Finanzgericht Köln, 7 K 2720/20

Datum:	06.09.2022
Gericht:	Finanzgericht Köln
Spruchkörper:	als Berichterstatter anstelle des 7. Senats
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	7 K 2720/20
ECLI:	ECLI:DE:FGK:2022:0906.7K2720.20.00

Nachinstanz:	Bundesfinanzhof, II R 50/22
Rechtskraft:	nicht rechtskräftig

Tenor:

Der Erbschaftsteuerbescheid vom 29.01.2018 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 05.11.2020 werden dahingehend geändert, dass die Zahlungen der B Stiftung an die Klägerin als Nachfolgebegünstigte bei der Ermittlung des erbschaftsteuerpflichtigen Erwerbs nicht mehr berücksichtigt werden.

Die Berechnung der Erbschaftsteuer wird dem Beklagten aufgegeben.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leistet.

Tatbestand

Zwischen den Beteiligten ist streitig, wie die Einsetzung der Klägerin als Nachfolgebegünstigte der liechtensteinischen B Stiftung an die Klägerin erbschaftsteuerlich zu behandeln ist.

Die in C wohnhafte Klägerin ist die Tochter und alleinige befreite Vorerbin der am .... verstorbenen Frau A (Erblasserin). 2

Die Erblasserin beauftragte mit Vertrag vom .... die E Treuhand- und Verwaltungs-Anstalt in F mit der Gründung der B1 Stiftung nach liechtensteinischem Recht (B1-Stiftung). Im Mandatsvertrag vom .... zwischen der Erblasserin (Auftraggeber) und der E, in dem die E die Besorgung der Verwaltung der Stiftung durch Zurverfügungstellung von Personen als Mitglieder des Stiftungsrats (I. des Vertrages) übernahm, wurde u.a. Folgendes festgelegt: 3

„ ... 4

II. 5

E übt dieses Mandat ausschließlich auf Weisungen der folgenden Personen aus: 6

- *1.* 7/8
  Auftraggeber einzeln
- *2.* 9
  Instruktionsberechtigte: - niemand -

Der Auftraggeber kann die Instruktionsberechtigung jederzeit durch schriftliche Mitteilung an E andern oder wiederrufen. 10

E und die in Art. I genannten Personen sind ohne Instruktion nicht verpflichtet, 11

selbständig zu handeln. 12

... 13

IX. 14

Sowohl der Auftraggeber als auch E sind berechtigt, den Vertrag jederzeit ohne 15

Angabe von Gründen einseitig aufzulösen. 16

Bei Auflösung des Vertrages wird E dafür Sorge tragen, dass die in Artikel I. genannten Personen als Mitglieder des Stiftungsrates sofort zurücktreten. Diese sind berechtigt, noch vor ihrem Rücktritt die von ihnen im Namen der Stiftung ausgestellten Vollmachten zu widerrufen. 17

X. 18

Dieser Vertrag erlischt mit dem Tod ... des Auftraggebers. 19

Durch das Erlöschen dieses Vertrages wird die Stellung der in Art. I. genannten Personen als Mitglieder des Stiftungsrates nicht berührt. Diese haben in der Folge ihrer Handlungen ausschließlich auf Gesetz und Statuten auszurichten. 20

XI.

Dieser Vertrag untersteht liechtensteinischem Recht.“

Die E gründete mit Urkunde vom .... auftragsgemäß die Stiftung. In der Gründungsurkunde wurde festgelegt, dass der Stiftungsrat aus mindestens zwei Mitgliedern besteht. Zu Mitgliedern des Stiftungsrates wurden G aus F (Liechtenstein), H aus F, und K aus K (Schweiz), bestellt.

Nach den Statuten der B1-Stiftung vom .... war Zweck der Stiftung die ... sowie die Verfolgung ähnlicher Zwecke (§ 4 der Statuten). Bei der Auflösung sollte das Vermögen auf die Stiftungsbegünstigten übergehen.

Im Einzelnen sahen die Statuten folgende Regelungen vor:

„§ 1 - Name:

Unter dem Namen B1 Stiftung, B1 Foundation

besteht nach diesen Statuten und nach Art 552 ff des Liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrechtes eine Stiftung mit selbständiger juristischer Persönlichkeit.

§ 2 - Dauer:

Die Stiftung ist auf Dauer errichtet.

§ 3 -Sitz und anwendbares Recht:

Sitz der Stiftung ist F. Der Stiftungsrat kann jederzeit mittels einfachen Mehrheitsbeschlusses und unter Beachtung der gesetzlichen und statutarischen Bestimmungen den Sitz an einen anderen Ort des In-

oder Auslandes verlegen. Alle Rechtsverhältnisse dieser Stiftung unterliegen ausschließlich liechtensteinischem Recht.

§ 4 - Zweck:

Zweck der Stiftung ist

1) ...

2) ...

...

Die Stiftung ist im Rahmen der Vermögensverwaltung befugt, alle Rechtsgeschäfte abzuschließen, welche der Verfolgung und Verwirklichung ihres Zweckes dienen. Ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe wird nicht betrieben. ...

§ 7

Stiftungsbegünstigung

a) Anlässlich der Errichtung der Stiftung hat der Stifter und in Folge der Stiftungsrat die Befugnis, die Begünstigten, die Voraussetzung für eine solche Begünstigung sowie deren Inhalt zu bestimmen und diese wiederum zu entziehen und zwar nach freiem Ermessen.

b) Dem Begünstigten steht kein Rechtsanspruch auf Auflösung der Stiftung, auf einzelne Stücke des Stiftungsvermögens oder dessen Teilung oder auf Ausrichtung von Erträgen und Vermögensteilen der Stiftung, somit insbesondere auch kein Klagerecht gegenüber der Stiftung zu. ... 43

§ 8 - der Stiftungsrat 44

a) Einziges und oberstes Organ der Stiftung ist der Stiftungsrat. Dieser besteht aus mindestens zwei Mitgliedern, die physische oder juristische Personen sein können und wird erstmals in der Gründungsurkunde bestellt. Die Amtsdauer des Stiftungsrates ist unbeschränkt. ... 45

§ 14 – Verlust der Begünstigung 46

Wer diese Stiftung als solche, ihre Errichtung oder ihren Bestand, ihre Statuten oder Beistatuten, Vermögenszuwendungen, von wem immer diese erfolgt sein sollten, sowie Beschlüsse ihrer Organe, die sich auf Gesetz, Statuten oder Beistatuten stützen, ganz oder teilweise, direkt oder indirekt anficht, geht für sich darüber jegliche Stiftungsbegünstigung verlustig und zwar mit rückwirkender Kraft. ... 47

§ 18 - Auflösung der Stiftung 48

a) Sofern sich die Verhältnisse, unter denen die Stiftung errichtet wurde, dergestalt ändern, dass der Zweck der Stiftung nicht mehr sinnvoll erreicht werden kann, ist zwar befugt, die Stiftung ganz oder teilweise aufzulösen. Ein solcher Beschluss des Stiftungsrates bedarf der Einstimmigkeit. ... 49

b) Bei der Auflösung ist das Vermögen der Stiftung an die Stiftungsbegünstigten im Sinne der Bestimmungen der Statuten und allfälliger Beistatuten auszubezahlen. 50

c) Sollten keine Stiftungsbegünstigten mehr vorhanden sein, so entscheidet der Stiftungsrat in Respektierung des vermuteten Stifterwillens, wieder Vermögen der Stiftung zukommt. Auch ein solcher Beschluss bedarf der Einstimmigkeit. ..“ 51

