeitverpachtung nutzbar machen und dasselbe so lange in ihrer Hand erhalten, als es ohne unverhältnismäßigen Nachteil für den Ertrag der Stiftung geschehen kann. Bei erfolgter Veräußerung des Ganzen oder eines Teiles bestimme ich die möglichst baldige Wiederanlage des Erlöses in neuen Grundbesitz.	7
3. Der Jahresertrag, nach Abzug der Verwaltungskosten, teilt sich in ... gleiche Teile und ist jeder derselben in halbjährlichen Raten zahlbar zu einem Stipendium für die Erziehung eines katholischen Kindes aus der Nachkommenschaft meiner ... Kinder ... und nach deren Aussterben für ein Bürgerkind der Stadt K. ... bestimmt.	8
4. Die Auswahl dieser Stipendiaten erfolgt in der Plenarversammlung der besagten Armenverwaltung	9
5. Unter den Familienberechtigten gibt die nähere Verwandtschaft den Vorzug, bei gleicher Verwandtschaftsnähe die Bedürftigkeit und wenn diese nicht vorhanden, die Reihenfolge des Genusses unter den verschiedenen Stämmen. ...	10
6. Für den Antritt des Genusses ist ein Alter von zehn Jahren erforderlich und dauert derselbe bis zum vollendeten fünfundzwanzigsten Lebensjahr. ...	11
7. - 10. ...	12
11. Alle bis zum völligen Aussterben der in § 3 bezeichneten Deszendenz zeitweilig vakanten und nicht mehr zur Verleihung gelangenden Stipendienbeträge wachsen dem Stockfonds der Stiftung zu, ...	13
12. Nach erfolgtem Aussterben der mehrgenannten Deszendenz, welches durch dreimaligen, von drei zu drei Monaten wiederholenden Aufruf in den gelesensten Zeitungen der Städte K und W zu konstatieren ist, bleibt die Stiftung den Bürgerkindern der Stadt K in der Art gewidmet, dass von da ab vier Portionen, ... gebildet werden. ...	14
13. ...	15
14. Dass ich in so wesentlich verschiedener Lage diese kleine Zutat zu dem mit Recht so hoch gepriesenen wohltätigen Werke der letztgedachten frommen Stifterin zuerst für meine Kinder und deren Nachkommen in Anspruch nehmen muss, wird, da doch auch diese aus der Stadt K hervorgehen, die für alle ihre Wohltätigkeitszwecke konstituierte Verwaltung hoffentlich nicht abhalten, meine Absicht zur ihrigen zu machen und diese meine Stiftung zu akzeptieren. ...	16
15."	17
Unter dem 1. September 1869 stellte Herr T klar, dass nicht nur katholische Kinder, sondern auch jene, die einer anderen christlichen Konfession angehören, als Destinatäre in Betracht kommen. Die Klägerin (Stadt K) nahm die Stiftung an. Die Königliche Regierung erteilte im Jahre 1873 die dazu erforderliche Genehmigung. Das Stiftungsvermögen wurde fortan von der Klägerin getrennt von ihrem übrigen Vermögen entsprechend den Anordnungen des Stifters verwaltet. Im Jahr 1967 beschloss der Rat der Stadt K für die Stiftung T eine Satzung, wonach nur noch bedürftige Nachkommen des Stifters bis zur Höhe des Sozialhilfesatzes gefördert werden sollten. Die überschießenden Mittel sollten zur Unterstützung von Kindern	18

der Stadt K verwandt werden. Auf Grund dieser geänderten Satzung erkannte der Beklagte die Stiftung T als gemeinnütziges Zweckvermögen an. Seit 1967 verwaltete die Klägerin (Stadt K) die Stiftung entsprechend vorerwähnter Satzung. Eine Veröffentlichung der Satzung blieb aus.

Im Jahre 1979 beantragte ein Nachkomme des Stifters bei der Klägerin, ihm ein Stipendium aus den Stiftungserträgen zu gewähren. Dies lehnte die Klägerin unter Hinweis auf die fehlende Bedürftigkeit des Antragstellers ab. In dem sich anschließenden Verwaltungsrechtsstreit entschied das zuständige OVG im Jahr 1984, dass die Klägerin im Jahre ... als öffentlich-rechtliche unselbständige kommunale Stiftung entstanden und die Satzungsänderung im Jahre 1967 nichtig sei. Letztere enthalte eine unzulässige Änderung des Stiftungszweckes (Urteil des OVG Münster vom 23. März 1984 15 A 1620/81, DÖV1985, 983). Diese Entscheidung wurde mit dem Beschluss des Bundesverwaltungsgerichts vom 17.1.1985 (7 B 98.84) rechtskräftig. 19

Als Folge dieser Entscheidung verneinte der Beklagte nunmehr die Gemeinnützigkeit der Stiftung und vertrat im weiteren Verlauf die Ansicht, dass die Stiftung nach § 3 Abs. 1 KStG körperschaftsteuerpflichtig sei, da ihr Einkommen weder nach dem KStG noch nach dem EStG unmittelbar bei einem anderen Steuerpflichtigen zu versteuern sei. Die Klägerin bestritt die Körperschaftsteuerpflicht der Stiftung T und legte gegen die Körperschaftsteuerbescheide 1991 bis 1994 nach erfolglosem Einspruchsverfahren Klage ein. Die Klage blieb ebenfalls ohne Erfolg (Urteil des FG Köln vom 15.8.2000 13 K 7617/96, EFG 2001, 39). Der BFH bestätigte mit Urteil vom 29.1.2003 (I R 106/00, BFH/NV 2003, 868) die erstinstanzliche Entscheidung und bejahte wie das FG Köln die Körperschaftsteuerpflicht der Stiftung T gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG. Sie sei eine nichtrechtsfähige Stiftung, die unter Berücksichtigung der "Gesamtheit aller Umstände" als privatrechtlich einzuordnen sei. Der privatrechtliche Charakter der Stiftung T ergebe sich auch aus dem Stiftungszweck laut zugrunde liegender Stiftungsordnung. Danach seien primär die Nachkommen des Stifters T begünstigt. Auf Grund dieses Stiftungszwecks und unter Berücksichtigung der (unstreitigen) Tatsache, dass zum Zeitpunkt der Annahme der Stiftung 16 Enkel des Herrn T vorhanden gewesen seien, sei davon auszugehen, dass die Stiftung "in ausschließlich privatem Familieninteresse" gegründet worden sei und der "subsidiäre Verwendungszweck für die Bürgerkinder der Stadt K praktisch bedeutungslos" gewesen sei. 20

In einem weiteren Rechtsstreit im Verwaltungsrechtsweg war erneut die Vergabe eines Stipendiums streitig. Die Klägerin verweigerte die Vergabe eines Stipendiums an eine Nachfahrin des Stifters, weil sämtliche Stipendien derzeit in Anspruch genommen würden. Mit ihrer im Juni 1999 erhobenen Klage machte die Anspruchstellerin geltend, dass das Festhalten an der Aufteilung in nur drei Stifterportionen den Willen des Stifters verletze. Die Stipendiaten erhielten zwischenzeitlich Wohltaten im Übermaß, die das im Testament niedergelegte Kriterium "Bedürftigkeit" als widersinnig erscheinen ließen. Durch Urteil vom ...2002 hob das Verwaltungsgericht K (4 K ..) den an die Nachfahrin ergangenen Ablehnungsbescheid der Klägerin (Stadt) auf und verpflichtete sie, den Antrag auf Bewilligung von Stipendienleistungen aus der Stiftung T unter Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichts neu zu bescheiden. Die Berufung der Klägerin (Stadt) vor dem OVG NRW hatte keinen Erfolg (Urteil v. ...2004 8 A ...). Das OVG ordnete die Rechtsbeziehungen zwischen der Stadt K und den potentiellen Genussberechtigten der Stiftung dem öffentlichen Recht zu. Dabei berief es sich im Wesentlichen auf das o.g. Urteil des OVG NRW vom 23.3.1984 (15 A 1620/81, DÖV1985, 983). 21

Im Anschluss an diese Entscheidung des OVG NRW beschloss der Rat der Stadt K nach Genehmigung der Bezirksregierung W vom 15.11.2006 am 24.4.2007 die Stiftungsverfassung vom 1.10.2006. Die Satzung wurde am 7.5.2014 noch einmal geändert.

In der Satzung heißt es - insoweit in beiden Fassungen übereinstimmend – u.a.: 23

” 24

§1 Name, Rechtsform, Sitz 25

... 26

(2) Die Stiftung T ist eine unselbständige Stiftung öffentlichen Rechts in der Form der kommunalen/örtlichen Stiftung mit Sitz in K. 27

(3) Die Stadt K ist Trägerin der Stiftung und verwaltet das Stiftungsvermögen als Sondervermögen treuhänderisch im Sinne des Stifters, des Stiftungsrechts sowie dieser Stiftungsverfassung. 28

§ 2 Stiftungszweck 29

(1) Zweck der Stiftung ist die Förderung der Erziehung von Nachkommen christlicher Konfession der Kinder des Stifters durch Gewährung von Ausbildungsstipendien, 30

(2) im Falle des Aussterbens der Nachkommenschaft ist die Förderung von Kindern, die in K ihren Erstwohnsitz haben, vorgesehen. 31

... 32

§ 5 Änderungen der Stiftungsverfassung, des Stiftungszwecks und Aufhebung der Stiftung 33

(1) .. 34

(2) Der Stiftungszweck i.S.v. § 2 dieser Verfassung kann analog § 87 Abs. 1 BGB i.V.m. § 41 Abs. 1 Sat. 2 Buchstabe n GO NW nur unter folgenden Voraussetzungen geändert werden: 35

Die Erfüllung des Stiftungszwecks ist entweder 1. unmöglich geworden oder 2. gefährdet das Gemeinwohl. 36

Wenn eine sinnvolle, am Stifterwillen ausgerichtete Änderung des Stiftungszwecks nicht möglich ist, muss die Stiftung aufgelöst werden. Hierfür sind ein Ratsbeschluss sowie die Genehmigung der Bezirksregierung W als Aufsichtsbehörde erforderlich. Bei Auflösung der Stiftung nach Satz 2 fällt das Vermögen einer oder mehreren vom Rat der Stadt zu bestimmenden gemeinnützigen Einrichtungen zu... 37

§ 7 Berechtigte Personen 38

(1) Berechtigte Personen sind Kinder christlicher Konfession beiderlei Geschlechts aus der Nachkommenschaft der Kinder des Stifters:“ 39

Die Klägerin reichte auf Anforderung des Beklagten – ohne Anerkennung einer Steuerpflicht - am 1.10.2014 für die Stiftung T eine Steuererklärung zur Ersatzerbschaftsteuer ein. Darin schätzte sie die Besteuerungsgrundlagen auf ... €. 40

Mit Erbschaftsteuerbescheid vom 7.8.2015 setzte der Beklagte Erbschaftsteuer für die Stiftung T in Höhe von ... € fest. Dabei ging er von den erklärten Besteuerungsgrundlagen aus und berücksichtigte einen doppelten Freibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG in Höhe von insgesamt 800.000 €. Der Bescheid erging an die „Stadt K als Trägerin der Stiftung T“ und wurde dem Bürgermeister als Vertreter der Stadt bekannt gegeben. Der Bescheid wurde unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 Abs. 1 AO erlassen. Er war vorläufig im Hinblick auf das Urteil des BVerfG vom 17.12.2014 (1 BvL 21/12).

Die Klägerin legte gegen den Steuerbescheid fristgerecht Einspruch ein und machte geltend, die Stiftung T sei eine sogenannte nichtrechtsfähige Stiftung, die aufgrund der fehlenden Rechtsfähigkeit nicht unter den Tatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG falle. Von der Gesetzesnorm des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG würden nur rechtsfähige Stiftungen erfasst. 42

Der Einspruch blieb erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 4.1.2016; der Vorbehalt der Nachprüfung und die Vorläufigkeit blieben bestehen). Der Beklagte sah die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG im Streitfall zum 1.1.2014 als erfüllt an. Bei der unselbständigen Stiftung T handele es sich um eine Familienstiftung im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG, da nach der Stiftungssatzung vorrangig die Abkömmlinge des Stifters anspruchsberechtigt seien. Dies entspreche auch der tatsächlichen Praxis der Stiftung. Nutznießer der Ausschüttungen seien bisher unstreitig ausschließlich Nachkommen der Stifter gewesen. Der Begriff der Familienstiftung im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG schließe auch unselbstständige (nichtrechtsfähige) Stiftungen ein. Der zivilrechtliche Begriff der Stiftung sei nicht auf die in den §§ 80 ff. BGB normierte rechtsfähige Stiftung beschränkt, sondern umfasse seit jeher auch die im BGB nicht explizit geregelte nichtrechtsfähige Stiftung. Das ErbStG verwende den Begriff der Familienstiftung explizit nur in den § 1 Abs. 1 Nr. 4 und § 15 ErbStG. Beide Vorschriften zeichneten sich dadurch aus, dass sie keine ausdrückliche Beschränkung auf rechtsfähige Stiftungen enthielten. Entsprechendes gelte für sämtliche Normen, die sich mit der Dotierung und der Auflösung von Stiftungen befassten. Die Gesetzesnormen des § 3 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 ErbStG, § 7 Abs. 1 Nr. 8 Satz 1 ErbStG und § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 ErbStG enthielten gleichfalls keine Beschränkung auf rechtsfähige Stiftungen. Nach § 29 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG seien auch (unstreitig) nicht rechtsfähige Stiftungen begünstigt (vgl. VfG. OFD Nürnberg vom 7.3.2003, IDW Praktikerhandbuch, Anlage 29.1 zu § 29 ErbStG, Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 29 Tz. 108). Der Gesetzgeber habe die Norm des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG eingeführt, weil er es als ungerechtfertigt angesehen habe, dass Privatvermögen durch Übertragung auf eine Familienstiftung der Erbschaftsteuer entzogen werden könne (vgl. BT-Drs. 7/1333 S. 3 und auch BVerfG Beschluss vom 8.3.1983 2 BvL 27/81, BStBl II 1983, 779). Vorliegend sei der Fall entsprechend gelagert, da die Trägerin eine juristische Person des öffentlichen Rechts sei, die keine Anteilsinhaber habe. Natürliche Personen, denen man das Vermögen (zumindest mittelbar) zurechnen könne, existierten nicht. Darüber hinaus könne auch der Umstand, dass Trägerin der Stiftung T die Stadt K sei, mithin der Stiftung ein gewisser öffentlich rechtlicher Charakter beizumessen sei, nicht zu einem anderen Ergebnis führen. 43

Mit der vorliegenden Klage macht die Klägerin weiterhin geltend, die Stiftung T unterliege als unselbständige Stiftung des öffentlichen Rechts nicht der Ersatzerbschaftsteuer gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG. Die ganz herrschende Auffassung gehe davon aus, dass die in § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG für „Stiftungen“ geregelte Ersatzerbschaftsteuer auf sogenannte „unselbständige Stiftungen“ keine Anwendung finde. Der Begriff „unselbständige Stiftung“ sei weder durch ein Gesetz noch durch die Rechtsprechung definiert. 44

Die "unselbständige Stiftung" (richtigerweise "Treuhandstiftung" benannt), sei rechtlich keine Stiftung, sondern sie sei ein wirtschaftliches (unselbständiges) Sondervermögen im Eigentum des Treuhänders, der schuldrechtlich gebunden sei. Unzutreffend sei, dass der zivilrechtliche Begriff der Stiftung seit jeher auch die im BGB nicht explizit geregelte nichtrechtsfähige Stiftung erfasse. Auch der Gesetzgeber gehe vielmehr davon aus, dass nur rechtsfähige Stiftungen als Besteuerungssubjekt i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG in Betracht kämen. Weder Wortlaut, noch Systematik, noch Sinn und Zweck noch die Entstehungsgeschichte des Gesetzes ergäben Anhaltspunkte dafür, dass die unselbständige Stiftung zum Kreis der in § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG genannten Steuersubjekte gehöre.

Durch verschiedene Bestimmungen im Erbschaftsteuergesetz werde deutlich, dass das Erbschaftsteuergesetz unter Stiftung ausschließlich die rechtsfähige Stiftung (im Sinn von §§ 80 ff. BGB) verstehe. Zum Beispiel stelle § 7 Abs. 1 Ziff. 8 ErbStG klar, dass das Erbschaftsteuergesetz unter Stiftung (ausschließlich) ein Rechtsgebilde verstehe, auf welches Vermögen "aufgrund eines Stiftungsgeschäfts" übergehe. Insoweit knüpfe das ErbStG an zivilrechtliche Vorgänge an, konkret an die Regelungen in §§ 80 ff. BGB. Es gebe nicht den geringsten Anhaltspunkt dafür, dass der Gesetzgeber mit § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG auch ausdrücklich nicht erwähnte (andere) Formen der „Wohltätigkeit im weitesten Sinne“ habe erfassen wollen; z. B. eine Stiftungs-GmbH oder eine Stiftungs-AG. Noch viel weniger könne der Gesetzgeber daher unter dem Begriff "Stiftung" Rechtskonstrukte gemeint haben, die nicht einmal Rechtsfähigkeit besäßen, sondern ein rechtliches Gebilde sui generis darstellten.

46

Auch aus anderen steuerlichen, insbesondere erbschaftsteuerlichen, Bestimmungen werde sichtbar, dass § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG ausschließlich rechtsfähige Stiftungen, in keinem Fall aber eine unselbständige Stiftung wie die Stiftung T betreffe. Ausschließlich die rechtsfähige Stiftung entstehe durch ein „Stiftungsgeschäft“, und dieser Begriff werde in § 7 Abs. 1 Ziff. 8 ErbStG übernommen, wo die steuerlichen Folgen der Errichtung einer Stiftung unter Lebenden geregelt würden. Es entspreche einhelliger herrschender Auffassung, dass in § 7 Abs. 1 Nr. 8 Satz 1 ErbStG nur rechtsfähige Stiftungen erfasst seien (vgl. BFH-Urteile vom 9.12.2009 II R 22/08, BStBl II 2010, 363, und vom 13.04.2011 II R 45/09 BStBl II 2011, 732). Hinzuweisen sei insoweit auch auf das Urteil des FG Münster vom 13.02.2014 (3 K 210/12 Erb, EFG 2014, 946 f.). Danach unterlägen gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 3, § 8 ErbStG Zuwendungen an eine Person, die mit der Verpflichtung verbunden seien, das zugewendete Vermögen für bestimmte fremde Zwecke zu verwenden, als Zweckzuwendungen der Erbschaftsteuer.

47

Auch bei § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 ErbStG sei unbestritten, dass ausschließlich rechtsfähige Stiftungen erfasst seien (vgl. Gebel in Troll/Jülicher/Gebel, ErbStG § 7 Rn. 337). Nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 lit. c) ErbStG entstehe im Fall des § 3 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 ErbStG die Erbschaftsteuer (erst) mit dem Zeitpunkt der Anerkennung der Rechtsfähigkeit. Auch hier werde sichtbar, dass der Gesetzgeber im Zusammenhang mit dem ErbStG das Wort "Stiftung" ausschließlich auf Stiftungen im Sinne der §§ 80 ff. BGB beziehe. Nur für diese gebe es die "Anerkennung der Rechtsfähigkeit".

48

Dieses Ergebnis werde auch durch den Wortlaut von § 3 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 ErbStG unterstrichen. Dort sei von der "vom Erblasser angeordneten Stiftung" die Rede. Dem Begriff "Anordnung" wohne die Einseitigkeit (des Rechtsgeschäfts) inne. Ein einseitiges Rechtsgeschäft sei aber ausschließlich in Bezug auf die rechtsfähige Stiftung denkbar (vgl. §§ 80 ff. BGB), während die unselbständige Stiftung sich auf ein zweiseitiges Rechtsgeschäft beziehe. Unbestritten gelte dies auch, soweit eine unselbständige Stiftung etwa aufgrund

49

eines Testaments entstehen soll.

Dort, wo das Gesetz rechtsfähige und nichtrechtsfähige Vermögensmassen erfasse, werde dies zum Ausdruck gebracht. Laut § 13 Abs. 1 Nr. 16 lit. b) ErbStG komme es zu Steuerbefreiungen für Zuwendungen u.a. an "inländische Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen", die nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich (...) Zwecken dienen". Es sei anerkannt, dass sich diese Befreiung auch auf gemeinnützige unselbständige Stiftungen beziehe. Durch die Verwendung des Begriffs "Vermögensmasse" ohne ausdrückliches Erfordernis der Rechtsfähigkeit habe der Gesetzgeber klargestellt, dass es hier auf die Rechtsfähigkeit der Vermögensmasse nicht ankommen soll. Gleiches wäre auch in § 1 Abs. 1 Ziff. 4 ErbStG möglich gewesen, wenn es denn gewollt gewesen wäre. 50

Schließlich sei durch die Entstehungsgeschichte von § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG belegt, dass sich die in dieser Bestimmung geregelte Ersatzerbschaftsteuer ausschließlich auf (rechtsfähige) Stiftungen und in keinem Fall auf unselbständige Stiftungen beziehe. Aus den Protokollen zum Gesetzgebungsverfahren der jetzigen Fassung des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG lasse sich ablesen, dass der Gesetzgeber ausschließlich die Besteuerung juristischer Personen gewollt habe. An keiner einzigen Stelle der Debatte sei ersichtlich, dass in den Geltungsbereich von § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG auch unselbständige Stiftungen (oder ähnliche unselbständige Vermögensmassen) einzubeziehen seien. Dies werde auch durch den zu diesem Zeitpunkt den Bundestagsabgeordneten vorliegenden Bericht des Finanzausschusses bestätigt (Bundestagsdrucksache 7/1333, S. 3). Der Gesetzgeber habe nur die rechtsfähigen Stiftungen gemeint, weil ganz ausdrücklich davon gesprochen werde, „über das Stiftungsgeschäft hinaus Stiftungen künftig zu besteuern“. Ein Stiftungsgeschäft gebe es aber nur bei der rechtsfähigen Stiftung. 51

Berücksichtige man, dass die Unterscheidung zwischen der (rechtsfähigen) Stiftung und nicht selbständigen Stiftungen den gesetzlichen Bestimmungen seit Jahren zugrunde gelegen habe, komme es insbesondere auch nicht in Betracht, das "Regel-Ausnahme Verhältnis" umzukehren, etwa in dem Sinn, dass der Gesetzgeber die "unselbständige Stiftung" explizit von der in § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG geregelten Ersatzerbschaftsteuer hätte ausnehmen müssen. Vielmehr habe der Gesetzgeber seinerzeit ein völlig neues Rechtskonstrukt eingeführt und dies belastend für wenige, genau definierte aufgeführte Rechtsträger. 52

Auch der Zweck der in § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG getroffenen Regelung lasse eine Ausdehnung dieser Bestimmung auf eine unselbständige Stiftung nicht zu. Der Sinn der Regelung in § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG bestehe darin, das in Familienstiftungen unwiderruflich gebundene Vermögen einmal pro Generationswechsel der Erbschaftsteuer zu unterwerfen. Steuerschuldner sei dabei die Stiftung (vgl. § 20 Abs. 1 ErbStG). Dieser Normzweck komme für die unselbständige Stiftung nicht in Betracht. Denn der (lediglich) treuhänderisch tätige Stiftungsträger sei alleiniger rechtlicher Eigentümer des Vermögens. Er könne demgemäß nicht als Steuerpflichtiger gewollt sein. Die Vermögensmasse selbst sei mangels Rechtspersönlichkeit einer Erbschaftsbesteuerung (und demgemäß auch einer Ersatzerbschaftsteuer) nicht unterworfen. Die vom Gesetzgeber bei Einführung der Ersatzerbschaftsteuer ins Visier genommene Möglichkeit, Vermögen über beliebig viele Generationen erbschaftsteuerfrei weiterzugeben, bestehe nur dann, wenn es sich um einen selbständigen Rechtsträger handle, auf dessen Vermögen und Erträge die Beteiligten (die Begünstigten) keinen oder zumindest keinen unmittelbaren Zugriff hätten und die ihnen auch nicht als Erwerb zugerechnet werden könnten. Bei unselbständigen Stiftungen lägen im 53

Hinblick auf die treuhänderischen Bindungen des rechtlichen Vermögensinhabers gänzlich andere Verhältnisse vor; solche Stiftungen würden gegebenenfalls unter dem Gesichtspunkt der Zweckzuwendung i.S.v. § 8 ErbStG der Erbschaftsbesteuerung zugeführt (vgl. auch Jülicher in Troll/Jülicher/Gebel ErbStG, § 1 Rn. 11).

Hilfsweise werde darauf hingewiesen, dass die Stiftung T öffentlich-rechtlicher Natur sei. 54
Danach wäre die Anwendung von § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG, wenn sie für eine unselbständige Stiftung grundsätzlich in Betracht käme, jedenfalls wegen des öffentlich-rechtlichen Charakters der Stiftung ausgeschlossen. Denn es gebe weder in der Rechtsprechung noch in der Literatur eine Quelle, wonach unselbständige Stiftungen des öffentlichen Rechts zum Geltungsbereich des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG gehörten. Das anderslautende BFH-Urteil vom 29.1.2003 (I R 106/00, BFHE 201, 287) entspreche insoweit nicht der Entscheidung des Gemeinsamen Senates der obersten Bundesgerichte vom 10.4.1986 (GmS OBG/85, BVerwGE 74, 368). Danach sei der Zweck der Stiftung für die Abgrenzung der beiden Rechtskreise irrelevant. Im Übrigen sei auch der subsidiäre Zweck der Stiftung zu berücksichtigen, wonach auch in K ansässige Kinder zu berücksichtigen seien. Der öffentlich-rechtliche Charakter der Stiftung ergebe sich auch daraus, dass die Klägerin seinerzeit – zutreffend – von einer öffentlich-rechtlichen Aufgabe ausgegangen sei und sich daher die Einrichtung der Stiftung durch die übergeordnete Behörde habe genehmigen lassen.

Die (drohende) Steuerfestsetzung stehe im Übrigen nicht in Einklang mit den Grund-sätzen 55
des Übermaßverbotes. Der angefochtene Bescheid sei jedenfalls auch wegen dieses Rechtsverstoßes rechtswidrig. Zwar seien die Besteuerungsgrundlagen in Höhe von ... € in diesem Verfahren unstreitig. Sie entsprechen der dahingehenden Vereinbarung der Beteiligten für einen Wertansatz im Rahmen der Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Hinsichtlich des Grundbesitzes sei gemäß § 12 Abs. 3 ErbStG allerdings noch ein Feststellungsverfahren nach dem Bewertungsgesetz durchzuführen. Es sei daher nicht auszuschließen, dass der Wert des Immobilienvermögens, der für die Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung einvernehmlich mit ... € geschätzt worden sei, letztlich deutlich höher ausfalle. Hierdurch würde die bisher festgesetzte Steuer von ca. ... € ggf. erheblich überschritten. Hieraus ergebe sich eine Übermaßbesteuerung. Ggf. werde der gesamte jährliche Überschuss von ... € "auf Ewigkeit" für die Erbersatzsteuer verbraucht, weil mangels ausreichender Liquidität das Verfahren nach § 24 ErbStG zur Anwendung kommen müsse. Dieses Szenario würde sich im 30-Jahres-Rhythmus wiederholen. Das Problem der Übermaßbesteuerung resultiere insbesondere aus der Anwendung der Bewertungsregelungen der §§ 192 ff. BewG. Wenn Erbersatzsteuer geschuldet wäre, würde angesichts der besonderen Verhältnisse des Gebiets "G" einerseits sowie ungewöhnlich niedriger Erträge aus den Erbbaurechten andererseits - eine Ermittlung des Verkehrswerts in der Weise erfolgen müssen, mindestens aber können, dass der im Stadtgebiet K für bebaute unbelastete Grundstücke typische Kaufpreis ermittelt werde. Insoweit ließen sich mühelos die Vervielfältiger feststellen, die in Bezug auf die Jahresmiete Verwendung fänden.

Die Klägerin beantragt, 56

den Erbschaftsteuerbescheid vom 7.8.2015 und die hierzu ergangene 57
Einspruchsentscheidung vom 4.1.2016 aufzuheben,

im Unterliegensfall die Revision zuzulassen. 58

Der Beklagte beantragt, 59

die Klage abzuweisen, 60

im Unterliegensfall die Revision zuzulassen.	61
Zur Begründung verweist er im Wesentlichen auf seine Einspruchsentscheidung vom 4.1.2016. Ergänzend macht er geltend, der Zuordnung der Stiftung zum privaten Recht stehe nicht entgegen, dass Trägerin des Stiftungsvermögens die Klägerin (Stadt K) und damit eine öffentlich-rechtliche Körperschaft sei. Bei der Stiftung T handele es sich um eine Stiftung des Privatrechts. Lediglich die Verwaltung des Vermögens durch die Stadt K gebe der Stiftung einen gewissen öffentlich-rechtlichen Charakter. Die Stadt K trete jedoch lediglich als Verwalterin des als Sondervermögen im Rahmen eines Treuhandverhältnisses überlassenen Vermögens auf, wobei sich die Verwaltung streng nach den vom Erblasser im Testament formulierten Stiftungszweck richte, so dass der gewisse öffentlich-rechtliche Charakter keine Auswirkungen auf das rechtliche Ergebnis habe und somit nicht entscheidungsrelevant sei.	62
Entscheidungsgründe	63
Die Klage ist unbegründet.	64
Der Erbschaftsteuerbescheid vom 7.8.2015 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Der Beklagte ist im Streitfall zu Recht davon ausgegangen, dass in Bezug auf die Stiftung T die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG erfüllt sind.	65
Der Erbschaftsteuerbescheid wurde zutreffend der Klägerin, der Stadt K als Trägerin der "Stiftung T", bekannt gegeben.	66
Die Stiftung T ist eine Familienstiftung i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG.	67
Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG 1974 unterliegt das Vermögen einer Stiftung, sofern sie wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet ist (Familienstiftung), in Zeitabständen von 30 Jahren seit dem in § 9 Abs. 1 Nr. 4 des Gesetzes bestimmten Zeitpunkt der Erbschaftsteuer.	68
Diese im Zuge der Erbschaftsteuerreform 1974 durch Gesetz vom 17.4.1974 eingeführte Ersatzerbschaftsteuer soll verhindern, dass in Familienstiftungen gebundenes Vermögen auf Generationen der Erbschaftsteuer entzogen wird (BTDrucks 7/1333, S. 3). Zu diesem Zweck fingiert der Steuertatbestand in Abständen von je 30 Jahren einen Generationenwechsel, bei dem der Erblasser zwei Kinder hinterlässt. Dementsprechend gewährt das Gesetz ausgehend vom Vermögen der Stiftung (§ 10 Abs. 1 Satz 6 ErbStG) den doppelten Freibetrag für Kinder und wendet die Steuersätze der Steuerklasse I mit dem Vohundertsatz an, der für die Hälfte des steuerpflichtigen Vermögens gelten würde (§ 15 Abs. 2 Satz 3 ErbStG). Die Ersatzerbschaftsteuer ist verfassungsgemäß (BVerfG-Beschluss vom 8. 3. 1983 2 BvL 27/81, BVerfGE 63, 312; BFH-Urteile vom 18.11.2009 II R 46/07, BFH/NV 2010, 898; vom 10.12.1997 II R 25/94, BStBl II 1998, 114).	69
Die Fiktion erfasst zwar nicht alle Stiftungen, sondern nur Familienstiftungen, stellt diesen aber diejenigen Vereine zur Seite, deren Zweck wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien auf die Bindung von Vermögen gerichtet ist (vgl. BFH-Urteil vom 10.12.1997 II R 25/94, BStBl II 1998, 114).	70
1. Ob eine Stiftung als Familienstiftung anzusehen ist, ist anhand des vom Stifter verfolgten Zwecks der Stiftung zu beurteilen, wie er ihn objektiv erkennbar in der Satzung oder dem Testament zum Ausdruck gebracht hat. Die Bezeichnung durch den Stifter sowie die	71

Einschätzung der Stiftungsaufsicht sind für die erbschaftsteuerrechtliche Beurteilung unerheblich (vgl. BFH-Urteil vom 18.11.2009 II R 46/07, BFH/NV 2010, 898).

Eine Stiftung ist im Interesse einer Familie errichtet, wenn sie den Vermögensinteressen einer Familie gewidmet ist. Zu den weit zu fassenden Vermögensinteressen gehören nicht nur Bezugs- und Anfallsrechte, sondern alle unmittelbaren oder mittelbaren, nicht notwendig in Geld bezifferbaren Vermögensvorteile, die die begünstigte Familie aus dem Stiftungsvermögen zieht (vgl. BFH-Urteile vom 18.11.2009 II R 46/07, BFH/NV 2010, 898; vom 10.12.1997 II R 25/94, BStBl II 1998, 114).

"Wesentlich" im Interesse einer Familie errichtet ist eine Stiftung dann, wenn das Wesen der Stiftung nach der Satzung und ggf. dem Stiftungsgeschäft darin besteht, es der Familie zu ermöglichen, das Stiftungsvermögen, soweit es einer Nutzung zu privaten Zwecken zugänglich ist, zu nutzen und die Stiftungserträge aus dem gebundenen Vermögen an sich zu ziehen. Gewährt die Satzung nicht nur Familienmitgliedern, sondern auch Dritten Vermögensvorteile, ist eine wertende Gesamtschau aller Vermögensinteressen vorzunehmen. Abzustellen ist dabei jeweils auf den Dreißigjahreszeitraum (BFH-Urteile vom 18.11.2009 II R 46/07, BFH/NV 2010, 898; vom 10.12.1997 II R 25/94, BStBl II 1998, 114).

Dabei sprechen der vom Stifter beabsichtigte Erhalt und die Weiterentwicklung des Stiftungsvermögens weder für noch gegen ein (wesentliches) Familieninteresse. Denn der Erhalt und die Weiterentwicklung des Stiftungsvermögens stellen noch keinen Stiftungszweck dar. Der Pflege des Stiftungsvermögens kann daher bei der Beurteilung des Stiftungszwecks keine entscheidende Bedeutung zukommen. Vorgaben des Stifters zum Stiftungsvermögen sind lediglich als Wiederholung des Motivs für die Errichtung der auf Dauer angelegten Stiftung und damit als Mittel zur eigentlichen Zweckerfüllung der Stiftung aufzufassen (BFH-Urteil vom 18.11.2009 II R 46/07, BFH/NV 2010, 898)

Ausgehend von diesen Grundsätzen war die Stiftung T in der maßgeblichen Zeit vom 1.1.1984 bis zum Entstehen der Ersatzerbschaftsteuer am 1.1.2014 (§ 9 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 ErbStG) eine Familienstiftung i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG.

Gemäß allen in diesem Zeitraum geltenden Satzungen waren die Stiftungserträge ausschließlich den begünstigten Nachfahren des Stifters vorbehalten und wurden auch tatsächlich nur an diese ausbezahlt. Zwar sah die Satzung aus dem Jahr 1967 vor, dass nur noch bedürftige Nachkommen des Stifters bis zur Höhe der Sozialhilfe gefördert werden und die überschießenden Mittel zur Unterstützung von Kindern der Stadt K verwandt werden sollten. Das Verwaltungsgericht Aachen hat die Unwirksamkeit dieser Satzung allerdings bereits mit Urteil vom 12.5.1981 (5 K 246/80, n.v.) festgestellt. Diese Entscheidung wurde durch Urteil des OVG Münster vom 23.3.1984 (15 A 1620/81, DÖV 1985, 983) und Beschluss des BVerwG vom 17.1.1985 (7 B 98.84, Juris) bestätigt. Vor diesem Hintergrund kamen (zumindest) in den maßgeblichen 30 Jahren unstreitig ausschließlich die Nachkommen des Stifters in den Genuss der Stiftungserträge. Dies entsprach auch dem insoweit maßgeblichen Stiftungszweck.

Die Einordnung der Stiftung T als Familienstiftung ergibt sich im Streitfall aus dem im Testament angeordneten Stiftungszweck, der in dem maßgeblichen Zeitraum auch uneingeschränkt in den Satzungen umgesetzt wurde. Danach sind primär die Nachkommen des Stifters begünstigt. Lediglich bei Aussterben dieser Nachkommen, bei „völligen Aussterben der Familie“, sollen die Erträge der Stiftung Bürgerkindern der Stadt K zugutekommen. Auf Grund dieses Stiftungszwecks und unter Berücksichtigung der (unstreitigen) Tatsache, dass zum Zeitpunkt der Annahme der Stiftung 16 Enkel des Stifters

vorhanden waren, ist davon auszugehen, dass die Stiftung "in ausschließlich privatem Familieninteresse" gegründet wurde und der "subsidiäre Verwendungszweck für die Bürgerkinder der Stadt K praktisch bedeutungslos" war (vgl. BFH-Urteil vom 29.1.2003 I R 106/00, BFH/NV 2003, 868).

Vor diesem Hintergrund fallen die gegen eine Familienstiftung sprechenden Umstände nicht entscheidend ins Gewicht. 78

Unerheblich ist in diesem Zusammenhang zunächst, ob die Stiftung T letztlich dem privaten Recht zuzuordnen (so BFH-Urteil vom 29.1.2003 I R 106/00, BFH/NV 2003, 868) oder als nichtrechtsfähige Stiftung des öffentlichen Rechts anzusehen ist (so Urteile des OVG NRW vom2004 8 A ..., ...; vom 23.3.1984 15 A 1620/81, DÖV 1985, 983). Entscheidend ist bei dieser erbschaftsteuerrechtlichen Beurteilung vielmehr, dass die Stiftung aufgrund ihrer vom Stifter bewusst gewählten (praktisch) ausschließlichen Familienwidmung keinen "organischen Bestandteil der staatlichen Ordnung" bildet. Ihre Aufgaben fallen unabhängig von der tatsächlichen organisatorischen Ausgestaltung durch die Klägerin als Trägerin nicht in den "Funktionsbereich, die Sphäre der öffentlichen Verwaltung", wie dies etwa im Bereich der Wohlfahrtspflege der Fall sein kann (BFH-Urteil vom 29.1.2003 I R 106/00, BFH/NV 2003, 868). Im Übrigen ergibt sich auch weder aus dem Wortlaut des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG noch aus o.g. Sinn und Zweck der Regelung, der Systematik oder der Gesetzesbegründung, dass öffentlich-rechtliche Stiftungen per se keine Familienstiftungen im Sinne dieser Vorschrift sein könnten. 79

Auch die Anfallsberechtigung der vom Stadtrat zu bestimmenden gemeinnützigen Einrichtungen im Falle der Auflösung der Stiftung T (§ 5 Abs. 2 der Satzung) stellt die Einordnung der Stiftung T als Familienstiftung nicht in Frage. Die Auflösung kommt nach den einschlägigen Satzungsbestimmungen in § 5 Abs. 2 nur in Betracht, wenn die Erfüllung des Stiftungszwecks entweder unmöglich geworden ist oder das Gemeinwohl gefährdet. Vor diesem Hintergrund deutete während des Dreißigjahreszeitraums nichts auf eine Auflösung der Stiftung hin. 80

Nach der Legaldefinition in § 15 Abs. 2 AStG sind Familienstiftungen Stiftungen, bei denen der Stifter, seine Angehörigen und deren Abkömmlinge zu mehr als der Hälfte bezugsberechtigt oder anfallsberechtigt sind. Danach würde die fehlende Anfallsberechtigung im Hinblick auf die alleinige Bezugsberechtigung der Nachkommenschaft des Stifters der Einordnung als Familienstiftung ohnehin nicht entgegenstehen (vgl. hierzu auch van Randenborgh, BB 2013, 2780, 2782). 81

2. Der Annahme einer Familienstiftung i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG steht (zumindest) unter den besonderen Umständen des Streitfalles auch nicht entgegen, dass es sich bei der Stiftung T um eine nichtrechtsfähige Stiftung handelt. 82

Den Begriff der nichtrechtsfähigen (unselbständigen oder fiduziarischen) Stiftung hat der Gesetzgeber weder zivil- noch steuerrechtlich ausdrücklich definiert. Nach der Rechtsprechung des BFH als auch der Verwaltungsgerichte wird eine nichtrechtsfähige Stiftung errichtet, wenn einer natürlichen oder juristischen Person Vermögensteile von dritter Seite mit der Auflage zugewendet werden, die Erträge für einen bestimmten Zweck zu verwenden. Zur Erfüllung des Stiftungszwecks wird ein Träger (Fiduziar) zivilrechtlicher Eigentümer des Stiftungsvermögens, das er im Rahmen eines Treuhandverhältnisses hält und über das er, ohne wirtschaftlicher Eigentümer zu sein, nur zur Erfüllung des Stiftungsauftrags verfügen kann (vgl. BFH-Urteile vom 16.11.2011 I R 31/10, BFH/NV 2012, 786; vom 29.1.2003 I R 106/00, BFH/NV 2003, 868, m.w.N.; OVG NRW, Urteil vom 23.3.1984 83

15 A 1620/81, DÖV 1985, 983). Dass die Stiftung T nach diesen Grundsätzen eine nichtrechtsfähige Stiftung aufgrund des Testaments des Stifters als zugrunde liegendem zivilrechtlichen Stiftungsgeschäft (§§ 1940, 2192 ff., 2247 BGB) darstellt, ist zwischen den Beteiligten unstreitig. Streit besteht nur hinsichtlich der Frage, ob auch solche nichtrechtsfähigen Stiftungen in den Anwendungsbereich des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG fallen können.

Nach Überzeugung des Senates können grundsätzlich auch nichtrechtsfähige Stiftungen, die keine eigene Rechtspersönlichkeit haben, Familienstiftungen i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG sein. Ob letztlich eine Erbschaftsteuerpflicht einer unselbständigen Stiftung nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG besteht, hängt dabei von den Umständen des Einzelfalles ab. Dafür, dass solche unselbständige Stiftungen von vornherein aus dem Anwendungsbereich herausfallen sollen, ergeben sich weder aus dem Wortlaut noch aus der Entstehungsgeschichte oder aus der Systematik des Erbschaftsteuergesetzes irgendwelche Anhaltspunkte. 84

Nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG unterliegt „das Vermögen einer Stiftung“, die wesentlich im Interesse einer Familie errichtet ist, alle 30 Jahre der Ersatzerbschaftsteuer. Welche Art von „Stiftungen“ bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen als Familienstiftungen i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG aufzufassen sind, bestimmt das Gesetz nicht. 85

Dies ist durch Auslegung der Norm zu ermitteln. Insoweit ist maßgebend für die Interpretation eines Gesetzes der in ihm zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers (vgl. z.B. BVerfG-Beschluss vom 9. 11. 1988 1 BvR 243/86, BVerfGE 79, 106, m.w.N.; BFH-Urteile vom 4.12.2014 IV R 53/11, BStBl II 2015, 483; vom 21.10.2010 IV R 23/08, BStBl II 2011, 277). Der Feststellung des zum Ausdruck gekommenen objektivierten Willens des Gesetzgebers dienen die Auslegung aus dem Wortlaut der Norm (grammatikalische Auslegung), aus dem Zusammenhang (systematische Auslegung), aus ihrem Zweck (teleologische Auslegung) sowie aus den Gesetzesmaterialien und der Entstehungsgeschichte (historische Auslegung); zur Erfassung des Inhalts einer Norm darf sich der Richter dieser verschiedenen Auslegungsmethoden gleichzeitig und nebeneinander bedienen (z.B. BFH-Urteil vom 4.12.2014 IV R 53/11, BStBl II 2015, 483, m.w.N.). Insbesondere bei der Auslegung einer Norm aus ihrem Wortlaut ist zu berücksichtigen, dass diese nur eine von mehreren anerkannten Auslegungsmethoden ist, zu denen auch die systematische Auslegung zählt. Nach Letzterer ist darauf abzustellen, dass einzelne Rechtssätze, die der Gesetzgeber in einen sachlichen Zusammenhang gebracht hat, grundsätzlich so zu interpretieren sind, dass sie logisch miteinander vereinbar sind; Ziel jeder Auslegung ist danach die Feststellung des Inhalts einer Norm, wie er sich aus dem Wortlaut und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den sie hineingestellt ist (vgl. BFH-Urteil vom 9.4.2008 II R 39/06, BFH/NV 2008, 1529, m.w.N.). Gegen seinen Wortlaut ist die Auslegung eines Gesetzes nur dann ausnahmsweise möglich, wenn die wortgetreue Auslegung zu einem sinnwidrigen Ergebnis führt, das vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt sein kann (vgl. (z.B. BFH-Urteil vom 4.12.2014 IV R 53/11, BStBl II 2015, 483, m.w.N.) oder wenn sonst anerkannte Auslegungsmethoden dies verlangen (vgl. BFH-Beschluss vom 4.2.1999 VII R 112/97, BStBl II 1999, 430; BFH-Urteil vom 21.10.2010 IV R 23/08, BStBl II 2011, 277). 86

Ausgehend von diesen Grundsätzen ist der in § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG enthaltene Begriff der „Stiftung“ dahingehend auszulegen, dass er auch nichtrechtsfähige Stiftungen umfasst (ebenso Werner, NWB-EV 2014, 52, 54; Hübner, Currle/Schenk, DStR 2013, 1966, 1970; a.A. Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, Stand 2015, § 1 Rz. 53; Meincke, Kommentar, ErbStG, 16. Aufl., § 1 Rz. 16; van Randenborgh, BB 2013, 2780; Theuffel-Werhahn, ZEV 2014, 14; offen gelassen mit im Grundsatz wohl ablehnender Tendenz, Meßbacher-Hönsch 87

Zwar lassen sich weder im Gesetzeswortlaut (a.) noch aus der Systematik des Gesetzes (b.) eindeutige Anhaltspunkte dafür finden, ob der Begriff der „Stiftung“ in § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG auch nichtrechtsfähige Stiftungen einbeziehen will oder nur rechtsfähige Stiftungen i.S. der §§ 80 ff. BGB meint. Dagegen sprechen die Entstehungsgeschichte und der Gesetzeszweck (c.) allerdings nach Überzeugung des erkennenden Senates eindeutig für die Einbeziehung der nichtrechtsfähigen Stiftungen, zumindest in den Fällen, in denen wie im Streitfall eine Körperschaft des öffentlichen Rechts Träger der Stiftung ist. 88

a. Dem Wortlaut des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG lässt sich weder eine ausdrückliche Aussage zur Einbeziehung der nichtrechtsfähigen Stiftung noch – umgekehrt – zu deren Ausschluss entnehmen: 89

Eine (erbschaft-)steuerrechtliche Definition des Stiftungsbegriffs existiert unstreitig nicht. Der Begriff „Stiftung“ wird im Steuerrecht dualistisch sowohl für die rechtsfähige als auch die nichtrechtsfähige Stiftung verwandt, und zwar in weiten Bereichen gleich (vgl. Rohde/Enders, BB 2014, 1495, 1498, m.w.N.). 90

Bei der Auslegung nach dem Wortlaut ist daher auf die zivilrechtliche Begriffsbestimmung zurückzugreifen. Im Zivilrecht beschränkt sich der Begriff der Stiftung aber nicht auf rechtsfähige (selbständige) Stiftungen. Er erfasst auch Vermögenszuwendungen an eine bereits existierende Person, die dazu bestimmt sind, auf Dauer einem vom Stifter vorgegebenen Zweck zu dienen (Wochner, ZEV 1999, 125; Werner, NWB-EV 2014, 52, 55, m.w.N.). 91

Der formale (enge) Stiftungsbegriff des BGB (mit dem Status einer juristischen Person ausgestattete Stiftung des privaten Rechts) wird zivilrechtlich um einen funktionalen (weiten) Stiftungsbegriff ergänzt. Danach ist „Stiftung“ ein Vermögen, das aufgrund eines freiwilligen und endgültigen Übertragungsaktes auf einen vom Stifter zu wählenden, aber von ihm verschiedenen Rechtsträger beliebiger Art übergeht und von diesem nach Maßgabe bestimmter Zwecke (und ggf. getrennt von seinem sonstigen Vermögen) als Sondervermögen dauerhaft zu verwalten ist. Dieser Begriff setzt weder das Entstehen einer juristischen Person voraus noch verbietet er korporative Strukturen des die Stiftung als Vermögensmasse verwaltenden Rechtsträgers. Nach dem Vorbild des Unternehmensrechts differenziert er auch im Stiftungsrecht streng zwischen der jeweiligen Trägerorganisation und der von dieser verwalteten wirtschaftlichen Einheit (Zweckvermögen/Unternehmen). „Stiftung“ ist primär die aus einem Stiftungsakt hervorgehende Vermögensmasse, die von einem Stifter ausgesondert und einer eigenen, dauerhaften Zweckbestimmung unterworfen wird. Erst sekundär, nämlich im Sonderfall der §§ 80 ff. BGB, ist sie zugleich die aus dem Errichtungsakt hervorgehende juristische Person namens Stiftung, die das Zuordnungssubjekt der Rechte und Pflichten der gestifteten Vermögensmasse ist (vgl. Staudinger/ Hüttemann/ Rawert, BGB (2010), Vorbemerkungen zu §§ 80 bis 88, Rz. 3, m.w.N.). Als Unterfall des Funktionstypus Stiftung ist damit auch die Stiftung der §§ 80 ff. BGB kein bloß in Rechtsfähigkeit erwachsendes selbständiges Zweckvermögen. Sie ist vielmehr juristische Person und hat ein Zweckvermögen. Ihre Position als „Treuhänderin“ dieses Vermögens kann im Grundsatz auch von jeder anderen natürlichen oder juristischen Person wahrgenommen werden. Unselbstständige Stiftungen und Stiftungskörperschaften sind ihr funktional zumindest vergleichbar und häufig – z.B. wegen der durch das Gemeinnützigkeitsrecht erzwungenen Vermögensbindung bei steuerbegünstigten Körperschaften - sogar äquivalent (vgl. Staudinger/ Hüttemann/ Rawert, BGB (2010), Vorbemerkungen zu §§ 80 bis 88, Rz. 3, m.w.N.). 92

93
Dementsprechend hat bereits das Reichsgericht in seinem Urteil vom 24.6.1916 (V 137/16, RGZ 88, 335, 339) festgestellt, dass unter einer Stiftung, selbst wenn sie Gegenstand eines Rechtsgeschäftes unter Lebenden sei, nicht stets nur eine rechtsfähige Stiftung i.S. der §§ 80 ff. BGB verstanden werden könne. Eine solche Annahme würde weder dem gewöhnlichen noch dem gesetzlichen Sprachgebrauch entsprechen. Die §§ 80 ff. BGB regelten nicht erschöpfend das ganze Gebiet der Stiftungen. Sie ließen nicht nur die Stiftungen des öffentlichen Rechts, sondern auch diejenigen privaten Zuwendungen außer Betracht, die zwar einem bestimmten Zwecke gewidmet seien, aber keine selbständige Natur und keine Rechtsfähigkeit besäßen. Auch diese unselbständigen Rechtsgeschäfte, die ebenso auf einem Rechtsgeschäft unter Lebenden wie auf einer letztwilligen Anordnung beruhen könnten, würden herkömmlich und gesetzlich wenigstens insoweit, als sie anderen juristischen Personen, namentlich öffentlichen Korporationen zufielen, unter dem vieldeutigen Ausdruck „Stiftungen“ mitbegriffen.

94
Vor diesem Hintergrund lässt sich nicht feststellen, dass der Wortlaut des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG zwischen einer selbständigen und einer unselbständigen Stiftung unterscheidet und das „Vermögen einer unselbständigen Stiftung“ von vornherein aus seinem Anwendungsbereich ausschließt (so auch Meßbacher-Hönsch in Götz/Meßbacher-Hönsch, eKomm, Stand Juni 2016, § 1 ErbStG Rz. 33; Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher ErbStG § 1 Rn. 53).

95
b. Auch aus der Gesetzessystematik, insbesondere dem Vergleich mit anderen Vorschriften des ErbStG, in denen der Begriff der Stiftung verwendet wird, lassen sich keine eindeutigen Anhaltspunkte für oder gegen die Einbeziehung von nichtrechtsfähigen Stiftungen im Rahmen des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG entnehmen. Der Stiftungsbegriff wird im ErbStG in verschiedenen Vorschriften (§ 3 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1, § 7 Abs. 1 Nr. 8 Satz 1, § 7 Abs. 1 Nr. 9, § 15 Abs. 2 Satz 1, § 29 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG) verwendet. Dabei sollen, im Ergebnis wohl regelmäßig abhängig von Sinn und Zweck der jeweiligen Regelung, nichtrechtsfähige Stiftungen teilweise ein und teilweise ausgeschlossen sein.

96
So wird z.B. im Wesentlichen übereinstimmend davon ausgegangen, dass im Rahmen des § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG eine rechtsfähige Stiftung Gegenstand des Stiftungsgeschäfts sein müsse (vgl. u.a. FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 19.3.1998 4 K 2887/97, EFG 1998, 1021; Meincke, ErbStG, 16. Aufl., § 7 Rz. 112). Dies rechtfertigt sich im Ergebnis aus der Intention des Gesetzgebers, der § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG nur deshalb als eigenständigen Schenkungsteuertatbestand geschaffen hat, weil damals nicht geklärt schien, ob die Zuwendung an eine erst noch zu errichtende Stiftung begrifflich eine Schenkung sein könne (vgl. BFH-Urteil vom 9.12.2009 II R 22/08, BStBl II 2010, 363). Diese spezielle Problematik stellt sich bei einer unselbständigen Stiftung wesensbedingt nicht, weil bei einer nichtrechtsfähigen Stiftung einer natürlichen oder juristischen Person Vermögensteile mit der Auflage zugewendet werden, die Erträge für einen bestimmten Zweck zu verwenden. Die Erfassung von Vermögensübergängen im Zusammenhang mit nichtrechtsfähigen (inländischen) Stiftungen ist deshalb bei Übergang auf die Stiftung bereits über § 3 Abs. 1 Nr. 1, 2 oder 4 oder § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG möglich (Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, Stand 2015, § 1 Rz. 53). Gegebenenfalls kommt auch eine Anwendung der Auffangvorschrift des § 8 ErbStG (Zweckzuwendung) in Betracht (vgl. Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, Stand 2015, § 8 Rz. 15; Werner, NWB-EV 2014, 52, 56). Entsprechendes wie zu § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG gilt auch in Bezug auf die „Sondervorschrift“ des § 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG (siehe BFH-Urteil vom 25.10.1995 II R 20/92, BStBl II 1996, 99).

Demgegenüber wird im Rahmen von § 29 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG bei Verwendung derselben Begrifflichkeiten wie bei § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG (inländische Stiftung, Stiftungsgeschäft) übereinstimmend davon ausgegangen, dass auch Zuwendungen an (gemeinnützige) nichtselbständige Stiftungen zu einem Erlöschen der Steuer führen können. Die Stiftung müsse lediglich die Steuerfreiheit wegen Gemeinnützigkeit i.S. des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG in Anspruch nehmen dürfen (vgl. u.a. Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, Stand 2015, § 29 Rz. 108, unter Hinweis auf den „insoweit offenen Wortlaut („Stiftungen“); OFD München v. 7.3.2003, ZEV 2003, 239; Moench, in Moench/Weinmann, § 29 Rz. 18; Pahlke, in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, § 29 Rz. 63; Jochum in Wilms/Jochum, ErbStG, § 29 Rz. 56; Schiffer, DStR 2004, 1031, 1033).

Der Begriff der „Familienstiftung“ (*Stiftung, die wesentlich im Interesse einer Familie...errichtet ist*) wird neben § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG auch in § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG erwähnt. Diese Regelung bezieht sich zwar auf § 3 Abs. 2 Nr. 1 und § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG und somit auf Regelungen, die (wohl) nur rechtsfähige Stiftungen betreffen sollen. Eine allgemeine Beschränkung dieses Begriffs auf rechtsfähige Stiftungen lässt sich daraus aber nicht ableiten.

98

Vor diesem Hintergrund kann auch nicht aus der Regelung der „Zweckzuwendungen“ in § 8 ErbStG – systematisch – (überzeugend) gefolgert werden, dass der Stiftungsbegriff des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG nichtrechtsfähige Stiftungen ausschließe, weil ansonsten eine Kollision zu dem Institut der Zweckzuwendung entstehen würde. § 8 ErbStG kommt lediglich eine Auffangfunktion zu. Die Anwendung dieser Vorschrift kommt nur dann in Betracht, wenn durch den (mit der Zuwendung verfolgten) Zweck nicht eine bestimmte Person, sondern ein unbestimmter Personenkreis oder etwas Unpersönliches begünstigt werden (vgl. BFH-Urteil vom 25.10.1995 II R 20/92, BStBl II 1996, 99, m.w.N.). Dementsprechend kommt gerade auch bei unselbständigen Familienstiftungen, wenn der begünstigte Personenkreis eng begrenzt ist, u. U. eine unmittelbare – nach § 3 Abs. 1 Nr. 1, 2 oder 4 oder nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG steuerbare – Zuwendung an die zu diesem Kreis gehörenden Personen in Betracht (vgl. Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, Stand 2015, § 8 Rz. 15). Ein Ausschluss der nichtrechtsfähigen Stiftung aus dem Kreis der nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG ggf. Verpflichteten lässt sich deshalb aus § 8 ErbStG nicht herleiten.

99

Auch aus den durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 (BGBl I 1999, 40) eingeführten Regelungen zur Erfassung nichtrechtsfähiger Vermögensmassen ausländischen Rechts (§ 3 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2, § 7 Abs. 1 Nr. 8 Satz 2 und § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 ErbStG) lassen sich für die hier zu beurteilende Rechtsfrage keine eindeutigen Anhaltspunkte in die eine oder andere Richtung finden. So werden diese Regelungen im Schrifttum auch sowohl als Argument für die Einbeziehung der (inländischen) nichtrechtsfähigen Stiftungen in den Anwendungsbereich des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG (so Werner, NWB-EV 2014, 52, 55; Hübner/Currle/Schenk, DStR 2013, 1966, 1971) als auch als Gegenargument herangezogen (so Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, Stand 2015, § 1 Rz. 53).

100

Darüber hinaus wird der Begriff „Familienstiftung“ außerhalb des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes in § 15 Abs. 2 AStG definiert, ohne dass eine Beschränkung auf rechtsfähige Stiftungen erfolgt. Auch hier bleibt nach dem Wortlaut (*„Familienstiftungen sind Stiftungen“*) offen, ob auch nichtrechtsfähige Stiftungen gemeint sind. Gleichwohl geht auch hier die wohl überwiegende Meinung davon aus, dass auch nicht rechtsfähige ausländische Stiftungen unter den weiteren Voraussetzungen als Familienstiftungen i.S.v. § 15 AStG anzusehen seien (vgl. Vogt in Blümich, Stand 9/2009, § 15 AStG Rz. 7; Rundshagen in Strunk/Kaminski/Köhler, Außensteuergesetz / Doppelbesteuerungsabkommen, Stand Juni

101

c) Demgegenüber sprechen die Entstehungsgeschichte und der Gesetzeszweck entscheidend für die Einbeziehung der nichtrechtsfähigen Stiftungen in den Anwendungsbereich des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG zumindest für den Fall, dass Träger der nichtrechtsfähigen Stiftung eine Körperschaft des öffentlichen Rechts ist. 102

Die Regelung des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG wurde durch das Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts - ErbStRG - vom 17.4.1974 (BGBl. I S. 933), das mit Wirkung vom 1. Januar 1974 in Kraft trat, eingeführt. Bis zu diesem Zeitpunkt wurden nur Vermögensübergänge bei Errichtung einer Stiftung, bei späteren Zuwendungen an eine Stiftung und bei Auflösung einer Stiftung erbschaftsteuerlich erfasst. Eine wiederkehrende erbschaftsteuerähnliche Belastung von Stiftungen oder Familienstiftungen bestand nicht. Sie war von der Steuerreformkommission nicht erwogen worden (BVerfG-Beschluss vom 8.3.1983 2 BvL 27/81, BStBl II 1983, 779 unter Hinweis auf Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 17, Abschnitt VII, Tz. 175 f.) und auch im Rahmen der sogenannten "großen Steuerreform" ursprünglich nicht vorgesehen. Erst in der parlamentarischen Beratung des Zweiten Steuerreformgesetzes (BTDrucks. 7/78) wurde eine Besteuerung von Familienstiftungen befürwortet. Im zweiten Bericht des Finanzausschusses zu dem Entwurf eines Zweiten Steuerreformgesetzes (BTDrucks. 7/1333) wurde eine wiederkehrende Erbschaftsbesteuerung von Familienstiftungen in Abständen von jeweils 30 Jahren, erstmals zum 1. Januar 1978, vorgeschlagen und dazu angeführt, das Erbschaftsteuergesetz gehe davon aus, dass Vermögen im Generationswechsel einmal der Erbschaftsteuer unterworfen würden. Bei Kapitalgesellschaften sei dies durch die Besteuerung der Anteilseigner sichergestellt. Im Gegensatz hierzu bleibe das in Familienstiftungen gebundene Vermögen über Generationen hinweg erbschaftsteuerfrei, weil es keine Anteile an Familienstiftungen gebe und der Wechsel der aus der Familienstiftung Begünstigten erbschaftsteuerlich nicht erfasst werden könne. Familienstiftungen würden also nach dem geltenden Erbschaftsteuerrecht systemwidrig begünstigt (vgl. BTDrucks. 7/1333, S. 3; BVerfG-Beschluss vom 8.3.1983 2 BvL 27/81, BStBl II 1983, 779). In der Einzelbegründung zu der Neuregelung heißt es u.a. wörtlich (BTDrucks. 7/1333, S. 4): 103

„...Durch die Bindung des Vermögens in einer Familienstiftung oder einem entsprechenden Verein kann dieses zur Zeit der Erbschaftsteuer über Generationen entzogen werden. Mit der vorgesehenen turnusmäßigen Besteuerung des Vermögens in den Zeitabständen eines üblichen, mit 30 Jahre angenommenen Generationenwechsels wird der ungerechtfertigte Steuervorteil beseitigt.“ 104

Mit der Regelung in § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG verfolgte der Gesetzgeber das Ziel, „Vermögen, die in Stiftungen verwaltet werden, künftig erbschaftsteuerlich ähnlich wie Vermögen, das in anderen Formen behalten und organisiert wird“, zu belasten (Porzner, BTProt 7/4121; Meincke, ErbStG, 16. Aufl., § 1 Rz. 13). 105

Aus der Gesetzesbegründung und Entstehungsgeschichte geht eindeutig hervor, dass mit der Norm Stiftungsvermögen besteuert werden soll, das ansonsten nicht der ErbStG unterläge (vgl. Meßbacher-Hönsch in Götz/Meßbacher-Hönsch, eKomm, Stand Juni 2016, § 1 ErbStG Rz. 33). Es soll verhindert werden, dass Vermögen, das im Generationswechsel der Erbschaftsteuer unterworfen ist, durch Einbringung in eine Stiftung über viele Generationen hinweg vererbt werden kann, ohne dass eine Erbschaftsteuer anfällt (Huonker, BT-Drucks. 7/5115; Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, Stand 2015, § 1 Rz. 37). 106

Die Gefahr, dass Familienvermögen über Generationen der Erbschaftsteuer entzogen wird, besteht nicht nur bei einer rechtsfähigen, sondern kann, je nach der konkreten Ausgestaltung, auch bei einer nichtrechtsfähigen Stiftung bestehen. Soweit im Schrifttum die Anwendbarkeit des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG auf nichtrechtsfähige Stiftungen mit dem Argument abgelehnt werde, dass bei einer nichtrechtsfähigen Stiftung ja bereits der jeweilige Rechtsträger (natürliche Person) oder der oder die Anteilseigner (juristische Person) von der Erbschaftsteuer erfasst würden, werden die Konstellationen wie im Streitfall außer Acht gelassen. Wird nämlich das dem Familienzweck gewidmete Vermögen einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zugewandt, so fehlt es ebenso wie bei einer rechtsfähigen Stiftung an einer natürlichen Person oder einem Anteilseigner, auf den die Erbschaftsteuer zugreifen könnte. Auch in diesen Fällen bleibt das in einer (nichtrechtsfähigen) Familienstiftung gebundene Vermögen über Generationen hinweg erbschaftsteuerfrei.

Dass der Gesetzgeber trotz seines eindeutig zum Ausdruck gebrachten Willens, genau diese 108 Art von Besteuerungslücke zu schließen, zumindest unselbständige Stiftungen mit öffentlich-rechtlichen Trägern nicht in den Anwendungsbereich des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG einbeziehen wollte, dafür gibt es keinerlei Anhaltspunkte. Es kann insbesondere nicht davon ausgegangen werden, dass sich der Gesetzgeber dieser Konstellationen nicht bewusst war und deshalb insoweit eine Regelungslücke bestände. In diesem Zusammenhang ist vor allem von Bedeutung, dass die Einsetzung einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft als Träger einer nichtselbständigen Stiftung keine neue Erscheinung ist, die dem Gesetzgeber bei Einführung der Neuregelung im Jahr 1974 nicht bekannt gewesen sein könnte. Wie sich gerade auch aus dem Urteil des Reichsgerichts vom 24.6.1916 (V 137/16, RGZ 88, 335, 339) ergibt, war dies offensichtlich eine rechtliche Gestaltung, die bereits zu Beginn des letzten Jahrhunderts so geläufig war, dass sie vom Reichsgericht bei seiner Einordnung einer nichtrechtsfähigen Stiftung als Stiftung im rechtlichen Sinne besonders hervorgehoben wurde. In diesem Sinne haben auch die Beteiligten in der mündlichen Verhandlung übereinstimmend erklärt, dass es sich bei dem Streitfall nicht um einen besonderen Ausnahmefall handle, sondern entsprechende Gestaltungen bei zahlreichen Kommunen anzutreffen seien.

Diese wesentlich am eindeutigen und unstreitigen Gesetzeszweck orientierte Auslegung des 109 § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG ist nach Überzeugung des Gerichts auch mit dem verfassungsrechtlichen Bestimmtheitsgebot vereinbar. Die Regelung ist auch bei dieser Auslegung in ihren Voraussetzungen und ihrem Inhalt so formuliert, dass die Betroffenen die Rechtslage erkennen und ihr Verhalten danach einrichten können (vgl. BVerfG-Beschluss vom 8.3.1983 2 BvL 27/81, BStBl II 1983, 779). Auch soweit das Gesetz in Anknüpfung an die Tradition früherer gesetzlicher Regelungen den unbestimmten Rechtsbegriff einer "wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien" errichteten Stiftung beibehalten hat (vgl. § 20 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 des Erbschaftsteuergesetzes vom 10. September 1919 (RGBl. S. 1543); § 9 Abs. 2 Halbsatz 2 des Erbschaftsteuergesetzes in der Fassung vom 22. August 1925 (RGBl. I S. 320)), sind die Grundsätze der Normklarheit und Justitiabilität beachtet. Ob eine Stiftung dem genannten Merkmal unterfällt, lässt sich mit Hilfe der anerkannten Auslegungsregeln hinreichend sicher erkennen. Ihre Auslegungsbedürftigkeit nimmt der Regelung nicht die rechtsstaatlich gebotene Bestimmtheit (BVerfG-Beschluss vom 8.3.1983 2 BvL 27/81, BStBl II 1983, 779).

Ob der Gesetzgeber neben den nichtrechtsfähigen Familienstiftungen, deren Träger 110 Körperschaften des öffentlichen Rechts sind, auch diejenigen unselbständigen Stiftungen einbeziehen wollte, die von natürlichen Personen oder juristischen Personen des Privatrechts getragen werden, kann mangels Rechtserheblichkeit im Streitfall dahingestellt bleiben. Dies gilt dementsprechend auch für die Frage, inwieweit eine solche weite Auslegung des

Stiftungsbegriffes im Gesamtkonzept der Erbschaft- und Schenkungsteuer zu systematischen Verwerfungen führen könnte. Dass sich bei einer bestimmten Gesetzesauslegung möglicherweise

Folgefragen stellen, spricht im Übrigen nicht von vornherein gegen die Richtigkeit dieser Gesetzesauslegung. Vielmehr sind die Folgefragen unter Zuhilfenahme der allgemeinen Auslegungsmethodik zu lösen (vgl. BFH-Urteil vom 12.11.2014 X R 4/13, BStBl II 2016, 38). 111

3. Die im Streitfall zu beurteilende Steuerfestsetzung verstößt letztlich auch nicht gegen das verfassungsrechtliche Übermaßverbot. Insoweit hat das BVerfG in seinem Beschluss vom 8.3.1983 (2 BvL 27/81, BStBl II 1983, 779) bereits festgestellt, dass die Regelung in § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG grundsätzlich mit Art. 14 GG vereinbar ist. Dies gilt insbesondere im Hinblick die Möglichkeiten der Verrentung (§ 24 ErbStG) und unter Umständen der Stundung (§ 28 ErbStG). Ob wegen möglicher Besonderheiten des Gebietes „G“ im Streitfall ausnahmsweise etwas anderes gelten könnte, kann im Übrigen dahingestellt bleiben, weil die vorliegend zu beurteilende Besteuerung, die u.a. auf einem geschätzten Grundbesitzwert von ... € beruht, auch nach Auffassung der Klägerin (noch) nicht zu einer Übermaßbesteuerung führt. 112

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 113

5. Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen. 114