

---

**Datum:** 25.01.2017  
**Gericht:** Finanzgericht Düsseldorf  
**Spruchkörper:** 4. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 4 K 2319/15 Erb  
**ECLI:** ECLI:DE:FGD:2017:0125.4K2319.15ERB.00

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.  
Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.  
Die Revision wird zugelassen.

---

**Tatbestand:**

- 1
- Die Klägerin ist die Ehefrau des Erblassers ... A. Der Erblasser und die Klägerin setzten sich mit notariell beurkundetem Testament vom 4. Januar 1989 gegenseitig zu Erben des Erstversterbenden von ihnen ein. 2
- Der Erblasser verfügte auf Grund seiner Tätigkeit als Vorstand einer Kapitalgesellschaft über Kapitalvermögen, das er gegenüber dem für seine Veranlagung zur Einkommensteuer zuständigen Finanzamt ... nicht angegeben hatte. Stattdessen brachte er dieses Kapitalvermögen in eine mit Urkunde vom 13. Juni 1984 nach den Bestimmungen des Liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrechts gegründete B (Stiftung) mit Sitz in Liechtenstein ein. 3
- Nach den Beistatuten der Stiftung vom 21. März 2000 sollte deren alleiniger Erstbegünstigter Zeit seines Lebens der Erblasser sein. Nach dem Tod des Erblassers sollte die Klägerin als Zweitbegünstigte dergestalt in die Rechte des Erstbegünstigten eintreten, dass sie Anspruch auf sämtliche Erträge zuzüglich 10 % des Kapitals der Stiftung für Sonderausgaben („wie Krankheit“) haben sollte. Nach Art. 2 der Beistatuten sollten nach dem Ableben des Erblassers die „Unterschriftenvollmachten auf Banken zugunsten der Zweitbegünstigten“ gelöscht werden. Nach dem Ableben der Klägerin soll gemäß Art. 3 der Beistatuten das Kapital der Stiftung unangetastet bleiben. Anfallende Zinserträge sollen den in der Liste aufgeführten Personen zu gleichen Teilen zustehen. 4

- Der Erblasser schloss am 11. September 2001 mit der C-gesellschaft mit Sitz in Liechtenstein hinsichtlich der Stiftung einen Mandatsvertrag ab. Nach III. des Vertrags verpflichtete sich die beauftragte C-gesellschaft, das Mandat ausschließlich nach den Instruktionen des Erblassers auszuüben. Die C-gesellschaft sollte ohne Instruktionen des Erblassers weder ermächtigt noch berechtigt sein, selbständig zu handeln. Ferner verpflichtete sich die C-gesellschaft unter IV. des Vertrags, auf Verlangen des Erblassers oder einer von diesem ermächtigten Person ihr Mandat jederzeit niederzulegen. Unter IX. enthält der Mandatsvertrag folgende Regelung: „Frau ... A ... ist ebenfalls berechtigt, einzeln Weisungen an den Stiftungsrat zu erteilen“.
- Nach § 4 der Statuten der Stiftung vom 28. Mai 2003 sollte der Zweck der Stiftung die wirtschaftliche Unterstützung einer oder mehrerer vom Stiftungsrat zu bestimmenden gemeinnützigen Organisationen, insbesondere Tierschutzorganisationen und bestimmte Epilepsiezentren in Europa sein. Nach § 15 der Statuten steht dem Stiftungsrat das Recht zu, die Stiftung jederzeit aufzulösen. Ein „allfälliger Liquidationserlös ist an die Begünstigten im Sinne der Bestimmungen der Statuten und Beistatuten auszubezahlen“.
- Der Erblasser verstarb am 20. Juni 2003. Er wurde auf Grund des Testaments vom 4. Januar 1989 von der Klägerin allein beerbt.
- Die Klägerin gab in ihrer am 16. Dezember 2003 beim beklagten Finanzamt abgegebenen Erbschaftsteuererklärung das in die Stiftung eingebrachte Kapitalvermögen nicht an. Stattdessen gab sie nur ein Guthaben bei der ... Bank ... von 4.668 € an. Das beklagte Finanzamt erließ deshalb einen Freistellungsbescheid vom 22. März 2004.
- Die Klägerin erstattete am 31. Juli 2013 beim beklagten Finanzamt und beim Finanzamt ... eine Selbstanzeige, mit der sie insbesondere das in die Stiftung eingebrachte Kapitalvermögen des Erblassers nacherklärte. Sie vertrat die Auffassung, dass sie von Todes wegen nur ein Bezugsrecht hinsichtlich der Erträge der Stiftung erworben habe, das auf der Grundlage der für die Jahre 2002 bis 2011 durchschnittlich erzielten Einkünfte aus dem Kapitalvermögen mit 5.268.289 € zu bewerten sei. Sie habe die Zahlung von 2.500.000 € an das Finanzamt ... und von 2.400.000 € an das beklagte Finanzamt veranlasst. Die Klägerin übersandte ein Schreiben der Stiftung vom 14. November 2013, nach dem sie lediglich ein Recht zum Nießbrauch erworben habe und sie dem Stiftungsrat keine Weisungen erteilen könne.
- Mit Schreiben vom 28. August 2013 teilte die Klägerin dem beklagten Finanzamt mit, dass die Stiftung für sie 2.400.000 € an das beklagte Finanzamt und 2.500.000 € an das Finanzamt ... überwiesen habe. Darüber hinaus teilte sie mit Schreiben vom 10. Oktober 2013 mit, dass der Stiftungsrat weitere 1.529.895 € zur Bezahlung der Steuerschuld freigegeben habe. Das Kapital der Stiftung habe am 20. Juni 2003 15.298.948 € betragen.
- Das beklagte Finanzamt setzte gegen die Klägerin mit einem auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) gestützten Bescheid vom 25. Februar 2014 1.919.649 € Erbschaftsteuer fest. Dabei setzte es das in die Stiftung eingebrachte Kapitalvermögen des Erblassers mit 15.298.948 € an.
- Mit ihrem hiergegen eingelegten Einspruch trug die Klägerin vor: Sie habe von Todes wegen weder das Vermögen der Stiftung noch einen Anspruch auf Rückübertragung des Vermögens erworben. Sie habe nur im Wege eines sie begünstigenden Vertrags einen Anspruch auf die Erträge der Stiftung erworben, der mit 5.268.289 € zu bewerten sei. Hiervon sei eine fiktive Zugewinnausgleichsforderung von 3.420.260 € abzuziehen. Die Klägerin übersandte ein

Schreiben der Stiftung vom 7. Mai 2014, mit dem diese mitteilte, dass die Klägerin „gegenständlich keine Weisungen erteilen“ könne. Der Stiftungsrat sei lediglich dem Zweck der Stiftung verpflichtet und agiere unabhängig von der Klägerin.

Das beklagte Finanzamt setzte die Erbschaftsteuer mit Einspruchsentscheidung vom 26. Juni 2015 auf 1.847.337 € neu fest. Das in die Stiftung eingebrachte Kapitalvermögen des Erblassers setzte es mit 15.059.900 € an. Zur Begründung führte es aus: Dem Erblasser sei es nach dem Mandatsvertrag möglich gewesen, weiterhin über das Vermögen der Stiftung und deren Erträge wie über eigenes Vermögen zu verfügen. Deshalb sei eine rechtliche Selbständigkeit der Stiftung zu verneinen und das Vermögen dem Nachlass zuzurechnen. Die Stiftung sei nicht wirksam errichtet worden, weil das Vermögen ihr nicht endgültig und unwiderruflich zugeführt worden sei. 13

Die Klägerin hat am 28. Juli 2015 Klage erhoben, mit der sie vorträgt: Sie habe von Todes wegen nicht das Vermögen der Stiftung, sondern nur einen Anspruch auf Auskehrung der Erträge des Vermögens erworben. Ziehe man von dem Wert dieses Anspruchs die fiktive Zugewinnausgleichsforderung von 8.121.220 € ab, sei ihr Erwerb steuerfrei. Zwar handele es sich um eine unselbständige Stiftung, die den Weisungen des Erblassers unterlegen habe. Die Weisungen des Erblassers seien jedoch auch noch nach dessen Tod verbindlich. Sie habe keine Möglichkeit, auf die Verwendung des Vermögens der Stiftung Einfluss zu nehmen. Nach den Beistatuten seien die darin niedergelegten Regelungen nach dem Tod des Erblassers unwiderruflich und könnten nicht mehr geändert werden. 14

Das beklagte Finanzamt hat die Erbschaftsteuer gegen die Klägerin mit Bescheid vom 14. Juni 2016 auf 1.844.761 € neu festgesetzt, indem es Steuerschulden erwerbsmindernd berücksichtigt hat. Das in die Stiftung eingebrachte Kapitalvermögen des Erblassers hat es unverändert mit 15.059.900 € angesetzt. 15

Die Klägerin beantragt, 16

den Erbschaftsteuerbescheid vom 14. Juni 2016 aufzuheben. 17

Das beklagte Finanzamt beantragt, 18

die Klage abzuweisen. 19

Zur Begründung trägt es vor: Das in die Stiftung eingebrachte Kapitalvermögen des Erblassers sei mit 15.059.900 € anzusetzen. Deshalb sei die fiktive Zugewinnausgleichsforderung unverändert mit 8.121.220 € zu ermitteln. Das fragliche Kapitalvermögen sei niemals aus dem Herrschaftsbereich des Erblassers ausgeschieden. Die Klägerin sei nicht erst mit dem Erbfall in die Rechtsstellung des Erblassers eingetreten, sondern habe der Stiftung nach dem Mandatsvertrag schon zuvor Weisungen erteilen können. Die Klägerin habe auch nach dem Tod über das Vermögen der Stiftung verfügt. So seien Kosten für eine in der Schweiz belegene Wohnung von der Stiftung getragen worden. Diese habe zudem die Zahlung der Einkommensteuer und Erbschaftsteuer übernommen. 20

**Entscheidungsgründe:** 21

Die Klage ist unbegründet. Der Erbschaftsteuerbescheid vom 14. Juni 2016, der gemäß § 68 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) Gegenstand des Klageverfahrens geworden ist, ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Das beklagte Finanzamt hat die Erbschaftsteuer zu Recht gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO gegen 22

sie festgesetzt.

Nach den §§ 1 Abs. 1 Nr. 1, 3 Abs. 1 Nr. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) unterliegt der Erwerb durch Erbanfall (§ 1922 des Bürgerlichen Gesetzbuchs - BGB -) der Erbschaftsteuer. Gemäß § 1922 Abs. 1 BGB geht mit dem Tod einer Person (Erbfall) deren Vermögen (Erbschaft) als Ganzes auf eine oder mehrere andere Personen (Erben) über. Nach Überzeugung des Senats ist auch das vom Erblasser in die Stiftung eingebrachte Kapitalvermögen, das an seinem Todestag einen Wert von unstreitig 15.059.900 € hatte (§ 11 ErbStG), vollständig auf die Klägerin als Alleinerbin des Erblassers übergegangen. 23

Nach Art. 534 Abs. 1 des liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrechts ist eine Anstalt ein rechtlich verselbständigtes Unternehmen, dem eigene Rechtspersönlichkeit und Rechtsfähigkeit zukommt. Das hat zur Folge, dass Vermögensgegenstände, die der Erblasser in eine Stiftung liechtensteinischen Rechts eingebracht hat, grundsätzlich nicht in den Nachlass fallen (Bundesgerichtshof - BGH -, Beschluss vom 3. Dezember 2014 IV ZB 9/14, NJW 2015, 623). Nur ausnahmsweise kann die Rechtssubjektivität der Stiftung nach dem liechtensteinischen Recht außer Acht gelassen werden (BGH-Beschluss in NJW 2015, 623). So kann Vermögen, das ein Erblasser in eine nach dem Recht des Fürstentums Liechtenstein errichtete Stiftung eingebracht hat, bei dessen Tod noch in dessen Nachlass fallen, wenn es sich um ein Scheingeschäft handelt. Ein solches Scheingeschäft kann angenommen werden, wenn der Erblasser sich umfassende Widerrufs- und Änderungsbefugnisse vorbehalten hatte und deshalb nicht von einer wirksam errichteten Stiftung ausgegangen werden kann (Oberlandesgericht - OLG - Stuttgart, Urteil vom 29. Juni 2009 5 U 40/09, ZEV 2010, 265; ähnlich zur Schenkungsteuer Bundesfinanzhof - BFH - Urteil vom 28. Juni 2007 II R 21/05, BFHE 217, 254, BStBI II 2007, 669). 24

So liegt der Streitfall. Ausweislich der Beistatuten der Stiftung vom 21. März 2000 sollte deren alleiniger Erstbegünstigter Zeit seines Lebens der Erblasser sein. Nach dem vom Erblasser mit der C-gesellschaft hinsichtlich der Stiftung abgeschlossenen Mandatsvertrag vom 11. September 2001 war diese verpflichtet, das Mandat ausschließlich nach den Instruktionen des Erblassers auszuüben. Die C-gesellschaft sollte ohne Instruktionen des Erblassers weder ermächtigt noch berechtigt sein, selbständig zu handeln. Ferner verpflichtete sich die C-gesellschaft unter IV. des Vertrags, auf Verlangen des Erblassers oder einer von diesem ermächtigten Person ihr Mandat jederzeit niederzulegen. 25

Unbeschadet dessen kann es auch der Vorbehalt des ordre public gemäß Art. 6 des Einführungsgesetzes zum Bürgerlichen Gesetzbuch gebieten, der juristischen Existenz einer Stiftung die Anerkennung zu versagen. Die Rechtsform der juristischen Person kann hiernach ausnahmsweise dann unberücksichtigt gelassen werden, wenn der Hauptzweck der Errichtung der Stiftung die Begehung einer Steuerhinterziehung war (BGH-Beschluss in NJW 2015, 623; OLG Düsseldorf, Urteil vom 30. April 2010 I-22 U 126/06, ZEV 2010, 528; Finanzgericht Münster, Urteil vom 11. Dezember 2014 3 K 764/12 Erb, EFG 2015, 736, Revisionsverfahren anhängig beim BFH unter dem A.Z. II R 9/15). 26

Auch hiervon ist hier auszugehen. Die Stiftung ist im Streitfall offensichtlich zu missbräuchlichen Zwecken gegründet worden. Der Zweck der Gründung der Stiftung bestand erkennbar darin, Steuern zu hinterziehen. Dies folgt schon daraus, dass dem Erblasser ausweislich der von der Klägerin erstatteten Selbstanzeige vom 31. Juli 2013 aus der Stiftung umfangreiche Erträge zugeflossen sind, die er in den von ihm abgegebenen Steuererklärungen nicht angegeben hat. Noch in der von der Klägerin abgegebenen Erbschaftsteuererklärung wurde das Kapitalvermögen des Erblassers lediglich mit einem 27

Guthaben bei der ... Bank ... von 4.668 € angegeben.

Ob die Klägerin auf Grund von Verfügungsbeschränkungen nach dem Erbfall gehindert ist, über das in die Stiftung eingebrachte Vermögen zu verfügen, ist erbschaftsteuerrechtlich nach den §§ 9 Abs. 1 Nr. 1, 11, 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 9 Abs. 3 des Bewertungsgesetzes unerheblich (BFH, Urteil vom 28. Juni 1995 II R 89/92, BFHE 178, 214, BStBl II 1995, 786; Beschluss vom 22. September 1999 II B 130/97, BFH/NV 2000, 320). 28

Unabhängig hiervon vermag der Senat dem Einwand der Klägerin nicht zu folgen, sie könne über das Vermögen der Stiftung nicht verfügen. Nach den Beistatuten der Stiftung vom 21. März 2000 ist die Klägerin nach dem Tod des Erblassers als Zweitbegünstigte in dessen Rechte als Erstbegünstigter eingetreten. Nach Art. 2 der Beistatuten sollten nach dem Ableben des Erblassers auch die „Unterschriftenvollmachten auf Banken zugunsten der Zweitbegünstigten“ - also zugunsten der Klägerin - gelöscht werden. Wie das beklagte Finanzamt zu Recht geltend gemacht hat, konnte die Klägerin offensichtlich nach dem Tod des Erblassers über das in die Stiftung eingebrachte Vermögen verfügen. So wurden beispielsweise auf ihre Veranlassung die Zahlungen der Stiftung von 2.500.000 € an das Finanzamt ... und von 2.400.000 € an das beklagte Finanzamt ausgeführt. Nach der Regelung unter IX. des Mandatsvertrags vom 11. September 2001 ist die Klägerin zudem „ebenfalls berechtigt, einzeln Weisungen an den Stiftungsrat zu erteilen“. Von einem Erlöschen dieser Weisungsbefugnis mit dem Tod des Erblassers kann daher keine Rede sein. Zwar sollen nach Art. 4 der Beistatuten diese nach dem Tod des Erblassers nicht mehr widerruflich sein. Allerdings soll das Kapital der Stiftung erst nach dem Ableben der Klägerin gemäß Art. 3 der Beistatuten unangetastet bleiben. Die Klägerin konnte mithin kraft ihrer Weisungsbefugnis (IX. des Mandatsvertrags vom 11. September 2001) durchaus die Auflösung der Stiftung veranlassen. Nach § 15 der Statuten vom 28. Mai 2003 konnte der Stiftungsrat die Stiftung jederzeit auflösen. Danach war ein „allfälliger Liquidationserlös an die Begünstigten im Sinne der Bestimmungen der Statuten und Beistatuten auszubezahlen“. Dies ist indes Zeit ihres Lebens die Klägerin als Zweitbegünstigte. Vor diesem Hintergrund vermögen die dem entgegenstehenden Schreiben der Stiftung vom 14. November 2013 und 7. Mai 2014 den Senat nicht zu überzeugen. 29

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Der Senat hat die Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO in Hinblick auf das beim BFH noch anhängige Revisionsverfahren II R 9/15 zugelassen. 30