Nach den Beistatuten vom selben Tag war die Erblasserin Alleinbegünstigte der B1?Stiftung. Nach ihrem Tod sollte die Klägerin eine lebenslange Rente i.H.v. CHF jährlich erhalten. Nach dem Tod der Erblasserin und der Klägerin sollte das Einkommen und das Kapital der B1-Stiftung für gemeinnützige Zwecke verwendet werden. Nach Nr. 4 der Beistatuten konnten diese durch Entscheidung des Stiftungsrates unter schriftlicher Zustimmung der Erblasserin geändert werden. Nach dem Tod der Erblasserin sollten die Beistatuten unwiderrufbar werden. 52

Mit Beschluss des Stiftungsrates vom .... wurde die B1-Stiftung in die „B Stiftung“ umbenannt. Die Statuten vom .... wurden insgesamt aufgehoben und durch neue Statuten ersetzt. Die neuen Statuten enthalten den Hinweis auf die ursprünglichen Statuten und wurden in diesem Zusammenhang sinngemäß übernommen. Wegen der Einzelheiten wird auf den Inhalt der Statuten der „B Stiftung“ (Bl. 65 ff. der elektronischen Gerichtsakte) verwiesen. 53

54

Mit den Beistatuten vom ....2008 wurden die Bestimmungen hinsichtlich der Begünstigung sowie der Anlage des Vermögens der Stiftung wie folgt abgeändert:

„I. Erstbegünstigung 55

1. Alleinige Begünstigte („Erstbegünstigte") am Stiftungsvermögen der B-STIFTUNG, F, ist Zeit ihres Lebens Frau A... 56

2. Die Begünstigung der Erstbegünstigten erstreckt sich sowohl auf den Ertrag als auch die Substanz des Stiftungsvermögens und unterliegt mit Ausnahme der in den Stiftungsstatuten, diesen Beistatuten oder allfälligen weiteren Stiftungsdokumenten normierten Beschränkungen keinerlei weiteren Einschränkungen. 57

II Nachfolgebegünstigung 58

Mit dem Ableben der Erstbegünstigten treten nachfolgende Begünstigungsregelungen 59

in Kraft: 60

1. Der Tochter der Erstbegünstigen Frau P, geb. am ...., ... ist Zeit ihres Lebens eine jährliche Rente von CHF ,- p.A. auszurichten. Im Falle der Not oder bei sonstigem notwendigen Bedarf, welcher dem Stiftungsrat nachgewiesen werden muss, kann der Stiftungsrat in seinem freien und unbeschrankten Ermessen diese jährliche Rente auf CHF ,- p.A. erhöhen. 61

2. Im Falle des Vorversterbens oder nach dem Ableben von Frau P ist das Stiftungsvermögen wie folgt zu verwenden: 62

nachstehende gemeinnützige Institutionen bzw. Organisationen erhalten jährlich jeweils einen Betrag in Höhe von CHF ,-: ... 63

... 64

VI. Änderung der Beistatuten 65

Diese Beistatuten können mit Zustimmung von Frau A vom Stiftungsrat jederzeit ganz oder teilweise widerrufen, abgeändert oder ergänzt werden. Nach dem Ableben der Erstbegünstigten sind diese Beistatuten und die darin enthaltenen Regelungen unabänderlich. Sie dürfen keiner Ergänzung unterzogen und auch nicht ganz oder teilweise widerrufen werden.“ 66

Durch Zirkularbeschluss des Stiftungsrates vom .... wurde die Regelung unter „II. – Nachfolgebegünstigung“ in den o.g. Beistatuten vom .... wie folgt ergänzt: 67

„*Die jährliche Rente von CHF ,- an Frau P, geb. Q wird zweimal jährlich und zwar per 30.6. und per 31.12, eines jeden Jahres ausbezahlt“.* 68

Die übrigen Bestimmungen der Beistatuten vom .... blieben unverändert. 69

Mit Zirkularbeschluss vom .... wurde die Regelung zur Nachfolgebegünstigung in den Beistatuten vom .... abermals neu geregelt. Sie lautete nunmehr wie folgt: 70

„Nachfolgebegünstigung und Rentenberechtigung: 71

72

Mit dem Ableben der Erstbegünstigten treten nachfolgende Begünstigungsregelungen in Kraft:

1. Der Tochter der Erstbegünstigten, Frau P ... ist Zeit ihres Lebens eine jährliche Rente in Höhe von CHF ,-p.A. auszurichten. Im Falle der Not oder bei sonstigem notwendigen Bedarf, welcher dem Stiftungsrat nachgewiesen werden muss, kann der Stiftungsrat in seinem freien und unbeschränkten Ermessen diese jährliche Rente auf CHF ,- p.A. erhöhen. 73

Die jährliche Rente an Frau P, ... wird zweimal jährlich, und zwar per 30.6. und per 31.12. Eines jeden Jahres, beginnend mit dem 30.6.2010 ausbezahlt.“ 74

Die übrigen Bestimmungen der Beistatuten vom .... blieben unverändert. Der Zirkularbeschluss vom .... wurde aufgehoben. 75

Durch Zirkularbeschluss vom .... wurden die Beistatuten auf Weisung der Stifterin dahingehend geändert, dass die Klägerin bereits zu Lebzeiten bis zum Tod der Stifterin halbjährlich den Betrag von CHF erhalten sollte. Der Beschluss wurde wie folgt formuliert: 76

„C) Gemäß Ziff. 1 der Beistatuten zu den Statuten der B Stiftung, F, vom .... ist zeit ihres Lebens Frau A, Erstbegünstigte. Die Begünstigung der Erstbegünstigten erstreckt sich sowohl auf den Ertrag als auch auf die Substanz des Stiftungsvermögens und unterliegt mit Ausnahme der in den Stiftungsstatuten, den Beistatuten oder allfälligen weiteren Stiftungsdokumenten normierte Beschränkungen keinerlei weiteren Einschränkungen. 77

D) Die Bestimmungen des Zirkularbeschlusses vom .... zu den Beistatuten vom .... gelten erst mit Ableben der Erstbegünstigten. Da die Erstbegünstigte zum jetzigen Zeitpunkt noch lebt, ist der Absatz „Die jährliche Rente an Frau P geb. Q wird zweimal jährlich, und zwar per 30.06, und per 31.12.eines jeden Jahres, beginnend mit dem ausbezahlt" noch nicht anwendbar. Die Erstbegünstigte äußerte jedoch am gegenüber dem Stiftungsrat..., dass sie schon zu ihren Lebzeiten eine halbjährliche Auszahlung in Höhe von jeweils Fr. an ihre Tochter, Frau P geb. Q, wünsche. Diese halbjährlichen Auszahlungen gelten als Ausschüttungen an die Erstbegünstigte gemäß Ziffer 1 der Beistatuten vorn 78

Gestützt auf die vorstehenden zitierten Bestimmungen der Statuten und Beistatuten 79

zu den Statuten der B Stiftung, F, beschließt hiermit der Stiftungsrat 80

im Zirkularwege einstimmig was folgt: 81

Es wird hiermit beschlossen, gemäß Auftrag der Erstbegünstigten, einen Betrag von Fr. jeweils am 30.06. und am 31.12. eines jeden Jahres (somit Fr. p.a.) an Frau P geb. Q auszubezahlen.“ 82

Diese Zahlungen der B1-Stiftung zu Lebzeiten der Erblasserin wurden als Zuwendungen der Erblasserin an die Klägerin der Schenkungsteuer unterworfen. 83

In der Erbschaftsteuererklärung vom .2016 auf den Erbfall nach dem Tod der Erblasserin wurden die o.g. Zahlungen, die zu Lebzeiten der Erblasserin an die Klägerin erfolgt sind, dementsprechend als Vorschenkungen erklärt. Das Vermögen der B1?Stiftung und die o.g. Ansprüche als „Nachbegünstigte“ wurden in der Erbschaftsteuererklärung nicht aufgeführt. Mit Erbschaftsteuerbescheid vom 2016 wurde die Erbschaftsteuer gegen die Klägerin, zunächst erklärungsgemäß, auf ... € festgesetzt. Der Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO). 84

Nach vorheriger Erörterung erließ der Beklagte am .2018 einen gemäß § 164 Abs. 2 AO geänderten Bescheid, in dem er die Erbschaftsteuer für die Klägerin im Erbfall nach ihrer Mutter (Erblasserin) auf ... € festsetzte. Die Erhöhung der Steuer resultierte im Wesentlichen daraus, dass der Beklagte die Ansprüche der Klägerin als „Nachbegünstigte“ der Stiftung in Höhe von ... € als Erwerb aufgrund von Verträgen zugunsten Dritter i.S.des § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG erfasste. Den Wert ermittelte der Beklagte insoweit, indem er den (unstreitigen) Jahreswert der Auszahlungen mit dem (unstreitigen) Vervielfältiger 9,166 multiplizierte. Er begründete die Berücksichtigung des kapitalisierten Auszahlungsanspruchs damit, dass es sich bei den regelmäßigen Zahlungen der B1-Stiftung an die Klägerin um Zuwendungen der Erblasserin handele, die als Erwerb von Todes wegen zu versteuern seien. Die Einsetzung der Klägerin als „Nachbegünstigte“ sei auf Wunsch der Erblasserin erfolgt und hätte ohne deren Zustimmung nicht geändert oder widerrufen werden können. Da sich die Begünstigung der Klägerin nicht auf das Vermögen der B1-Stiftung erstrecke, sondern nur eine Rentenberechtigung beinhalte, seien die jährlich auszuzahlenden Beträge (SFR bzw. umgerechnet €) mit dem auf die Lebensdauer der Klägerin berechneten Kapitalwert anzusetzen. Der Vorbehalt der Nachprüfung blieb in dem Änderungsbescheid vom .2018 bestehen. 85

Mit ihrem fristgerecht eingelegten Einspruch gegen den Änderungsbescheid machte die Klägerin geltend, ihre Ansprüche als „Nachbegünstigte“ der B1-Stiftung seien nicht als Erwerb von Todes wegen im Rahmen der Erbschaftsteuerfestsetzung zu berücksichtigen. Es liege insbesondere kein Erwerb zugunsten Dritter im Sinne des § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG vor. Es bestehe zum einen kein Vertragsverhältnis zwischen der Erblasserin und der B1-Stiftung, aus dem einem Dritten, hier der Klägerin, ein Vermögensvorteil zugewendet werde. Zum anderen erfolge diese Zuwendung auch nicht aus dem Vermögen der Mutter, sondern aus dem Stiftungsvermögen. Diese Zuwendung sei allein durch den Stiftungsrat beschlossen worden. Eine diesbezügliche Anweisung der Erblasserin sei jedoch nicht existent. Der Ansatz der kapitalisierten Rente führe zu einer unzulässigen Doppelbesteuerung, da sie, die Klägerin, die Rentenzahlungen der B1-Stiftung im Rahmen ihrer Einkommensteuerveranlagung ebenfalls versteuern müsse. Die Finanzverwaltung müsse sich entweder darauf beschränken, das wie auch immer zu bewertenden Surrogat aus der B1-Stiftung entweder der Erbschaftsteuer zu unterwerfen oder aber die laufenden Zahlungen im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung einzubeziehen. Eine Doppelbesteuerung sei unzulässig. Aus diesem Grund habe die Klägerin auch gegen die Erfassung der „Rentenzahlungen“ im Rahmen ihrer Einkommensbesteuerung Rechtsbehelfe eingelegt. 86

Der Einspruch der Klägerin blieb erfolglos. In der Einspruchsentscheidung vom 05.11.2020 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück und hob den Vorbehalt der Nachprüfung auf. Dabei vertrat er die Auffassung, die Klägerin habe den Anspruch auf die Rentenzahlungen aufgrund eines von der Erblasserin abgeschlossenen Vertrages mit der B1-Stiftung und damit im Vollzugsverhältnis einen eigenen Rechtsanspruch gegen die Stiftung erworben. Vermögen, das ein Erblasser in eine Stiftung liechtensteinischen Rechts einbringe, falle bei dessen Tod dann in den Nachlass, wenn die Stiftung unter Durchbrechung des Trennungsprinzips rechtlich nicht anzuerkennen sei. Ein solches Scheingeschäft könne angenommen werden, wenn der Erblasser sich umfassende Widerrufs- und Änderungsbefugnisse vorbehalten habe und deshalb nicht von einer wirksam errichteten Stiftung ausgegangen werden könne (Hinweis auf FG Düsseldorf, Urteil vom 25.1.2017 4 K 2319/15 Erb, EFG 2017, 581). 87

Diese Voraussetzungen seien im Streitfall nach den Regelungen in den maßgeblichen Beistatuten erfüllt. In den ersten Beistatuten werde die Stifterin zu ihren Lebzeiten als 88

alleinige Begünstigte festgelegt. Nach ihrem Tod sollte dann die Klägerin als Begünstigte jährlich eine betragsmäßig festgelegte lebenslange Zuwendung erhalten. In den weiteren Beistatuten vom .... sei konkret geregelt worden, wie das Stiftungsvermögen anzulegen gewesen sei. Gleichzeitig sei festgelegt worden, dass nach dem Ableben der Stifterin das Vermögen aufgrund eines Vermögensverwaltungsauftrages nach bestimmten dort festgelegten Grundsätzen zu verwalten sei. Die Beistatuten hätten vom Stiftungsrat danach nur mit Zustimmung der Stifterin ganz oder teilweise widerrufen, abgeändert oder ergänzt werden können. Nach dem Ableben der Stifterin seien diese Beistatuten und die darin enthaltenen Regelungen unabänderlich gewesen. Aus den Stellungnahmen der Klägerin gehe hervor, dass Ausschüttungen an die Stifterin als alleinige Erstbegünstigte ausschließlich auf deren Anordnung vorgenommen worden seien. Sie habe mithin jederzeit die Ausschüttung des gesamten Stiftungsvermögens an sich verlangen können, was die Auflösung der B1-Stiftung zur Folge gehabt hätte. Dasselbe galt für Änderungen der Beistatuten. Diese seien ausschließlich auf entsprechende Instruktionen der Stifterin erlassen worden. Die Stifterin habe sich bis zu ihrem Tod selbst um die Verwaltung des Stiftungsvermögens gekümmert und sei diesbezüglich persönlich mit der Bank in Verbindung gewesen. Erst nach ihrem Tod habe die Stiftung weisungsgemäß einen Vermögensverwaltervertrag mit der Bank abgeschlossen. Die Stifterin habe jederzeit den Rücktritt der Stiftungsräte anordnen können. Somit spreche die tatsächliche Handhabung der Anlage und Verwaltung des Stiftungsvermögens für eine weite Dispositionsmöglichkeit der Stifterin über das Stiftungsvermögen. Durch die Regelung in den Beistatuten unter VI., nach der die Stifterin die Beistatuten jederzeit ganz oder teilweise habe widerrufen können, werde die faktische Einfluss- und Kontrollmöglichkeit über den Stiftungsrat belegt. Hieraus ergebe sich auch eine mittelbare Sachherrschaft über die Stiftungswirtschaftsgüter. Die Stifterin habe aufgrund ihrer Befugnisse über das Vermögen der Stiftung wie über ein eigenes Bankguthaben verfügen können. Dies habe mangels Änderung der Vereinbarungen oder anderweitiger Zwischenverfügungen bis zum Todeszeitpunkt gegolten.

Erst mit dem Tod der Erblasserin sei das Vermögen unter der Einschränkung, dass nun die Klägerin lebenslang aus dem Stiftungsvermögen halbjährliche Zuwendungen erhalten solle, tatsächlich auf die B1-Stiftung übergegangen. Mit Eintritt des Erbfalls sei die Klägerin nicht selbst weisungsbefugt gegenüber der B1-Stiftung gewesen. Sie habe lediglich den rechtlichen Anspruch auf Auszahlung der lebenslänglichen Rente erhalten. Mithin sei ab diesem Zeitpunkt die Intransparenz der Stiftung zu bejahen. 89

Die „Nachfolgebegünstigung“ der Klägerin ergebe sich bereits aus den ersten Beistatuten im Zusammenhang mit der Gründung der Stiftung am ..... Sie sei später nochmals bestätigt und auch in der vorgesehenen Höhe angepasst worden, zuletzt mit dem Zirkularbeschluss des Stiftungsrates vom ..... Da der Stiftungsrat nur auf Anweisung der Erblasserin gehandelt habe, sei die Begünstigung der Klägerin auf Anweisung der Erblasserin und in Ausübung ihres Verfügungsrechts über ihr Vermögen erfolgt. 90

Auch wenn im Streitfall mit dem Tod der Erblasserin die B1-Stiftung intransparent geworden sei und die Herrschaftsbefugnisse auf das Stiftungsvermögen nicht uneingeschränkt auf die Klägerin übergegangen seien, sei hinsichtlich der zugesagten jährlichen Zahlungen an die Klägerin als „Nachfolgebegünstigte“ der Stiftung ein entsprechender Herausgabeanspruch in den Nachlass gefallen. Aufgrund dieses Herausgabeanspruchs habe die Klägerin die rechtliche Möglichkeit, die zu ihren Gunsten versprochenen Leistungen von der B1-Stiftung abzurufen und diese ggf. auch gerichtlich durchzusetzen. 91

92

Die Rentenforderung falle dementsprechend in den Nachlass und sei gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG zu besteuern. Die Frage, ob dieser Erwerb nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG oder unter § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG zu erfassen sei, könnte entscheidungsunerheblich dahingestellt bleiben.

Gleichwohl werde aber darauf hingewiesen, dass der Beklagte insoweit der vom FG Bremen vertretenen Auffassung folge (Urteil vom 16.06.2010, EFG 2010, 1801). Danach sei die anteilige Auskehrung des Vermögens einer liechtensteinischen Stiftung an den Nachbegünstigten als steuerlicher Erwerb i.S. des § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG anzusehen, wenn die in Zusammenhang mit der Einrichtung der Stiftung vorgenommenen Rechtsgeschäfte, die eine einem Vertrag i.S. des § 3 Abs. 1 Nr. 4 EStG entsprechende Rechtslage bewirkten, die Stiftung bis zum Tod des Stifters zur Herausgabe des Vermögens an den Stifter und danach an die Nachbegünstigten verpflichteten, so dass die Nachbegünstigten und nicht die Erben einen Rechtsanspruch auf Leistungen aus dem Stiftungsvermögen hätten. Das FG Bremen lege in dieser Entscheidung den Begriff „Vertrag zu Gunsten Dritter" im Sinne von § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG weit aus. Es vertrete die Auffassung, dass das Tatbestandsmerkmal „Vertrag" durch ein ein- oder zweiseitiges Rechtsgeschäft privatrechtlicher oder öffentlich-rechtlicher Art erfüllt sei. Aus den Beistatuten sei im Streitfall ersichtlich, dass die Klägerin nach dem Tod der Stifterin zunächst Alleinbegünstigte der B1-Stiftung geworden sei. Sie habe zwar keinen unmittelbaren Einfluss auf das Stiftungsvermögen. Die Stiftung sei aber, unabänderlich, verpflichtet, der Klägerin eine jährliche Leistung von CHF auszuzahlen. Diese Auszahlung erfolge nicht nur aus den Erträgen, sondern auch aus dem vorhandenen Vermögen, soweit die Erträgnisse nicht ausreichend seien. Nach Auffassung des Finanzgerichts Bremen sei ein solcher unter § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG fallender Vermögensvorteil dann erworben, wenn der Drittbegünstigte im Vollzugsverhältnis einen eigenen Rechtsanspruch gegen den Versprechenden erwerbe. Somit hat die Klägerin im Streitfall eine gesicherte Rechtsposition erhalten, auf dem die späteren Auszahlungen beruhten. 93

Für den Streitfall sei dies jedoch unerheblich, da die Rentenforderung entsprechend den obigen Ausführungen in den Nachlass falle und es sich daher insbesondere nicht um eine durch die Stiftung beschlossene Ausschüttung handele. Diese tatsachlichen 94

Ausschüttungen seien auch nicht der Schenkungsteuer unterworfen. Bei der Rentenforderung handele es sich um einen nach § 3 ErbStG zu besteuernden Erwerb. 95

Hiergegen hat die Klägerin fristgerecht die vorliegende Klage erhoben. Zur Begründung führt sie aus, die Voraussetzungen für einen Erwerb von Todes wegen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 3 ErbStG lägen im Streitfall nicht vor. Insbesondere sei kein Erwerb durch Erbanfall nach § 1922 BGB gegeben. 96

Auch wenn sich die Erblasserin ihre Herrschaftsbefugnisse gegenüber der B1-Stiftung so vorbehalten habe, dass ihr das Vermögen zu ihren Lebzeiten weiterhin steuerlich zuzurechnen gewesen sei, so sei die Klägerin beim Ableben der Erblasserin nicht in ihre bezüglich der Stiftung geltenden Herrschaftsbefugnisse eingetreten, weil diese nach liechtensteinischem Recht nicht vererbbar seien. Das Stiftungsstatut der B1-Stiftung sei unstrittig liechtensteinisches Recht (vgl. Art. 232 Abs. 1 Personen- und Gesellschaftsrecht vom 20. Januar 1926 des Fürstentums Lichtenstein (LGBI. 2008/220, in Kraft seit 1. April 2009) (hiernach „PGR"). 97

Insoweit richte sich nicht nur die Gründung der B1-Stiftung, sondern auch die Vererblichkeit stiftungsrechtlicher Rechte und Pflichten nach liechtensteinischem Recht. 98

99

Bei den Herrschaftsbefugnissen des Stifters (den Stifterrechten) komme nur das Recht auf Widerruf der Stiftung (Widerrufsrecht) sowie das Recht auf Änderung der Stiftungserklärung in Betracht. Diese Stifterrechte seien gemäß liechtensteinischem Recht nicht vererbbar. Für Stiftungen, die ab dem 1.4.2009 errichtet worden seien, ergebe sich dies direkt aus den gesetzlichen Bestimmungen. Nach Art. 552 § 30 Abs. 1 PGR könne sich der Stifter das Recht zum Widerruf der Stiftung oder zur Änderung der Stiftungserklärung in der Stiftungsurkunde vorbehalten. Diese Rechte könnten allerdings nicht abgetreten oder vererbt werden. Gleiches gelte auch für Stiftungen, die vor dem 1.4.2009 errichtet worden seien (sog. Altstiftungen). Auch bezüglich Altstiftungen sei durch die Rechtsprechung in Liechtenstein bestätigt, dass Stifterrechte nicht vererbt werden könnten. Art. 559 Abs. 4 PGR aF behandele den Widerruf der Stiftung und die Abänderung der Stiftungsurkunde bzw. der Statuten. Beide Stifterrechte müssten in der Stiftungsurkunde ausdrücklich vorbehalten worden sein. Das liechtensteinische Stiftungsrecht basiere seit dessen Kodifikation im Jahr 1926 auf dem sog. Erstarrungsprinzip: Die Stiftung diene der Durchsetzung des Stifterwillens, der sich mit der Stiftungserrichtung von der Person des Stifters löse und in den Stiftungsdokumenten erstarre. Einschränkungen dieses Erstarrungsprinzips könnten nur durch die Stifterrechte erfolgen, die auch bei Altstiftungen höchstpersönlich seien und mit dem Tod des Stifters untergingen, auch wenn dies nicht explizit in Art. 559 Abs. 4 aF PGR erwähnt werde (Hinweis auf Gasser, Liechtensteinisches Stiftungsrecht. Praxiskommentar, Bern/Wien 2013, zu Art. 552 § 30 Rz. 3 ff. ("Stifterrechte bei altrechtlichen Stiftungen"); Jakob, Die liechtensteinische Stiftung, Schaan 2009 Rz. 226; Bösch, Liechtensteinisches Stiftungsrecht, Bern 2005,649 f.).

Selbst die Aufnahme einer expliziten Statutenbestimmung, wonach die Stifterrechte vererblich seien, wäre bei Alt- wie Neustiftungen rechtswidrig und daher unbeachtlich. 100

Die Erblasserin sei in den Statuten als alleinige Erstbegünstigte eingesetzt gewesen. Sie habe zu Lebzeiten gegenüber der B1-Stiftung ein Begünstigtenanspruch gehabt. Ein Stiftungsbegünstigter sei mangels ausdrücklicher Ermächtigung in den Statuten nicht berechtigt, über seine Begünstigtenstellung testamentarisch zu verfügen. Eine Rechtsnachfolge in die Begünstigung gemäß allgemeinen erbrechtlichen Grundsätzen komme bei einer Stiftung nur dann in Betracht, wenn die Stiftungsstatuten (bzw. Beistatuten) derartiges ausdrücklich anordnen (vgl. Bösch, Liechtensteinisches Stiftungsrecht, Bern 2005, 526). Die mit dem Tod der Erblasserin unabänderlich gewordenen Beistatuten räumten allerdings keine Vererbbarkeit der Begünstigtenstellung ein. Sie hätten vielmehr eine Begünstigtenkaskade vorgesehen. Bei einem Erblasser, der nur zu seinen Lebzeiten begünstigt gewesen sei, falle sein Begünstigtenanspruch allerdings nicht in seinen Nachlass, weil dieser Anspruch mit seinem Tod untergehe (Urteil Staatsgerichtshof des Fürstentums Liechtenstein vom 16.09.2002; StGH 2002/17 Ziffer 2.8). 101

Wie das Stiftungsvermögen zivilrechtlich nicht zum Nachlassvermögen des Stifters gehöre, gehöre das Stiftungsvermögen zivilrechtlich auch nicht zum Nachlassvermögen des Begünstigten. Die der Erblasserin als Erstbegünstigte zugekommenen Rechte unterschieden sich insoweit von den Rechten der Klägerin als Zweitbegünstigte. Beim Ableben der Klägerin seien die Nachfolgebegünstigten bereits festgelegt gewesen. Auch diesbezüglich seien der Klägerin keinerlei Mitbestimmungs- oder Abänderungsrechte zugekommen. Eine Ausschüttung des gesamten Stiftungsvermögens an die Klägerin sei strafrechtswidrig und würde die Rechte der bereits definitv eingesetzten Nachfolgebegünstigten beeinträchtigen. Schließlich habe die Klägerin auch keine Rechte aus einem Mandatsvertrag, weil der mit der Erblasserin abgeschlossene Mandatsvertrag mit dem Tod der Erblasserin gemäß expliziter Vertragsbestimmung untergegangen sei. 102

103

Die Herrschaftsbefugnisse der Erblasserin über die B1-Stiftung seien somit nicht vererblich und damit nicht nach § 1922 BGB auf die Klägerin übergegangen. Das Vermögen der B1-Stiftung sei nicht Teil des Nachlasses der Erblasserin. Insoweit habe die Klägerin keinen Anspruch auf Auskehrung des gesamten Stiftungsvermögens bzw. der Stiftungsrat wäre nicht befugt, einem solchen Begehren stattzugeben.

Der Beklagte räume im Übrigen selbst ein, dass eine unmittelbare Anwendung von § 3 Abs, 1 Nr. 4 ErbStG nicht zu dem von ihm gewünschten Besteuerungsergebnis führe, sondern lediglich eine analoge Anwendung von § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG die fiskalpolitisch günstige Rechtsfolge herbeiführen könne. Eine analoge Anwendung von § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG scheide aber im Streitfall im Hinblick auf die im Erbschaftsteuerrecht geltende generelle Maßgeblichkeit des Zivilrechts aus. Für die Beantwortung der Frage, wer als Zuwendender und Bedachter an einer freigebigen Zuwendung beteiligt sei, komme es ausschließlich auf die Zivilrechtslage und nicht darauf an, wem nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise Vermögen oder Einkommen zuzurechnen sei (Hinweis auf BFH Urteil vom 09.12. 2009 II R 22/08, BStBI. II 2010,363). 104

Der Beklagte begründe die Besteuerung ausschließlich wirtschaftlich. Eine Subsumtion unter einen Steuertatbestand des Erbschaftsteuergesetzes bleibe er schuldig. 105

Soweit der Beklagte allerdings auch darauf abstelle, dass es vorliegend um einen „vermachten" Anspruch auf Auszahlung einer lebenslangen Rente, mithin ein Rentenstammrecht, gehe, wäre dies im Übrigen ein Erwerb nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG (Hinweis auf Urteil des FG Berlin-Brandenburg v. 17.06.2020, EFG 2021,646, Rdnr. 23), der aber ebenfalls nicht gegeben sei. 106

Bei der Klägerin falle kein Vermögen als Erwerb von Todes wegen an. Die Klägerin beziehe lediglich nach dem Tod einen gesellschaftsrechtlich verankerten Gewinnanspruch aus einer Stiftung. Hierbei handele es sich aber um Einkünfte aus Kapitalvermögen und nicht um einen Erwerb von Todes wegen. 107

Die Klägerin beantragt, 108

den Erbschaftsteuerbescheid vom .2018 über den Erwerb von Todes wegen nach Frau A, verstorben am ....2015, in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 05.11.2020 dahingehend zu ändern, dass die Einsetzung der Klägerin als Nachbegünstigte der Liechtensteiner Stiftung bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs unter keinem Gesichtspunkt erfasst wird. 109

Der Beklagte beantragt, 110

die Klage abzuweisen, 111

im Unterliegensfall, die Revision zuzulassen. 112

Zur Begründung verweist er im Wesentlichen auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung vom 05.11.2020. Ergänzend weist er darauf hin, dass die Klägerin verkenne, dass es im Streitfall nicht um das Vermögen der B1-Stiftung oder einen unmittelbaren Herausgabeanspruch auf das Stiftungsvermögen gehe, sondern ausschließlich um den ihr von der Erblasserin vermachten Anspruch auf Auszahlung einer lebenslangen Rente. Es werde lediglich ein Rentenstammrecht erfasst. Diese Konstellation ergebe sich auch bei der Übertragung einer Rentenversicherung, bei der nach dem ErbStG das 113

Stammrecht unstreitig zu besteuern sei und in der Folge ggf. auch nach dem EStG die Renten versteuert werden könnten. Insoweit werde auf die Entscheidung des FG Berlin-Brandenburg vom 17.06.2020, EFG 2021, 646, verwiesen.

Im Streitfall komme es darauf an, dass mit dem der Klägerin in den Beistatuten der B1?Stiftung zugesagten lebenslangen Rente ein Rechtsgeschäft vorliege, das eine einem Vertrag i.S. des § 3 Abs. 1 Nr. 4 EStG entsprechende Rechtslage bewirke. Die Klägerin habe als Nachbegünstigte einen Rechtsanspruch auf Leistungen aus dem Stiftungsvermögen erworben. 114

Entscheidend sei, dass im Streitfall das Vermögen der Stifterin nicht bereits bei Errichten der Stiftung, sondern erst im Erbfall und dann mit Ausnahme des Rentenanspruches der Klägerin endgültig auf die Stiftung übergegangen sei. Damit liege sehr wohl ein Vertrags- bzw. Rechtsverhältnis zwischen der Erblasserin/Stifterin und der Stiftung vor. Der Rentenanspruch befinde sich entgegen des Sachverhalts in dem von der Klägerin angeführten Urteil des BFH vom 09.12.2009 (I R 22/08) zum Todeszeitpunkt noch im Vermögen der Erblasserin und gehe damit als Erwerb im Sinne des § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG auf die Klägerin über. 115

Die Beteiligten haben einer Entscheidung durch den Berichterstatter zugestimmt. 116

Entscheidungsgründe 117

Im Einverständnis der Beteiligten entscheidet der Berichterstatter gem. § 79a Abs. 3, 118

4 FGO. 119

Die Klage ist begründet. 120

Der angefochtene Erbschaftsteuerbescheid vom .2018 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung vom 05.11.2020 sind rechtswidrig und verletzten die Klägerin in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO. Der Beklagte hat in dem angefochtenen Erbschaftsteuerbescheid in Bezug auf die Einsetzung der Klägerin als Nachfolgebegünstigte der Stiftung zu Unrecht den Kapitalwert der jährlichen lebenslangen Zahlungen als Erwerb von Todes wegen erfasst. 121

Weder das Vermögen der Stiftung als solche noch die Vorteile aus der Einsetzung als Nachbegünstigte der Stiftung und die daraus resultierenden Auszahlungen sind Vermögenswerte, die im Rahmen eines erbschaftsteuerpflichtigen Vorgangs i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG (Erwerb von Todes wegen) auf die Klägerin übergegangen sind. Es liegt insoweit weder ein Erwerb durch Erbanfall (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) noch ein Vermögensvorteil aufgrund eines Vertrages der Erblasserin zugunsten Dritter (§ 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG) vor. 122

I. Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG unterliegt der Erwerb von Todes wegen durch Erbanfall (§ 1922 des Bürgerlichen Gesetzbuches – BGB -) der Erbschaftsteuer. Der Erbfall unterliegt im Streitfall dem deutschen Erbstatut und führt daher zur Gesamtrechtsnachfolge nach § 1922 BGB. Diese bezieht sich auf das vererbbare Vermögen der Erblasserin. Nach § 1922 i.V.m. § 1942 BGB geht das vererbbare Vermögen (Erbschaft) im Wege der Gesamtrechtsnachfolge als Ganzes auf den oder die Erben über. Die Universalsukzession ist nicht disponibel. Eine wirtschaftliche Betrachtungsweise ist insoweit ausgeschlossen (vgl. BFH-Urteil vom 05.12.2018 II R 9/15, BStBl II 2020, 655, Rz. 20). Ob ein Recht im Todeszeitpunkt noch vorhanden ist und einen Nachlassgegenstand darstellt, ist 123

eine vom Erbstatut zu unterscheidende und kollisionsrechtlich gesondert anzuknüpfende Vorfrage (vgl. BFH-Urteile vom 25.6.2021 II R 13/19, BStBl II 2022, 48, Rz. 12; vom 05.12.2018 II R 9/15, BStBl II 2020, 655, Rz 23).

1. Weder das Vermögen der B1-Stiftung noch die Vorteile im Hinblick auf die Einsetzung als Nachbegünstigte der B1-Stiftung sind Teile des von der Erblasserin an die Klägerin vererbten Vermögens, die durch Erbanfall auf die Klägerin als Alleinerbin übergegangen sind. 124

a. Das Vermögen einer intransparenten, wirksam gegründeten und rechtlich selbständigen Stiftung ist dem Stifter nicht mehr zuzurechnen und kann schon deshalb nach inländischem Erbrecht - unabhängig von dem ausländischen Personalstatut der Stiftung - nicht mehr der gesetzlichen Erbfolge oder einer Verfügung von Todes wegen unterliegen. Vermögenswerte, die zum Zeitpunkt des Erbfalls nicht mehr zum Vermögen des Erblassers gehören, sind kein Nachlassvermögen und der letztwilligen Verfügung des Erblassers entzogen. Ist einer Stiftung vor dem Erbfall tatsächlich und rechtlich wirksam Vermögen zugeflossen, ist es nur noch der Stiftung zuzuordnen. Der Tod des Stifters ist insoweit erbschaftsteuerrechtlich nicht von Bedeutung (vgl. BFH-Urteil vom 05.12.2018 II R 9/15, BStBl II 2020, 655). 125

b. Sind jedoch nach den getroffenen Vereinbarungen und Regelungen dem Stifter umfassende Herrschaftsbefugnisse über das Vermögen einer ausländischen Stiftung vorbehalten, so dass die Stiftung gehindert ist, über das ihr übertragene Vermögen dem Stifter gegenüber tatsächlich und frei zu verfügen, ist das Vermögen weiterhin dem Stifter zuzurechnen (vgl. BFH-Urteil vom 28.06.2007 II R 21/05, BStBl II 2007, 669). Herrschaftsbefugnisse in diesem Sinne ergeben sich z.B. durch den Vorbehalt des Stifters in Bezug auf die Entscheidungen über die Anlage und Verwendung des Vermögens, die Möglichkeit, ganz oder teilweise die Rückübertragung des Vermögens zu verlangen, und die Weisungsunterworfenheit der Stiftung und ihrer Organe gegenüber dem Stifter (vgl. BFH-Urteils vom 28.06.2007 II R 21/05, BStBl II 2007, 669). Der Stifter kann aufgrund seiner Befugnisse über das Vermögen der Stiftung wie über ein eigenes Bankguthaben verfügen. Dies gilt mangels Änderungen der Vereinbarungen oder anderweitiger Zwischenverfügungen bis zum Todeszeitpunkt (vgl. BFH-Urteil vom 05.12.2018 II R 9/15, BStBl II 2020, 655). 126

c. Ob Rechte, die ihren Grund im Stiftungsrecht haben, dem Grunde nach vererblich sind, richtet sich nach dem Personalstatut der Stiftung. Dieses Personalstatut ist maßgeblich für die Entscheidung, ob das Vermögen der Stiftung vererbbar i.S. des § 1922 BGB ist. Eine Vererbung des Stiftungsvermögens kommt nur in Betracht, wenn dieses in Durchbrechung des Trennungsprinzips zunächst dem Stifter aufgrund der ihm zustehenden Herrschaftsbefugnisse zuzurechnen war. Weitere Voraussetzung ist, dass die Herrschaftsbefugnisse des Stifters ebenfalls vererbt werden können und deshalb beim Ableben des Stifters auf dessen Erben übergehen. Sind die Herrschaftsbefugnisse vererblich, tritt der Erbe damit auch bezüglich des Stiftungsvermögens in die Rechtsstellung des Stifters ein. Das Stiftungsvermögen gehört in einem solchen Fall grundsätzlich zum Nachlassvermögen des Stifters i.S. des § 1922 BGB (vgl. BFH-Urteil vom 05.12.2018 II R 9/15, BStBl II 2020, 655). 127

Sind die Herrschaftsbefugnisse des Stifters dagegen nicht vererblich, erlöschen sie mit dem Tode des Stifters ersatzlos. Damit entfällt zugleich die Zurechnung des Stiftungsvermögens beim Stifter bzw. dessen Erben. Rechtsnachfolger hinsichtlich des Stiftungsvermögens ist in diesem Fall die Stiftung selbst (vgl. BFH-Urteil vom 05.12.2018 II R 9/15, BStBl II 2020, 655). 128

d. Personalstatut der Stiftung ist im Streitfall das Recht des Fürstentums Liechtenstein (vgl. BFH-Urteil vom 05.12.2018 II R 9/15, BStBl II 2020, 655, m.w.N.). Nach liechtensteinischem 129

Recht richtet sich nicht nur die Wirksamkeit der Gründung der Stiftung, sondern auch die Vererblichkeit stiftungsrechtlicher Rechte und Pflichten. Das gilt sowohl für eine intransparente, also rechtlich selbständige Stiftung mit eigenem Stiftungsvermögen als auch für eine transparente Stiftung, deren Vermögen wegen Durchbrechung des Trennungsprinzips dem Stifter zuzurechnen ist (vgl. BFH-Urteil vom 05.12.2018 II R 9/15, BStBl II 2020, 655).

Im Streitfall ist das auf die Stiftung übertragene und von ihr erwirtschaftete Vermögen zwar noch nicht zum Zeitpunkt der Gründung, sondern erst mit dem Tod der Erblasserin der Stiftung zuzurechnen, weil die Erblasserin (Stifterin) sich zu Lebzeiten umfassende Herrschaftsbefugnisse vorbehalten hat. Da diese Herrschaftsbefugnisse unstreitig nicht auf die Klägerin übergegangen, sondern mit dem Tod der Erblasserin untergegangen sind, ist das Stiftungsvermögen zum Todeszeitpunkt nicht mehr Vermögen der Erblasserin, das in den Nachlass fällt und gemäß § 1922 Abs. 1 BGB auf die Klägerin übergegangen ist. Auch die Rechte bzw. vermögensmäßigen Vorteile, die sich aus der Einsetzung als Nachbegünstigte der B1-Stiftung für die Klägerin ergeben, waren zum Todeszeitpunkt nicht im Vermögen der Erblasserin und konnten somit nicht gemäß § 1922 BGB auf die Klägerin übergehen.- 130

aa. Die Rechtsfähigkeit der Stiftung ist nach liechtensteinischem Recht nach der im Zeitpunkt der Stiftungsgründung geltenden Rechtslage zu beurteilen. Im Streitfall ist das liechtensteinische Personen- und Gesellschaftsrecht in der Fassung vom 20.02.1926 – PGR a.F. - (LGBl. 1926 Nr. 4 in der Fassung LGBl. 2000 Nr. 279) anzuwenden, da die Stiftung am .... errichtet wurde und auch die Umbenennung unter Aufhebung der ursprünglichen Statuten bereits am ....erfolgt ist. Die Neufassung des liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrechts ist nicht einschlägig, da sie erst seit dem 01.04.2009 gilt (LGBl. 2008 Nr. 220). 131

Bei der Errichtung einer Stiftung wird das Vermögen (Stiftungsgut) einem bestimmt bezeichneten Zweck gewidmet, Art. 552 Abs. 1 PGR a.F. Bei einer Familienstiftung ist das Vermögen gemäß Art. 553 Abs. 2 PGR a.F. dauerhaft zum Zwecke der Bestreitung der Kosten der Erziehung und Bildung, der Ausstattung und Unterstützung von An-gehörigen einer Familie oder zu ähnlichen Zwecken verbunden. Die Familienstiftung wird in Form einer Urkunde errichtet und entsteht zugleich in diesem Zeitpunkt (Art. 555 Abs. 1 und Art. 557 Abs. 2 PGR a.F.). Die Gründungskurkunde und die Statuten sind lediglich beim Öffentlichkeitsregister zu hinterlegen, Art. 554 PGR a.F. 132

bb. Nach der vorliegenden Gründungsurkunde wurde die Stiftung am .... wirksam mit eigener Rechtspersönlichkeit als Familienstiftung errichtet. Die weiteren o.g. Voraussetzungen liegen ebenfalls unstreitig vor. Stifterin ist die Erblasserin und Erstbegünstigte der Stiftung. 133

cc. Es steht zwischen den Beteiligten allerdings nicht im Streit und ist angesichts der Statuten der Stiftung offensichtlich, dass die Erblasserin sich an dem in die B1-Stiftung eingebrachten Vermögen Herrschaftsbefugnisse so vorbehalten hat, dass ihr das Vermögen nach den auch im Streitfall einschlägigen Kriterien des BFH-Urteils vom 28.06.2007 II R 21/05, BStBl II 2007, 669 zu ihren Lebzeiten weiterhin zuzurechnen war. So verpflichtete sich die E, bzw. die von ihr eingesetzten Mitglieder des Stiftungsrates, in dem Mandatsvertrag vom ...., das Mandat als Mitglied des Stiftungsrates ausschließlich auf Weisungen der Erblasserin auszuüben. Ohne Instruktionen sollte die E weder ermächtigt noch verpflichtet sein, selbständig zu handeln. Damit konnte die Erblasserin gemäß § 18 der Statuten u.a. auch die Auflösung der Stiftung bewirken, die zur Auszahlung des Stiftungsvermögens an sie als (alleinige) Stiftungsbegünstigte führen würde. Die Beistatuten, in denen die Begünstigten der Stiftung bestimmt wurden, konnten laut ausdrücklicher Regelung ebenfalls nur vom Stiftungsrat und 134

nur mit Zustimmung der Erblasserin geändert werden. Die B1-Stiftung war dementsprechend bis zum Tod rechtlich als transparent zu betrachten.

dd. Im Streitfall waren die Herrschaftsbefugnisse der Stifterin und Erblasserin aber, was zwischen den Beteiligten ebenfalls unstreitig war, nicht vererblich. Damit entfällt die Zurechnung des Stiftungsvermögens bei der Erblasserin bzw. der Klägerin als deren Erbin. Rechtsnachfolgerin hinsichtlich des Stiftungsvermögens ist in diesem Fall die B1?Stiftung selbst (vgl. BFH-Urteil vom 05.12.2018 II R 9/15, BStBl II 2020, 655). 135

Die Herrschaftsbefugnisse der Erblasserin sind nach den maßgeblichen Regelungen im Mandatsvertrag und den Beistatuten mit ihrem Tode ersatzlos erloschen. So sah der Mandatsvertrag vom .... in Art X. vor, dass der Mandatsvertrag mit dem Tod der Erblasserin (Auftraggeber) erlischt, wobei die Stellung der in Art I. des Vertrages benannten Mitglieder des Stiftungsrates durch das Erlöschen des Mandatsvertrages unberührt bleiben sollte. Mit dem Ableben der Erblasserin konnte dementsprechend der eingesetzte Stiftungsrat weisungsfrei entsprechend der Vorgaben der Statuten/Beistatuten und des liechtensteinischen Rechts als einziges Organ der B1-Stiftung deren Geschäfte führen. Die maßgeblichen Beistatuten vom .... wurden mit dem Tod der Erblasserin unabänderlich (Art. 6 der Beistatuten). Die Einsetzung der Klägerin als Nachfolgebegünstigte und die festgelegten Zahlungsmodalitäten waren damit unveränderbar. 136

ee. Im Streitfall liegen auch keine Anhaltspunkte dafür vor, dass die B1-Stiftung in der Hauptsache zu Zwecken der Steuerhinterziehung gegründet wurde und ihr deshalb ausnahmsweise im Hinblick auf den Vorbehalt des ordre public gemäß Art. 6 EGBGB die Anerkennung der Rechtsfähigkeit zu versagen wäre (vgl. hierzu BGH-Beschluss vom 03.12.2014, IV ZB 9/14, ZEV 2015, 163; FG Köln, Urteile vom 27.02.2019 7 K 3002/16, EFG 2020, 52, und 7 K 3003/16, juris; FG Düsseldorf, Urteile vom 25.01.2017 4 K 2319/15 Erb, EFG 2017, 581, und vom 02.04.2014 4 K 3718/12 Erb, EFG 2014, 855). Auch insoweit besteht zwischen den Beteiligten Einigkeit. 137

Das Stiftungsvermögen ist somit zum maßgeblichen Todeszeitpunkt nicht Teil des Nachlasses der Erblasserin und nicht gemäß § 1922 BGB durch Erbanfall auf die Klägerin übergegangen. 138

ff. Das Gericht verkennt nicht, dass der Beklagte letztlich nicht das gesamte Stiftungsvermögen, sondern lediglich ein aus der Einsetzung als Nachfolgebegünstigte resultierendes Rentenstammrecht als steuerpflichtigen Erwerb in Bezug auf die Stiftung berücksichtigt hat. Allerdings ist auch diese Rechts- bzw. Vermögensposition, die sich für die Klägerin aus der Einsetzung als Nachfolgebegünstigte der B1-Stiftung ergibt, nicht gemäß § 1922 BGB mit dem Tod der Erblasserin auf die Klägerin übergegangen. Die Berechtigung aus der Nachfolgebegünstigung war nämlich zu keinem Zeitpunkt im Vermögen der Erblasserin und konnte dementsprechend nicht mit deren Tod im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge des § 1922 BGB auf die Klägerin übergehen. Aus der Systematik der Stiftungsbesteuerung im ErbStG ergibt sich insbesondere, dass kein Anspruch der Stifterin und Erstbegünstigten (Erblasserin) gegen die Stiftung aus deren Vermögen auf die Klägerin als Nachfolgebegünstigte übergehen und der Besteuerung zugrunde gelegt werden kann (vgl. FG Düsseldorf, Urteil vom 02.04.2014 4 K 3718/12 Erb, EFG 2014, 855; Piltz, ZEV 2011, 236). 139

Eine andere Beurteilung ergibt sich entgegen der Auffassung des Beklagten insoweit auch nicht aus dem Umstand, dass die B1-Stiftung im Streitfall erst mit dem Tod der Erblasserin intransparent wurde. Entscheidend ist in diesem Zusammenhang lediglich, dass mangels 140

Vererblichkeit der Herrschaftsbefugnisse der Erblasserin die B1-Stiftung selbst Rechtsnachfolgerin hinsichtlich des gesamten „Stiftungsvermögens“ wurde (vgl. BFH-Urteil vom 05.12.2018 II R 9/15, BStBl II 2020, 655). Es bleibt somit in Bezug auf das Stiftungsvermögen kein Vermögensrecht bei der Erblasserin zurück, das auf die Klägerin gemäß § 1922 BGB übergehen könnte. Inwieweit der Übergang des Stiftungsvermögen auf die B1-Stiftung mit dem Tod der Erblasserin ggf. gemäß § 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG der Besteuerung unterliegt, ist im Streitfall nicht von Bedeutung. Ebenso kann bei der Entscheidung über die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Erbschaftsteuerbescheides dahingestellt bleiben, ob die Auszahlungen der Stiftung an die Klägerin aufgrund der Nachfolgebegünstigung gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG oder gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG der Schenkungsteuer unterliegen (vgl. BFH-Urteil vom 03.07.2019 II R 6/16, BStBl II 2020, 61).

II. Die Einsetzung als Nachfolgebegünstigte der B1-Stiftung und die daraus resultierenden jährlichen Auszahlungen aus der B1-Stiftung stellen auch keine Vermögensvorteile aufgrund eines Vertrages der Erblasserin zugunsten Dritter (§ 3 Abs. 1 Nr. 4 ErStG) dar. Hiernach gilt als Erwerb von Todes wegen jeder Vermögensvorteil, der auf Grund eines vom Erblasser geschlossenen Vertrags bei dessen Tode von einem Dritten unmittelbar erworben wird. Voraussetzung ist danach insbesondere das Vorliegen eines Vertrags, des sog. Deckungsverhältnisses. Das betrifft das Verhältnis zwischen Versprechendem (dem Vertragspartner) und Versprechensempfänger (dem Erblasser) (vgl. FG Köln, Urteile vom 27.02.2019 7 K 3002/16, EFG 2020, 52, und 7 K 3003/16, juris; FG Düsseldorf, Urteil vom 2.4.2014 4 K 3718/12 Erb, EFG 2014, 855, m.w.N.). 141

Ein solcher Vertrag ist im Streitfall nicht gegeben. Bei der Stiftungsurkunde, den Statu-ten und den Beistatuten handelt es sich um keine Verträge im Sinne des § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG, sondern um ein einseitiges Rechtsgeschäft. Insoweit schließt sich das Gericht den Ausführungen des Finanzgerichts Düsseldorf zur zivilrechtlichen Auslegung des Vertragsbegriffs in seinem Urteil vom 02.04.2014 (Az. 4 K 3718/12 Erb, EFG 2014, 855) an (so bereits FG Köln, Senatsurteile vom 27.02.2019 7 K 3002/16, EFG 2020, 52, und 7 K 3003/16, juris; siehe allgemein auch Büch, ZEV 2011, 152 m.w.N. zum fehlenden Vertrag zugunsten Dritter; Piltz, ZEV 2011, 236; a.A. Urteil des FG Bremen vom 16.06.2010 1 K 18/10, EFG 2010, 1801 unter I.). 142

Im Übrigen fehlt es auch an der weiteren Voraussetzung des § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG. Danach müssen im sog. Valutaverhältnis zwischen Versprechensempfänger (Erblasserin) und Erwerberin (Dritten) alle subjektiven und objektiven Merkmale einer freigebigen Zuwendung vorliegen. Die Bereicherung des Dritten muss auf einer Entreicherung des Versprechensempfängers beruhen, die Bereicherung des Begünstigten aus dem Vermögen des Erblassers herrühren (vgl. BFH-Urteil vom 13.05.1998 II R 60/95, BFH/NV 1998, 1485; FG Düsseldorf, Urteil vom 02.04.2014 4 K 3718/12 Erb, EFG 2014, 855; Piltz, ZEV 2011, 236). Das ist aus den o.g. Gründen hier aber nicht der Fall, weil erbschaftsteuerlich kein Anspruch der Erblasserin gegenüber der Stiftung als Erstbegünstigten aus ihrem Vermögen auf die Klägerin als Nachfolgebegünstigte übergehen (vgl. FG Düsseldorf, Urteil vom 02.04.2014 4 K 3718/12 Erb, EFG 2014, 855, m.w.N.). 143

II. Die Erbschaftsteuer ist dementsprechend ohne Berücksichtigung des vom Beklagten für die Ansprüche aus der Nachfolgebegünstigung angesetzten Kapitalwert in Höhe von ... € festzusetzen. Die Berechnung der neu festzusetzenden Erbschaftsteuer ist dem Beklagten ermessensgerecht gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO nach Maßgabe der Gründe dieser Entscheidung aufzuerlegen. 144

IV. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 145

V. Die Revision war nach § 115 Abs. 2 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung zuzu-lassen. 146

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE