# Finanzgericht Köln, 7 K 3003/16

| | |
|---|---|
| **Datum:** | 27.02.2019 |
| **Gericht:** | Finanzgericht Köln |
| **Spruchkörper:** | 7. Senat |
| **Entscheidungsart:** | Urteil |
| **Aktenzeichen:** | 7 K 3003/16 |
| **ECLI:** | ECLI:DE:FGK:2019:0227.7K3003.16.00 |

**Tenor:**

Unter Änderung des Erbschaftsteuerbescheides vom 26.11.2013 und der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 27.10.2016 wird die Erbschaftsteuer auf ... € herabgesetzt.

Die Kosten des Verfahrens werden dem Beklagten auferlegt.

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** 1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, wie zwei Auszahlungen aus der liechtensteinischen B Stiftung an die Klägerin erbschaftsteuerlich zu behandeln sind. 2

Die Klägerin ist die Tochter des am ....06.2007 verstorbenen A, der von 1997 bis zu seinem Tod in C in der Schweiz lebte. Nach dem am 11.07.2007 amtlich in D / Schweiz veröffentlichten Testament waren die Ehefrau des Erblassers, Frau A1, wohnhaft ebenfalls in C in der Schweiz, und die beiden Töchter des Erblassers, die Klägerin, und ihre Schwester, Frau T, als Erben eingesetzt. Als Testamentsvollstrecker waren der inzwischen verstorbene Herr F aus K (Schweiz) und Herr G bestimmt. Die Testamentsvollstrecker teilten mit Schreiben vom 20.10.2009 den Erbinnen mit, dass der Nachlass verteilt sei und die Testamentsvollstreckung damit ende (s. Hilfsakte Steuerfahndung). 3

Wenige Monate vor dem Tod des Erblassers, am ....01.2007**,** wurde die B Stiftung mit Sitz in M / Liechtenstein von der W als Familienstiftung errichtet (s. Stiftungsurkunde vom ...01.2007). Als Stiftungsrat wurde zunächst Frau W1, wohnhaft in M / Liechtenstein bestellt und mit der gesetzlichen Repräsentanz W in M betraut. Unter gleichem Datum wurden die Statuten erlassen. 4

Am 14.02.2007 erstellte der Stiftungsrat folgendes Reglement, in dem es auszugsweise heißt: 5

*„Artikel 1* 6

*Erstbegünstigter der Stiftung ist* 7

*Herr A, geb. ...,* 8

*derzeit wohnhaft in … C, …* 9

*Die Begünstigung des Erstbegünstigten bezieht sich in erster Linie auf die Erträge des Stiftungsvermögens. Allerdings kann der Stiftungsrat bei nichtvorhersehbaren Veränderungen der Lebensumstände des Erstbegünstigten auch Ausschüttungen zu Lasten der Substanz des Stiftungsvermögens vornehmen.* 10

*Artikel 2* 11

*Nach Ableben des Erstbegünstigten sind Zweitbegünstigte der Stiftung* 12

*a) seine Ehefrau A1, ..., derzeit wohnhaft in … C…* 13

*b) deren Tochter T, ….* 14

*c) und deren Schwester R, …* 15

*d) die Tochter von b): …* 16

*e) und deren Schwester: …* 17

*f) der Sohn von c): …* 18

*g) und dessen Schwester: …* 19

*Artikel 3* 20

*3.1 An sie entrichtet die Stiftung folgende Zahlungen:* 21

*a) An die Zweitbegünstigte sub a) zu Beginn des Kalenderquartals nach dem Tod des Erstbegünstigten einen Betrag von 50.000 €. Der gleiche Betrag ist ihr zu Beginn jeden folgenden Quartals auszurichten bis Ende 2009.* 22

*…* 23

*Die Zahlungen der regulären 50.000 € können, wenn nötig, auch die Substanz der Stiftung beanspruchen. …* 24

*b) An die Zweitbegünstigten zu b) und c):* 25

- *am fünften Jahrestag des Todes des Erstbegünstigten: je 100.000 €;* 26

- *danach am 1. Tag jedes folgenden Jahres: je 60.000 €;* 27

- *und bei Erreichen des 60. Altersjahres der Betreffenden: 100.000 €.* 28

*c) An die Zweitbegünstigten zu d) bis g): bei Erreichen des 20. Alterjahres je 25.000 €. Und dann wieder bei Erreichen des 25., 30. und des 35. Altersjahres.* 29

*3.2. Alle unter lit b) und c) hiervor genannten Auszahlungen dürfen, wenn erforderlich, Teile des Stiftungsvermögens beanspruchen. Sie erfolgen aber nicht, falls das Stiftungsvermögen im betr. Zeitpunkt den Wert von 6 Mio. € unterschreitet. Solche Fälligkeiten werden dann eingefroren. Sie können später nachgeholt werden. - Verzichtet ein Berechtigter im Moment auf den Bezug, so werden ihm seine Rechte parkiert und gutgeschrieben. Der Stiftungsrat entscheidet, ob und wie hoch sie ihm verzinst werden.* 30

*3.3. Der Stiftungsrat kann im Rahmen des Ermessens vorzeitige Bezüge der Zweitbegünstigten zu b) bis g) erlauben, falls begründete Sonderumstände (z.B. für die Berufsausbildung) geltend gemacht werden und zudem unter der Bedingung, dass aufgrund der finanziellen Situation des Stiftungsvermögens die Ausrichtung der Zahlungen an die Zweitbegünstigte sub a) bis an deren Lebensende gesichert bleibt, und dass weiter, die Mittel genügen, um einen Vorbezug einer Schwester bzw. eines der 4 Kinder später gegen den anderen auszugleichen.* 31

*Artikel 4* 32

*Nach dem Tod der Zweitbegünstigten sub a) werden noch bestehende, eingefrorene oder parkierte Bezugsrechte ausbezahlt, noch bestehende Vorbezüge zum Ausgleich gebracht, alle datumsmäßig noch nicht fällig gewesenen regelmentarischen Leistungen vorzeitig ausgerichtet, und so die Bezüge beider geschwisterlichen Stämme ausgeglichen.* 33

*Danach teilt die Stiftung das ganze verbleibende Vermögen buchhalterisch und bezüglich der Verzinsung ein in je eine Hälfte für jede der Zweitbegünstigten zu b) und c). Jede von ihnen kann, sofern sie das 60. Altersjahr erreicht hat, einen Viertel ihres Kontostandes abziehen, 24 Monate später die Hälfte des Restes und weitere 36 Monate später den ganzen Rest.* 34

*Artikel 5* 35

*Danach hat der Stiftungsrat die Aufhebung der Stiftung gemäß Art. 568 PGR zu veranlassen.* 36

*Artikel 6* 37

*…* 38

*M, 14. Februar 2007“* 39

Unterzeichnet ist das Reglement für den Stiftungsrat von Frau W1. Mit Datum vom 02.03.2007 hat der Erblasser als Stifter sich mit dem Reglement einverstanden erklärt und dieses unterzeichnet. 40

Sodann beschloss der Stiftungsrat unter dem 18.04.2007 eine Neufassung der Statuten der Stiftung. Zudem wurde Herr F, wohnhaft in K / Schweiz als weiteres Mitglied des Stiftungsrates bestellt (s. Beschluss vom 18.04.2007). In diesen Statuten heißt es 41

auszugsweise:

*„Art. 1*

*Name, Sitz und Dauer*

*Unter dem Namen B Stiftung mit Sitz in M besteht eine auf Dauer errichtete Stiftung. Die Stiftung ist nach den Vorschriften des Personen- und Gesellschaftsrechts (PGR, Art. 552 ff) errichtet.*

*Die Stiftung ist nicht im FL-Öffentlichkeitsregister eingetragen.*

*Nach den gesetzlichen und statutarischen Vorschriften kann der Stiftungsrat eine Sitzverlegung der Stiftung jederzeit beschließen.*

*Art. 2*

*Vermögen*

*Das Stiftungskapital beträgt CHF 30.000,--.*

*Durch Zuwendungen des Stifters und/oder Dritten kann das Stiftungsvermögen jederzeit erhöht werden. Die Zuwendungen können aus Geld- und/oder Sachwerten bestehen.*

*Art. 3*

*Zweck*

*Zweck der Stiftung ist die Anlage und Verwaltung des Stiftungsvermögens sowie die Zuwendung von Erträgnissen und des Stiftungsvermögens an die in einem Reglement bezeichneten Begünstigten.*

*Begünstigte der Stiftung sind in erster Linie Angehörige des Stifters sowohl aus einer oder mehreren Familien.*

*…*

*Art. 4*

*Organe*

*Organe der Stiftung sind der Stiftungsrat (Stiftungsvorstand) und der gesetzliche Repräsentant.*

*…*

*Art. 5*

*Stiftungsrat, Bestellung, Anzahl, Amtsdauer*

*Der Stiftungsrat wird durch den Stifter bestellt.*

*Bei Demission, Handlungsunfähigkeit oder Tod eines Stiftungsratsmitgliedes beschließt der verbleibende Stiftungsrat über die Ersatzwahl. Ein ausscheidendes Mitglied kann dazu einen Nachfolger vorschlagen.*

*Ist kein Mitglied des Stiftungsrats mehr vorhanden, hat der gesetzliche Repräsentant die Pflicht zur sofortigen Ernennung des Stiftungsrates.* 64

*Der Stiftungsrat besteht aus einem oder mehreren Mitgliedern. Mindestens ein Stiftungsratmitglied muss die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllen (PGR Art. 180 a). Die Amtsdauer des Stiftungsrates ist unbegrenzt.* 65

*Art. 6* 66

*Aufgaben des Stiftungsrates* 67

*Der Stiftungsrat verwaltet das Stiftungsvermögen und beschließt über die zweckentsprechende Verwendung nach den Vorschriften des Reglementes.* 68

*Der Stiftungsrat vertritt die Stiftung gegenüber Dritten im Außenverhältnis. Er kann Befugnisse an Personen übertragen, die nicht Mitglieder des Stiftungsrates sind.* 69

*Der Stiftungsrat konstituiert sich selbst, bezeichnet im Falle von mehreren Mitgliedern den Präsidenten sowie Personen (Stiftungsrat und/oder Dritte), welche zur Vertretung der Stiftung befugt sind.* 70

*…* 71

*Der Stiftungsrat bezeichnet die Begünstigten sowie die Art und den Umfang der Begünstigung in einem oder mehreren Reglementen.* 72

*Der Stiftungsrat kann die Statuten, Beistatuten und/oder Reglemente, sofern diese nicht ganz oder zum Teil ausdrücklich als unwiderruflich erlassen sind, jederzeit zur Gänze oder Teile vorerwähnter Satzungen widerrufen, abändern, ergänzen oder ersetzen.* 73

*Art. 7* 74

*Repräsentant* 75

*Der gesetzliche Repräsentant wird bei Errichtung der Stiftung vom Stifter und im Bedarfsfall vom Stiftungsrat bestellt. Die Abberufung ist möglich durch den Stifter oder durch den Stiftungsrat.* 76

*Art. 8* 77

*Begünstigte* 78

*Die Begünstigten der Stiftung sind im Reglement bezeichnet.* 79

*Die Art und das Ausmaß der Begünstigung kann der Stiftungsrat widerrufen oder abändern.* 80

*Die Zuwendung kann dem Begünstigten weder auf dem Wege des Sicherungsverfahrens, der Zwangsvollstreckung oder auf dem Wege des Konkurses entzogen werden (PGR, Art. 567).* 81

*Der Begünstigte hat bei Widerruf oder Abänderung seiner Begünstigung keinen Anspruch auf Ersatz.* 82

*Art. 9* 83

84

*Auskunft*

*…*

*Art. 10*

*Hinweis*

*Auf den Stifter und die weiteren Stiftungsbeteiligten (Stiftungsrat und/oder Begünstigte) sind die Bestimmungen des Gesetzes über das Treuunternehmen sinngemäss anzuwenden, insbesondere PGR Art. 552, Abs. 4.*

*Ausdrücklich nicht anwendbar sind die Bestimmungen über den Treugeber, die Bestimmungen über die Bestellung, Abberufung und Kündigung der Treuhänder (Art. 932a § 50 Abs. 2 PGR / TRU).*

*Art. 11*

*Statutenänderung*

*Der Stiftungsrat kann diese Statuten aufheben und durch neue ersetzen, abändern und/oder ergänzen. Diese Beschlussfassung hat einstimmig zu erfolgen.*

*Art. 12*

*Reglement*

*Der Stiftungsrat bestätigt, dass das Reglement im Zeitpunkt der Errichtung der Stiftung erstellt worden ist.*

*Art. 13*

*Auflösung*

*Der Stiftungsrat kann die Auflösung der Stiftung beschließen, wenn ihr Zweck erfüllt und/oder ihre Mittel erschöpft sind, oder aus der Tatsache heraus, dass sich die Ausgangslage, aufgrund welcher die Stiftung errichtet worden ist, maßgeblich verändert hat.*

*Der Auflösungsbeschluss bedarf der Einstimmigkeit des Stiftungsrates.*

*Art. 14*

*Schiedsgericht*

*…*

*Art. 15*

*Gerichtsstand*

*…*

*M, 18.04.2007“*.

Die Statuten wurden unterzeichnet für das W von Frau W1.

Darüber hinausgehende Vereinbarungen o.ä. zwischen dem Erblasser und dem Stiftungsrat, insbesondere ein Mandatsvertrag oder eine Protektorenvereinbarung wurden nicht getroffen (s. Bestätigungen des Stiftungsrates vom 08.02.2017 und vom 20.04.2017). 108

Am 11.11.2009 reichten die Klägerin und ihre Schwester eine Erbschaftsteuererklärung beim Beklagten ein, bei deren Anfertigung Herr Q mitgewirkt hatte. Der Erbschaftsteuerbescheid sollte diesem bekannt gegeben werden. Die Klägerin und ihre Schwester erklärten als Nachlassgegenstände Bankguthaben in der Schweiz in Höhe von insgesamt ... € und machten Erbfallkosten in Höhe von insgesamt ... € geltend. 109

Mit Bescheid vom 24.11.2009 setzte der Beklagte die Erbschafteuer erklärungsgemäß in Höhe von jeweils ... € sowohl gegen die Klägerin als auch gegen ihre Schwester fest, gab den Bescheid jedoch Herrn Q als Empfangsbevollmächtigten des Testamentsvollstreckers Herrn F bekannt. 110

Mit Schreiben vom 22.03.2013 erklärte Herr Q für die Klägerin und ihre Schwester jeweils einen Gesamtbetrag von ... € aufgrund von Zuflüssen aus dem Nachlass im Juli 2012 (... €) und im Januar 2013 (... €) beim Beklagten nach, ohne die Hintergründe zu erläutern. 111

Im Rahmen der nachfolgenden Prüfung durch das Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung H und des strafrechtlichen Ermittlungsverfahrens stellte sich heraus, dass die oben genannten Zahlungen an die Klägerin und ihre Schwester aus der B Stiftung, mit Sitz in M / Liechtenstein stammten. Mit Datum vom 03.06.2013 änderte der Beklagte jeweils den Erbschaftsteuerbescheid nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) und setzte die Erbschaftsteuer auf ... € fest. In diesem Erbschaftsteuerbescheid erfasste er zusätzlich zu den erklärten Bankguthaben in der Schweiz von ... € sonstiges Vermögen in Höhe von insgesamt ... € (2 x ... € + 2 x ... €) aus der Schweiz und setzte die Erbschaftsteuer auf jeweils ... € fest. 112

Nachdem der Beklagte festgestellt hatte, dass die bisherigen Erbschaftsteuerbescheide an einem Bekanntgabemangel litten, erließ er unter dem 26.11.2013 einen erstmaligen Erbschaftsteuerbescheid gegenüber der Klägerin und ihrer Schwester, mit dem er die Erbschaftsteuer – wie zuletzt – auf ... € festsetzte. Diesen Bescheid gab er mit Postzustellungsurkunde an Herrn Q (Zustellung jeweils am 27.11.2013) als Empfangsbevollmächtigten für die Klägerin und ihre Schwester bekannt. 113

Hiergegen legten die Klägerin und ihre Schwester fristgerecht Einsprüche ein, die sie zunächst damit begründeten, dass die Erbschaftsteuerbescheide nicht wirksam bekanntgegeben worden seien. Im Laufe des Einspruchsverfahrens nahmen die Klägerin und ihre Schwester vom Argument des Bekanntgabemangels Abstand und begründeten die Einsprüche dahingehend, dass die streitgegenständlichen Zahlungen aus der B Stiftung ausgekehrt worden seien und somit nicht aus dem Nachlass des Erblassers stammen würden. Aus den Statuten und dem Reglement der Stiftung sei nicht erkennbar, dass der Erblasser sich Herrn F und Herrn V als Treuhänder bedient habe. Vielmehr habe er Teile seines Vermögens endgültig und unwiderruflich auf die rechtswirksam gegründete Stiftung übertragen. Der Erblasser habe sich weder die Möglichkeit einer Rückforderung von Vermögenswerten vorbehalten noch sei er Alleinbegünstigter. Begünstigter sei er ausschließlich in Bezug auf die Erträge des Stiftungsvermögens gewesen. Das Stiftungsvermögen habe der Stiftungsrat nur bei nicht vorhersehbaren Veränderungen der Lebensumstände des Erblassers an diesen auskehren dürfen. Zweitbegünstigte seien seine Ehefrau, die Töchter und Enkelkinder. Steuerrechtlich würden die Beträge der Einkommensteuer nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) unterliegen 114

(§ 32d Abs. 1 EStG). Die Belastung mit der Einkommensteuer schließe eine Belastung mit der Erbschaftsteuer aus. Als Nachweis legten die Klägerin und ihre Schwester die Einkommensteuerbescheide 2012 und 2013 vom 02.04.2015 vor, nach denen die Auszahlungen jeweils der Abgeltungssteuer unterlagen (s. Rb-Akte des Beklagten).

Der Beklagte wies die Einsprüche mit Einspruchsentscheidungen vom 27.10.2016 als unbegründet zurück. Bei der B Stiftung handele es sich um eine sog. transparente Stiftung. Der Erblasser habe zwei bis drei Monate vor seinem Ableben mit der Verfassung des Reglements der Stiftung seine Herrschaftsbefugnisse einmal allumfassend ausgeübt. Die Möglichkeiten der Stiftung, rechtlich und tatsächlich frei zu handeln, seien so gering, dass sie zu vernachlässigen seien und somit von einer Durchbrechung des Trennungsprinzips ausgegangen werde. Der Umstand des zeitlichen Zusammenhangs zwischen Ableben und Verfassung der Statuten und des Reglements sowie der Umstand, dass der Erblasser sich selbst keine Zuwendungen vorbehalten habe, ließen den Schluss zu, dass der Erblasser zum Zwecke der Hinterziehung von Erbschaftsteuer die Stiftung gegründet habe. Auch das liechtensteinische Privatrecht gehe von einer Durchbrechung des Trennungsprinzips und der Zulässigkeit des Durchgriffs auf die hinter der Stiftung stehenden natürlichen Personen aus. 115

Hiergegen hat die Klägerin am 18.11.2016 die vorliegende Klage erhoben. Zur Begründung führt sie aus, dass sowohl sie als auch ihre Schwester beim Tod des Erblassers keinerlei Kenntnisse über dessen Vermögen gehabt haben. Im Bericht des Testamentsvollstreckers vom 20.03.2009 sei ihnen mitgeteilt worden, dass ein Vermögen von insgesamt rund ... € vorgefunden worden sei, wovon die Klägerin ... € erhalten habe. Danach sei die Abwicklung des Erbfalls vom Testamentsvollstrecker beendet gewesen. Erst im Jahr 2012 habe die Klägerin eine Nachricht erreicht, dass weitere Beträge an sie ausgezahlt werden würden. Nähere Einzelheiten habe der Testamentsvollstrecker, Herr F, nicht genannt. Auf die Frage zur Herkunft der Mittel habe er zunächst keine Auskunft gegeben, so dass sie, die Klägerin, davon ausgegangen sei, dass das Geld aus dem Nachlass des Vaters stamme. Erst auf weitere Nachfrage habe Herr F die dem Gericht vorgelegten Unterlagen übersandt. Aus diesen Unterlagen folge, dass die Zahlungen der Einkommen-, nicht der Erbschaftsteuer zu unterwerfen seien. Es liege insbesondere keine transparente Stiftung vor, da diese nicht zum Zwecke der Steuerhinterziehung gegründet worden sei. Der Beklagte habe im Tatsächlichen keinerlei Anhaltspunkte für eine solche Behauptung. Allein die Regelung in Art. 1 des Reglements, wonach der Stiftungsrat bei nicht vorhersehbaren Veränderungen der Lebensumstände des Erstbegünstigten auch Ausschüttungen zu Lasten der Substanz des Stiftungsvermögens vornehmen könne, stütze die Behauptung des Beklagten, der Stifter habe sich Herrschaftsbefugnisse vorbehalten, nicht. Eine Rechtspflicht bestehe ebenso wenig wie ein Ausschüttungsanspruch des Stifters. Der Stiftungsrat sei keinerlei Weisungen des Stifters unterworfen. Von zusätzlichen Abreden sei nichts bekannt. Die detaillierten Vorgaben des Stifters in Art. 2 des Reglements würden zeigen, dass der Stifter eine unwiderrufliche Vermögensübertragung auf die Stiftung beabsichtigt habe und damit gleichzeitig habe verhindern wollen, dass den Zweitbegünstigten bereits mit seinem Ableben die entsprechenden Vermögenswerte zufließen. Dementsprechend seien den Zweitbegünstigten weder Ansprüche noch Möglichkeiten eingeräumt worden, vorzeitig Zugriff auf das Vermögen zu nehmen (Art. 3 des Reglements). Es sei daher nicht nachvollziehbar zu behaupten, der Erblasser habe die Stiftung zum Zwecke der Steuerhinterziehung gegründet. 116

Schlichtweg abwegig sei der Standpunkt des Beklagten, der zeitliche Zusammenhang zwischen dem Ableben und der Abfassung des Reglements lasse ebenso wie die Nacherklärung nur den Schluss zu, dass der Erblasser die Stiftung zum Zwecke der Erbschaftsteuerhinterziehung gegründet habe. Danach müsste jede Stiftungsgründung eines 117

älteren Menschen als Steuerhinterziehung klassifiziert werden, da die Wahrscheinlichkeit des baldigen Ablebens mit höher werdendem Lebensalter steige. Die Tatsache der Nacherklärung der ... € resultiere allein daraus, dass ihr, der Klägerin, die Existenz der Stiftung überhaupt nicht bekannt gewesen sei. Wäre ihr die Existenz der Stiftung bekannt gewesen, hätte sie das Geld bei dem für die Einkommensteuer zuständigen Finanzamt entsprechend nacherklärt.

Schließlich würden Bedenken gegen eine doppelte Belastung einer satzungsmäßigen Zuwendung einer ausländischen Stiftung sowohl mit Einkommen- als auch mit Schenkungsteuer bestehen (s. BFH-Beschluss vom 21.07.2014 II B 40/14, BFH/NV 2014, 1554). 118

Soweit der Beklagte auf die Vorschriften des PGR (§§ 16, 31 bis 34 zu Art. 552 PGR) Bezug nehme, würden diese die Rechtslage nach dem 01.04.2009 betreffen. 119

Die Klägerin beantragt, 120

unter Änderung des Erbschaftsteuerbescheides vom 26.11.2013 und der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 27.10.2016 die Erbschaftsteuer auf ... € herabzusetzen. 121

Der Beklagte beantragt, 122

die Klage abzuweisen. 123

Zur Begründung führt er ergänzend zur Einspruchsentscheidung aus, dass sich eine Verfügungsbefugnis des Erblassers über das Stiftungsvermögen bereits aus Artikel 1 des Reglements ergebe. Danach könne der Stiftungsrat bei nichtvorhersehbaren Veränderungen der Lebensumstände auch Ausschüttungen zu Lasten der Substanz des Stiftungsvermögens vornehmen. Diese Formulierung setze keine Notlage oder vergleichbare Situation voraus. Ausgehend davon, dass sich im Vermögensstamm mehr als ... Euro befinden würden, läge immer ein Fall nichtvorhersehbarer Veränderungen vor, wenn der Bedarf des Erblassers / Stifters über den Erträgen läge. Der unter Art. 6 der Statuten geregelte Vorbehalt mache lediglich glauben, dass der Stiftungsrat tatsächlich die umfassenden Regelungen hinsichtlich der Begünstigten aushebeln können würde und täusche darüber hinweg, dass der Stiftungsrat tatsächlich keinen Einfluss auf den Stiftungszweck und das im Stiftungszweck aufgeführte Reglement habe. Tatsächlich würden die Rechtsansprüche des Stifters ihre Grenze einzig bei Vorliegen von unlauteren Absichten, missbräuchlicher Geltendmachung von widerstreitenden Interessen finden (s. § 9 zu Art. 552 PGR). Denn nach § 16 des Art. 552 PGR könne sich der Stiftungsrat in einer Stiftungsurkunde die Änderung derselben gemäß §§ 31 bis 34 zu Art. 552 PGR vorbehalten. Danach sei eine Änderung nur zulässig, wenn der Stiftungszweck unerreichbar, unerlaubt oder vernunftwidrig geworden sei oder sich die Verhältnisse so geändert hätten, dass der Zweck eine ganz andere Bedeutung oder Wirkung erhalten habe, so dass er nicht mehr dem Stifterwillen entspreche. Die Änderung müsse dem mutmaßlichen Willen des Stifters entsprechen und die Befugnis zur Änderung müsse zugunsten des Stiftungsrats in der Stiftungsurkunde ausdrücklich vorbehalten sein. Im Streitfall stehe dem Stiftungsrat ein einfaches Widerrufs- bzw. Änderungsrecht zu. Die nach § 31 zu Art. 552 PGR geforderte ausdrückliche Befugnis zur Änderung des Stiftungszwecks beinhalte das Regelwerk vom 18.04.2007 nicht. Somit sei der Stiftungszweck, die Anlage und Verwaltung des Stiftungsvermögens sowie die Zuwendung von Erträgnissen und des Vermögens, konstitutiv und stehe nicht zur Disposition des Stiftungsrates, anders als die Formulierung in Art. 6 der Statuten glauben machen möchte. 124

125

Die Vereinbarungen in den Statuten und dem Reglement würden dem Erblasser zu seinen Lebzeiten umfassende Herrschaftsbefugnisse über das Vermögen der B Stiftung verleihen. Ihm allein habe zu Lebzeiten die Entscheidung über die Verwendung des Vermögens zugestanden. Er habe durch entsprechende Anweisungen auch jederzeit die teilweise oder vollständige Rückübertragung des Vermögens auf ihn persönlich herbeiführen können. Durch dieses Regelwerk sei der Stiftungsrat zu Lebzeiten gehindert gewesen, an jemanden anders als ihn zu verfügen. Daher habe der Stiftungsrat über das Stiftungsvermögen nicht tatsächlich und rechtlich frei verfügen können. Diese Herrschaftsbefugnisse des Erblassers sprächen dafür, dass der Zweck der Gestaltung vornehmlich darin bestehe, dem ausländischen Kapitalgeber als dem wirtschaftlichen Stifter die Beherrschung der Stiftung, in die er sein Vermögen eingebracht habe, zu sichern (s. BFH-Urteil vom 28.06.2007 II R 21/05, BStBl II 2007, 669).

Mit Verfügung vom 21.02.2019 hat die Berichterstatterin von der Klägerseite einen etwaigen Gründungsauftrag oder ähnliche mit der Gründung der Stiftung im Zusammenhang stehende Dokumente angefordert. In der mündlichen Verhandlung konnte die Klägerin keine weiteren Dokumente vorlegen. Die Klägerin und ihre Schwester trugen vor, dass die streitigen Geldzahlungen auf ihre deutschen Konten von der B Stiftung überwiesen worden seien. Zudem bestätigten die Klägerin und ihre Schwester, dass sie keinerlei Rechte in der Stiftung und auch keinerlei Überblick über das dortige Vermögen hätten. Im Übrigen wird auf den Inhalt des Protokolls zur mündlichen Verhandlung vom 27.02.2019 verwiesen. 126

**Entscheidungsgründe** 127

Die Klage ist begründet. 128

Der angefochtene Erbschaftsteuerbescheid vom 26.11.2013 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung vom 27.10.2016 sind rechtswidrig und verletzten die Klägerin in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO. Zu Unrecht hat der Beklagte die beiden Auszahlungen aus der B Stiftung an die Klägerin als Erwerb von Todeswegen durch Erbanfall nach A auf den ....06.2007 nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG behandelt und der Erbschaftsteuer unterworfen. 129

I. Der angefochtene Erbschaftsteuerbescheid durfte an den Bevollmächtigten der Klägerin bekannt gegeben werden (§ 122 Abs. 1 Sätze 1 und 4 AO), da die Testamentsvollstreckung bereits am 20.10.2009 geendet hatte, § 32 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 31 Abs. 5 ErbStG (s. Schreiben der Testamentsvollstrecker vom 20.10.2009). 130

II. Die beiden Auszahlungen aus der B Stiftung an die Klägerin stellen auf den ....06.2007 keinen erbschaftsteuerpflichtigen Vorgang i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG dar, da weder ein Erwerb durch Erbanfall (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) noch ein Vermögensvorteil aufgrund eines Vertrages des Erblassers zugunsten Dritter (§ 3 Abs. 1 Nr. 4 ErStG) gegeben ist. 131

1. 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. Mit dem Tod einer Person (Erbfall) geht deren Vermögen (Erbschaft) im Ganzen auf eine oder mehrere Personen (Erben) über, § 1922 Abs. 1 BGB. 132

a. Nach dem Gesamtergebnis des Verfahrens ist der Senat im Streitfall davon überzeugt (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO), dass das Vermögen der nach liechtensteinischem Recht gegründeten B Stiftung nicht durch Erbanfall auf die Klägerin und die Miterben übergegangen ist. Die B Stiftung ist eine rechtlich selbständige Familienstiftung liechtensteinischen Rechts, 133

die nach den Gesetzen des Fürstentums Liechtensteins wirksam entstanden ist und Rechtspersönlichkeit erlangt hat.

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 B Stiftung am ....2007 errichtet wurde. Die Neufassung des liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrechts ist nicht einschlägig, da sie erst seit dem 01.04.2009 gilt (LGBl. 2008 Nr. 220). 134

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 Angehörigen 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. Die wirksame Gründung einer Stiftung hat zur Folge, dass das Vermögen, welches der Stifter eingebracht hat, vom Vermögen des Stifters getrennt wird (sog. Trennungsprinzip), Art. 552 Abs. 1 und 558 Abs. 1 PGR a.F. (vgl. auch BGH-Beschluss vom 03.12.2014 IV ZB 9/14, NJW 2015, 623 zur liechtensteinischen Anstalt). 135

bb. Nach der vorliegenden Stiftungsurkunde wurde die B Stiftung am ....2007 durch W wirksam mit eigener Rechtspersönlichkeit als Familienstiftung errichtet und zum Mitglied des Stiftungsrates Frau W1 bestellt. Ausweislich der Amtsbestätigung des Öffentlichkeitsregisters des Fürstentums Liechtenstein wurden die Stiftungsurkunde und die Statuten am folgenden Tag hinterlegt. Stifter ist der Erblasser und Erstbegünstigte der B Stiftung (s. Unterzeichnung des Reglements). Damit ist das vom Stifter und Erblasser in die B Stiftung eingebrachte Vermögen nunmehr Vermögen der B Stiftung geworden, die es nach Art. 3 der Statuten nur zum Zwecke der Anlage und Verwaltung sowie der Zuwendung von Erträgnissen an die in dem Reglement bezeichneten Begünstigten, Angehörige des Stifters, einsetzen darf. Am 18.04.2007 beschloss der Stiftungsrat eine Erweiterung des Stiftungsrates um ein Mitglied, Herr F, sowie die Neufassung der Statuten. 136

b. Die Rechtsfähigkeit der B Stiftung kann – entgegen der Ansicht des Beklagten - nicht ausnahmsweise unter Durchbrechung des Trennungsprinzips wegen umfangreicher Herrschaftsbefugnisse und Missbrauchsabsicht des Stifters (aa.-bb.) oder nach den Grundsätzen des ordre public (cc.) außer Acht gelassen werden kann. 137

aa. Nach liechtensteinischem Recht und der liechtensteinischen Rechtsprechung ist in bestimmten Konstellationen ausnahmsweise eine Durchbrechung des Trennungsprinzips möglich mit der Folge, dass die Stiftung mit ihrem Stifter gleichgesetzt wird. Ein solcher Durchgriff auf den Stifter wird insbesondere dann angenommen, wenn sich der Stifter in den Statuten oder in den Beistatuten (Reglements) weitreichende Interventions- und Weisungsrechte vorbehalten und damit die Absicht verbunden hat, das Stiftungsvermögen weiterhin zu seinem eigenen Vorteil und nicht im Sinne des angegebenen Stiftungszwecks zu verwenden (vgl. Urteil des Staatsgerichtshofs des Fürstentums Liechtenstein vom 16.09.2002, StGH 2002/17 Rz. 2.5). Allerdings betont der Staatsgerichtshof in seinem zuvor zitierten Urteil vom 16.09.2002, dass die gesetzlichen Widerrufs- und Änderungsbefugnisse des Stifters gemäß Art. 559 Abs. 4 PGR a.F. allein nicht ausreichen würden, um das 138

Trennungsprinzip zu durchbrechen. Vielmehr sei zusätzlich eine Missbrauchsabsicht des Stifters festzustellen, denn der Durchgriff und die Verneinung der rechtlichen Existenz der Stiftung müssten im Lichte des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes als ultima ratio mit großer Zurückhaltung Anwendung finden (vgl. Urteil des Staatsgerichtshofs des Fürstentums Liechtenstein vom 16.09.2002, StGH 2002/17 Rz. 2.7). Von einer solchen Missbrauchsabsicht geht die liechtensteinische Rechtsprechung aus, wenn der Stifter im Wege eines durch einen Mandatsvertrag weisungsgebunden Stiftungsrats über das Stiftungsvermögen wie über sein eigenes Bankkonto verfügen kann (vgl. Teilurteil des OLG Düsseldorf vom 30.04.2010 I-22 U 126/06 u.a., ZEV 2010, 528 unter B.I.2.c) und Löwe/Pelz BB 2005, 1601, 1602 jeweils unter Verweis auf Fl OGH vom 07.05.1998, LES 5/98, 332, 337) oder wenn mit einer Stiftung von Anfang an gezielt erbrechtliche Vorschriften umgangen werden sollten (vgl. Urteil des Staatsgerichtshofs des Fürstentums Liechtenstein vom 19.06.2002, StGH 2002/17 Rz. 2.6 m.w.N.).

Den Grundsätzen der liechtensteinischen Rechtsprechung folgend bejahten das Oberlandesgericht Stuttgart in seinem Urteil vom 29.06.2009 (5 U 40/09, ZEV 2010, 1 unter II.3.) und das Oberlandesgericht Düsseldorf in seinem Teilurteil vom 30.04.2010 (Az. I-22 U 126/06 u.a., ZEV 2010, 528 unter B.I.2.c)) die Durchbrechung des Trennungsprinzips bei einer liechtensteinischen Stiftung. Auch die finanzgerichtliche Rechtsprechung schloss sich diesen Rechtsprechungsgrundsätzen zur liechtensteinischen Stiftung mit unterschiedlichen Ergebnissen bei der Beurteilung der Einzelfälle an (s. Urteile des FG Düsseldorf vom 02.04.2014 4 K 3718/12 Erb, EFG 2014, 855 und vom 25.01.2017 4 K 2319/15 Erb, EFG 2017, 581; Urteil des FG Münster vom 11.12.2014 3 K 764/12 Erb, EFG 2015, 736). Ebenso – nur ohne Verweis auf die liechtensteinische Rechtsprechung - erkannte der Bundesfinanzhof bereits 2007 einer liechtensteinischen Stiftung die Rechtsfähigkeit aufgrund von umfangreichen Weisungs- und Herrschaftsbefugnissen des Stifters im Gründungsauftrag, Mandatsvertrag und Reglement ab (s. BFH-Urteil vom 28.06.2007 II R 21/05, BFHE 217, 254, BStBl II 2007, 669). 139

Auch der erkennende Senat hält es nach den Grundsätzen der liechtensteinischen Rechtsprechung für zutreffend, das Trennungsprinzip bei einer liechtensteinischen Stiftung zu durchbrechen, wenn sich der Stifter umfangreiche Interventions- und Weisungsrechte vorbehalten und in Missbrauchsabsicht gehandelt hat. 140

bb. Jedoch sind im Streitfall diese Voraussetzungen nicht erfüllt. 141

(1) Nach den von der Klägerin vorgelegten Urkunden der B Stiftung (Stiftungsurkunde, Statuten, Reglement), weiteren Nachweisen (Bestätigungen des Stiftungsrates vom 08.02.2017 und 20.04.2017) und dem Auszug aus dem Öffentlichkeitsregister des Fürstentums Liechtenstein liegen keine Anhaltspunkte dafür vor, dass sich der Stifter und Erblasser gegenüber der B Stiftung Interventions- und Weisungsbefugnisse vorbehalten hat, die ihn über das Stiftungsvermögen wie über ein eigenes Bankkonto hätten verfügen lassen können. Den Statuten und dem Reglement lassen sich keine derartigen Interventions- und Weisungsrechte des Stifters entnehmen. Das Recht zur Änderung, Ergänzung, Ersetzung oder zum Widerruf der Statuten und Reglements ist nach Art. 6 der Statuten ausdrücklich dem Stiftungsrat – durch einstimmigen Beschluss (Art. 11 der Statuten) - vorbehalten, soweit diese nicht ausdrücklich als unwiderruflich erlassen worden sind. Ebenso kann der Stiftungsrat die Art und das Ausmaß der Begünstigung abändern oder widerrufen (Art. 8 der Statuten). Schließlich kann auch nur der Stiftungsrat die Auflösung der Stiftung einstimmig beschließen, wenn der Stiftungszweck erfüllt ist, das Stiftungsvermögen verbraucht ist oder sich die Ausgangslage zur Stiftungsgründung maßgeblich verändert hat, Art. 13 der Statuten. 142

Das Reglement enthält keinerlei besondere Änderungs- und Widerrufsrechte des Stifters und Erblassers der B Stiftung, sondern regelt detailliert die Begünstigung des Stifters und insbesondere der Zweitbegünstigten nach dem Ableben des Stifters bzw. Erstbegünstigten. Darüber hinaus wurde kein Mandatsvertrag zwischen dem Stifter und den Organen der B Stiftung, also dem Stiftungsrat, abgeschlossen, aus dem sich etwaige Herrschaftsbefugnisse hätten ableiten lassen. Das Fehlen eines solchen Mandatsvertrags ergibt sich eindeutig aus den beiden Bestätigungen des Stiftungsrates der B Stiftung vom 08.02.2017 und vom 20.04.2017, an deren inhaltlicher Richtigkeit der erkennende Senat keine Zweifel hat.

Soweit der Beklagte vorträgt, dass der Stiftungsrat an die Weisungen des Stifters hinsichtlich der Begünstigten und der Höhe der Zuwendungen gebunden gewesen sei und tatsächlich keinen Einfluss auf den Stiftungszweck und das Reglement habe, so dass Auszahlungen zu Lebzeiten allein an den Stifter erfolgen und nach dessen Tod Auszahlungen nur nach dem vorgegebenen Auszahlungsplan des Stifters vorgenommen werden durften, führt dies noch nicht dazu, dass eine über die gesetzlichen Regelungen des liechtensteinischen Stiftungsrechts hinausgehende, schädliche Beherrschung der B Stiftung durch den Stifter gegeben war. Die Begünstigung des Stifters bezog sich nach Art. 1 des Reglements zunächst auf die Erträge des Stiftungsvermögens. Nur bei nicht vorhersehbaren Veränderungen der Lebensumstände des Stifters konnte der Stiftungsrat Ausschüttungen zu Lasten der Substanz des Stiftungsvermögens vornehmen. Diese Klausel diente der Absicherung des Stifters beispielsweise für Fälle von unvorhergesehener schwerer Krankheit oder Pflege des Stifters, die unkalkulierbar hohe Kosten verursachen würden. Der Senat kann nicht erkennen, dass der Stifter durch diese Klausel ein jederzeitiges Zugriffsrecht auf das Stiftungsvermögen der B Stiftung gehabt hätte, so als wäre es sein eigenes Bankkonto. Vielmehr hätte er die „nichtvorhersehbaren Lebensumstände“ gegenüber dem Stiftungsrat darlegen und glaubhaft machen müssen, so dass dieser unter Berücksichtigung des Stiftungszwecks (Art. 3 der Statuten) über das Anliegen des Stifters hätte entscheiden können. 143

Die Tatsache, dass nach dem Tod des Stifters die Zuwendungen an die Zweitbegünstigten detailliert durch den Stifter geregelt sind, führt noch nicht dazu, dass die Stiftung rechtlich nicht anzuerkennen ist. Vielmehr ist es derartigen Familienstiftungen nach Art. 553 Abs. 2 PGR a.F. immanent, dass das Stiftungsvermögen zur Versorgung und zum Unterhalt der genannten Familienmitglieder nach dem Tod des Stifters verwandt wird. Dass derartige Stiftungen liechtensteinischen Rechts in zahlreichen Fällen dem Kapitalgeber bzw. dem Stifter die Beherrschung durch Gründungsaufträge, letters of wishes, Mandats-, Protektorenverträge und Reglements sichern (s. auch BFH-Urteil vom 28.06.2007 II R 21/05, BFHE 217, 254, BStBl II 2007, 669) und zum Zwecke der Verschleierung von illegal erwirtschafteten Geldern oder zum Zwecke der Steuerhinterziehung gegründet werden, darf aber im Einzelfall nicht darüber hinwegtäuschen, dass die Familienstiftung liechtensteinischen Rechts eine von der deutschen Rechtsordnung grundsätzlich nach den Regelungen des liechtensteinischen PGR anzuerkennende und mit Rechtsfähigkeit ausgestattete Stiftung ist (s. dazu auch Löwe/Pelz BB 2005, 1601, 1602). Die ausnahmsweise Aberkennung der Rechtsfähigkeit bedarf daher einer besonderen Gestaltung durch Nebenabreden oder ähnliche Ausgestaltungen der Statuten und Reglements, die über die Widergabe der Regelungen des liechtensteinischen PGR hinausgehen muss. Wie bereits ausgeführt fehlt es hieran im Streitfall. 144

Bei seiner Entscheidung verkennt der Senat nicht, dass die Klägerin der Aufforderung des Gerichts zur Vorlage eines etwaigen Gründungsauftrags des Stifters bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung nicht nachkommen konnte. Dies hat nur zur Folge, dass die Klägerin die ihr zumutbare Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 AO insoweit verletzt hat und 145

sich das Beweismaß für das Vorliegen von ausgeprägten Herrschafts- und Weisungsbefugnissen des Stifters gegenüber der B Stiftung von der vollen Überzeugung des Gerichts auf eine größtmögliche Wahrscheinlichkeit reduziert (vgl. BFH-Urteil vom 23.03.2011 X R 44/09, BFHE 233, 297, BStBl II 2011, 884 unter II.2.). Die fehlende Gründungsurkunde führt jedoch nicht dazu, dass nachteilige Schlussfolgerungen zu Lasten der Klägerin der Gestalt gezogen werden können, dass nunmehr von Herrschafts- und Interventionsbefugnissen des Erblassers ausgegangen werden könne.

(2) Darüber hinaus konnte der Senat auch keine Missbrauchsabsicht des Stifters feststellen, deutsche erbrechtliche Regelungen zu umgehen. Vielmehr macht der Inhalt des Reglements deutlich, dass der Stifter eine Unterhaltssicherung seiner engsten Familienmitglieder, Ehefrau, zwei Töchter und vier Enkel, weit über seinen Tod hinaus detailliert regeln wollte. Sehr genau und inhaltlich abgestuft werden dort die einzelnen Vermögenszuweisungen aufgeführt und gestaffelt bis zum Renteneintrittsalter der Klägerin und ihrer Schwester mit 60 Lebensjahren festgelegt (Art. 3.1 und 4 des Reglements). Darüber hinaus werden die vier Enkel des Stifters jeweils mit vier Vermögenszuwendungen nach Erreichen des 20. Altersjahres bis zum 35. Lebensjahr bedacht (Art. 3.1 c) des Reglements) und die Berufsausbildungen durch etwaige Sonderzahlungen im Ermessen des Stiftungsrates gesichert (Art. 3.2 des Reglements). All diese Regelungen zeigen den Wunsch des Stifters, sein Vermögen entsprechend seinem Willen bis weit nach seinem Tod hinaus verwendet zu wissen. Eine Umgehungsabsicht ist darin jedoch nicht zu erkennen. 146

cc. Schließlich gebietet auch der Vorbehalt des ordre public gemäß Art. 6 EGBGB es im Streitfall nicht, der Existenz der B Stiftung ausnahmsweise die Anerkennung der Rechtsfähigkeit zu versagen. Das Oberlandesgericht Düsseldorf hatte in seinem o.g. Teilurteil vom 30.04.2010 (Az. I-22 U 126/06, ZEV 2010, 528 unter B.I.2.d.) zudem entschieden, dass eine Stiftung liechtensteinischen Rechts nach dem Vorbehalt des ordre public gemäß Art. 6 des Einführungsgesetzes zum Bürgerlichen Gesetzbuch ausnahmsweise nicht anzuerkennen ist, wenn ihr Hauptzweck der Hinterziehung von deutschen Steuern dient (s. auch BGH-Beschluss vom 03.12.2014, IV ZB 9/14, ZEV 2015, 163 unter II.2.a.(3)). Dieser zivilrechtlichen Rechtsprechung folgt auch die finanzgerichtliche Rechtsprechung (vgl. Urteile des FG Düsseldorf vom 25.01.2017 4 K 2319/15 Erb, EFG 2017, 581 m. zust. Anm. Neu und vom 02.04.2014 4 K 3718/12 Erb, EFG 2014, 855, zitiert nach juris Rn. 30; Urteil des FG Münster vom 11.12.2014 3 K 764/12 Erb, EFG 2015, 736, zitiert nach juris Rn. 34, 35, Rev. II R 9/15). Der erkennende Senat hält die Auffassung der zivilrechtlichen und finanzgerichtlichen Rechtsprechung für zutreffend und schließt sich dieser an. 147

Umstände, welche im konkreten Fall als Hauptzweck der Stiftungsgründung die Steuerhinterziehung begründen, können im Streitfall jedoch nicht erkannt werden. Es ist weder ersichtlich, dass der Erblasser und Stifter die Erträge aus der Stiftung in der Schweiz, wo er bis zu seinem Tode seinen Wohnsitz hatte, nicht versteuert hat, noch dass deutsche Erbschaftsteuer hinterzogen werden sollte. Die streitgegenständlichen Überweisungen gingen nach dem Vortrag der Klägerin und ihrer Schwester in der mündlichen Verhandlung auf ihre deutschen Konten ein und ließen die B Stiftung als Überweisenden erkennen. Diese Zahlungsweise spricht gegen eine Verschleierung der Vermögenswerte vor dem deutschen Fiskus. Allein die Tatsache, dass der Erblasser die B Stiftung wenige Monate vor seinem Tod errichtet hat, lässt keinen Rückschluss auf eine bezweckte Steuerhinterziehung zu. Vielmehr ist daraus nur der Wille erkennbar, sein Vermögen bis weit in die Zukunft in seinem Sinne verwendet zu wissen. 148

149

2. Des Weiteren stellen die beiden Auszahlungen aus der B Stiftung auch keine Vermögensvorteile aufgrund eines Vertrages des Erblassers 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) (zum Dreiecksverhältnis Wälzholz in: Viskorf/Schuck/Wälzholz, ErbStG, 5. Aufl. 2017, § 3 Rn. 181 m.w.N.).

Ein solcher Vertrag ist im Streitfall nicht gegeben. Bei der Stiftungsurkunde, den Statuten und dem Reglement handelt es sich um keine Verträge im Sinne des § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG, sondern um ein einseitiges Rechtsgeschäft. Insoweit schließt sich der erkennende Senat 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 (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.). 150

3. Ob die Auszahlungen aus der B Stiftung als Schenkungen i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 2. HS ErbStG als Erwerb durch Zwischenberechtigte während des Bestehens der ausländischen Vermögensmasse besteuert werden könnten (bejahend: Urteil des FG Baden-Württemberg vom 22.04.2015 7 K 2471/12, EFG 2015, 1461 nach juris unter Rn. 63f., Rev. II R 6/16; s. aber BFH-Beschluss vom 21.07.2014 II B 40/14, BFH/NV 2014, 504), kann der Senat offen lassen, da der Stichtag für die Besteuerung jedenfalls nicht der Todestag des Erblassers (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG), sondern der Zeitpunkt der jeweiligen Ausführung der Schenkung wäre (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG). 151

III. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 152

IV. Die Revision war nach § 115 Abs. 2 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung zuzulassen. 153

V. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 154

---

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE