

22. Erbschaftsteuer: Kein Übergang von Vermögen aufgrund Stiftungsgeschäfts

FG Münster, Urteil vom 11.12.2014, 3 K 764/12 Erb

ErbStG § 3 Abs. 1 Nr. 1, § 7 Abs. 1 Nr. 8

LEITSÄTZE:

1. **Mangels Bereicherung wird der Schenkungsteuer-tatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG nicht erfüllt, wenn sich der Stifter bei Gründung der Stiftung bezüglich des übertragenen Vermögens Weisungs- und Entscheidungsrechte vorbehält, die dazu führen, dass die Stiftung im Verhältnis zum Stifter tatsächlich und rechtlich nicht frei über das Vermögen verfügen kann.**
2. **Durch den Tod des Stiftungsgründers wird in den Fällen der missbräuchlichen Stiftungsgründung die Durchbrechung des Trennungsprinzips nicht automatisch beendet.**

SACHVERHALT:

- 1 Die Beteiligten streiten, ob das in einer Liechtensteiner Stiftung angelegte Vermögen, hinsichtlich dessen die Erblasserin N Erstbegünstigte und der Kläger und Erbe Nachbegünstigter war, zum Nachlass der N gehört und der Erbschaftsteuer unterliegt.
- 2 Der Kläger ist ausweislich des notariellen Testaments von 2005

3 N hatte bereits 1999 Vermögen auf die nach liechtensteinischem Recht errichtete Stiftung übertragen. (...)

4 Einen Mandatsvertrag der N zum Stiftungsvermögen hat der Kläger in seinen Unterlagen nicht vorgefunden. Mit Schreiben (...) bestätigen die Mitglieder des Stiftungsrates der Stiftung S,

„dass die Ausübung ihres Mandats als Mitglied des Stiftungsrats sowie sämtliche Entscheidungen, Maßnahmen oder sonstige Handlungen mit rechtlicher oder tatsächlicher Auswirkung auf die Stiftung stets auf entsprechende Anweisung der Erstbegünstigten und wirtschaftlichen Stifterin, N, erfolgte. Zur selbständigen Ausübung des Mandats als Mitglied des Stiftungsrates der Stiftung waren die Mitglieder des Stiftungsrates weder berechtigt noch verpflichtet. (...)“

5 Ein Beistatut zum Gründungsstatut liegt dem Kläger nicht vor.

6 Gemäß Beistatut 2006 ist Erstbegünstigte der Stiftung die Erblasserin N. Nach ihrem Tod waren (...) CHF an eine Organisation auszuschütten. Am restlichen Vermögen sollte der Kläger nach dem Ableben der Erstbegünstigten begünstigt werden.

7 Gemäß geändertem Stiftungsstatut 2009 ergibt sich Folgendes:

„Art. 3 Zweck

1. Familienzweck

Die Stiftung bezweckt überwiegend die Vornahme von Ausschüttungen an Angehörige einer oder mehrerer bestimmter Familien zur Bestreitung der Kosten der Erziehung und Bildung, der Ausstattung oder Unterstützung des Lebensunterhaltes oder ähnlichen Familieninteressen im Allgemeinen sowie deren wirtschaftliche Förderung im weitesten Sinne. Hierzu zählen weitere Ausschüttungen an juristische Personen, Institutionen und dergleichen, welche dem oben angeführten Personenkreis wirtschaftlich zuzurechnen oder diesem förderlich sind.

2. Andere privatrechtliche Zwecke

Die Stiftung kann ergänzend Ausschüttungen an natürliche oder juristische Personen, die nicht dem in Ziffer 1 bezeichneten Kreis angehören, vornehmen oder ihnen sonstige wirtschaftliche Vorteile gewähren.

3. Gemeinnütziger Zweck

Die Stiftung kann ausserdem Ausschüttungen an gemeinnützige Institutionen gemäß Art. 107 Abs. 4a PGR vornehmen oder ihren sonstige wirtschaftliche Vorteile gewähren.

Art. 4 Beistatut und Begünstigte

Die Bezeichnung der konkreten oder nach objektiven Merkmalen individualisierbaren Begünstigten oder des Begünstigtenkreises erfolgt in einem Beistatut, dieses wurde erstmals bei Stiftungserrichtung durch den Stifter erlassen.

In dem vom Stifter festgelegten Rahmen bestimmt der Stiftungsrat die Begünstigten und legt den Zeitpunkt und Umfang ihrer Begünstigung fest. (...)“

8 Art. 7 bestimmt in Ziffer 2, dass der Stiftungsrat das Stiftungsvermögen unter Beachtung des Stifterwillens entsprechend dem Zweck der Stiftung nach den Grundsätzen einer guten Geschäftsführung zu verwalten hat. Gemäß Art. 9 ist der Stifter befugt, die Statuten und Beistatuten jederzeit abzuändern. Zu den Einzelheiten wird auf das Statut 2009 Bezug genommen. Das Beistatut 2009 bestimmt, dass nach der Erstbegünstigten N der Kläger nach deren Ableben am restlichen Vermögen der Stiftung begünstigt werden solle.

9 Bei Abgabe der Erbschaftsteuererklärung wies der Kläger auf das Stiftungsvermögen in Liechtenstein hin, vertrat in diesem Zusammenhang jedoch die Auffassung, dass es sich insoweit nicht um einen steuerpflichtigen Vorgang gemäß § 1 ErbStG handele. Denn die Begünstigung des Klägers ergebe sich aus den rechtswirksamen Statuten einer ausländischen Stiftung.

10 Der Beklagte setzte die Erbschaftsteuer durch Bescheid auf (...) Euro fest und berücksichtigte dabei das Vermögen der Stiftung

mit dem zum Todestag der N mitgeteilten Vermögen in Höhe von (...) Euro. Bei der Stiftung handele es sich um eine Stiftung, welche nicht über das Vermögen im Verhältnis zum Stifter tatsächlich und rechtlich frei verfügen könne. Insoweit stelle das BFH, Urteil vom 28.6.2007, II R 21/05 (BStBl. II 2007, S. 669) fest, dass Vermögensübertragungen auf derartige Stiftungen nicht steuerbar gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG seien. Durch die verbleibende Verfügungsgewalt über das Vermögen sei keine Entreicherung der Stifterin/Erblasserin N eingetreten. Daher sei das Vermögen auch weiterhin der N zuzurechnen und gehöre deshalb zum Nachlass. (...)

11 Gegen die Erbschaftsteuerfestsetzung wandte sich der Kläger (...). Bei der vom Kläger erworbenen Begünstigung am Vermögen der Stiftung handele es sich nicht um einen in § 1 ErbStG geregelten Vorteil, der mit dem Tode der N erworben worden sei. (...) Ein Erwerb durch Erbanfall, Vermächtnis oder aufgrund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) liege nicht vor. Die Begünstigung des Klägers vollziehe sich nicht aufgrund einer inländischen letztwilligen Verfügung, sondern ausschließlich aufgrund einer Anordnung, die die Stifterin in dem Statut einer rechtswirksam gegründeten liechtensteinischen Stiftung getroffen habe. Auch ein Erwerb durch Schenkung auf den Todesfall (§ 3 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) sei nicht gegeben. Es fehle insoweit an einem Vertrag zwischen der N und dem Kläger, denn die Anordnung der Begünstigung sei mittels Beistatut einseitig durch die N erfolgt.

(...)

13 Den Einspruch wies der Beklagte durch Einspruchsentscheidung (...) zurück. Das Vermögen der Stiftung gehöre zum Nachlass und unterliege gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG der Erbschaftsteuer. Der Erwerb durch Erbanfall infolge der testamentarischen Bestimmungen der N umfasse das Weltvermögen. (...) Darüber hinaus seien auch die Voraussetzungen eines Erwerbs durch Vertrag zugunsten Dritter auf den Todesfall gemäß § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG gegeben.

(...)

AUS DEN GRÜNDEN:

24 Die zulässige Klage ist nicht begründet. Der angefochtene Erbschaftsteuerbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung und des Änderungsbescheides vom 28.10.2014 ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

25 Gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG unterliegt der Erbschaftsteuer als Erwerb von Todes wegen dem Erwerb durch Erbanfall (§ 1922 BGB). Mit dem Tod einer Person geht deren Vermögen als Ganzes auf den oder die Erben über. Im vorliegenden Fall gehört zum beim Tod der N aufgrund ihrer testamentarischen Verfügung auf den Kläger übergegangenen Vermögen auch das von N in der Stiftung angelegte Vermögen, bezüglich dessen der Kläger Nachbegünstigter ist. Der Senat teilt dabei nicht die Auffassung des Klägers, das Testament der N habe das in der Stiftung angelegte Vermögen gar nicht umfasst. Dem Wortlaut des Testaments lässt sich eine dahin gehende Beschränkung nicht entnehmen. Die Regelung zur Nachbegünstigung des Klägers an den Erträgen und am Vermögen der Stiftung im Beistatut schließt im Übrigen die umfassende testamentarische Verfügung nicht aus. Es handelt sich insoweit lediglich um eine aufgrund der Art der Vermögensanlage gebotene rechtliche Regelung, die es dem Kläger ermöglicht, seine umfassende Erbenstellung aufgrund des Testaments auch hinsichtlich des in der Stiftung angelegten Vermögens wahrzunehmen – ähnlich der Weitergabe der gegenüber der Bank legitimierenden Zugangsdaten bei einem Schweizer Nummernkonto.

26 Zum Zeitpunkt ihres Todes war die N noch Inhaberin des in der Stiftung angelegten Vermögens.

27 Grundsätzlich gilt, dass mit der Übertragung von Vermögen auf eine nach liechtensteinischem Recht wirksam gegründete Stiftung dieses Vermögen auf die Stiftung übergeht und die Besteuerung gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG auslöst. Stifter und Stiftung sind eigenständige Rechtspersonen. Ein Durchgriff auf die Person des Stifters nach der Errichtung der Stiftung ist grundsätzlich ausgeschlossen (Trennungsprinzip). Behält sich der Stifter bei Gründung der Stiftung jedoch bezüglich des übertragenen Vermögens weiter Weisungs- und Entscheidungsrechte vor, die dazu führen, dass die Stiftung im Verhältnis zum Stifter rechtlich und tatsächlich nicht frei über das auf sie übertragene Vermögen verfügen kann, tritt insoweit eine Bereicherung der Stiftung nicht ein mit der Folge, dass der Tatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG nicht erfüllt ist (vgl. BFH, Urteil vom 28.6.2007, II R 21/05, BFHE 217, 254 = BStBl. II 2007, S. 669). In so gelagerten Fällen wird das Trennungsprinzip durchbrochen und das Vermögen weiter dem Stifter zugeordnet.

28 Danach ist im vorliegenden Fall das Vermögen der N bei der Gründung im Jahr 1999 nicht auf die Stiftung übergegangen, sondern weiter N zuzuordnen. Denn ausweislich der Bestätigung der Mitglieder des Stiftungsrates (...) hat von Beginn an eine umfassende Weisungsbefugnis der N bestanden und war der Stiftungsrat zu selbstständigen Entscheidungen bezüglich des Stiftungsvermögens weder berechtigt noch verpflichtet. Aufgrund dessen gehen auch die Beteiligten übereinstimmend davon aus, dass es sich – zumindest bis zum Tod der N – bei der Stiftung um eine sog. transparente Stiftung gehandelt hat.

29 Auch durch den Tod der N ist im vorliegenden Fall das Trennungsprinzip nicht wieder wirksam geworden, sodass der Kläger das Stiftungsvermögen als Teil des Nachlasses der N gemäß § 1922 BGB erworben hat.

30 Ausweislich des Urteils des OLG Stuttgart vom 29.6.2009, 5 U 40/09 (unter II. 3. d), ZEV 2010, 265) fällt in Fällen, in denen zu Lebzeiten des Stifters aufgrund seiner bestehenden Weisungsrechte das auf die Stiftung übertragene Vermögen weiter ihm zuzurechnen ist, das Vermögen bei seinem Tod unter Aufrechterhaltung des Trennungsprinzips ohne Weiteres in den Nachlass.

31 Der Senat hat Zweifel, ob er dem Ansatz des OLG Stuttgart ohne Weiteres folgen könnte. Denn die vom Stifter vorbehaltenen Weisungsrechte, die ihm zu Lebzeiten den Zugriff auf das in der Stiftung angelegte Vermögen erlauben, sind höchstpersönliche Rechte, die mit dem Tod des Stifters erlöschen und nicht auf den oder die Erben übergehen. Das spricht dafür, dass mit dem Tod des Stifters das Trennungsprinzip auch bei transparenten Stiftungen wieder zum Tragen kommt, weil die Rechte des Stifters nicht auf die Erben und Nachbegünstigten übergehen und die Stiftung sich mit dem Tod des Stifters erfolgreich auf ihre Rechtsfähigkeit berufen kann (vgl. dazu *Söffing*, Steueranwaltsmagazin 2010, 177 unter VI. 2.).

32 Jedoch ist der vorliegende Fall gesondert gelagert, weil nach der Überzeugung des Senats die Stiftung für Zwecke der

Steuerhinterziehung seitens der N gegründet wurde. Das ergibt sich aus der Tatsache, dass der N aus dem Stiftungsvermögen in den Jahren 1999 bis 2008 umfangreiche Erträge zugeflossen sind, die sie dem Fiskus gegenüber zu Lebzeiten nicht erklärt und damit den Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO verwirklicht hat. Auf die umfangreiche Nacherklärung durch den Kläger wird insoweit Bezug genommen. An einem entsprechenden Vorsatz der N hegt der Senat nach dem Geschehensablauf keine Zweifel.

33 Für den Fall der missbräuchlichen Gründung geht bereits das für die Beurteilung der Wirksamkeit der Stiftungsgründung maßgebliche liechtensteinische Privatrecht von einer Durchbrechung des Trennungsprinzips und der Zulässigkeit des Durchgriffs auf die hinter der Stiftung stehende natürliche Person aus. Der Senat verweist insoweit auf die Darstellung und Zitate im Urteil des OLG Düsseldorf vom 30.4.2010, I-22 U 126/06, 22 (ZEV 2010, 528 unter B. I. 2 c). Der Senat teilt dabei die Auffassung des OLG Düsseldorf, dass in Fällen der missbräuchlichen Stiftungsgründung durch den Tod des Stifters die Durchbrechung des Trennungsprinzips nicht automatisch beendet wird (so auch FG Düsseldorf, Urteil vom 2.4.2014, 4 K 3718/12 Erb, EFG 2014, 855, wobei dort die tatsächlichen Voraussetzungen für eine Durchbrechung des Trennungsprinzips nicht vorlagen; siehe auch *Piltz*, ZEV 2011, 236; a. A. *Söffing*, a. a. O., und *Lennert/Blum*, ZEV 2009, 171, die vorrangig einen Erwerb der Stiftung gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG sehen). Das gilt jedenfalls für das bis zum Tod des Stifters in der Stiftung angelegte Vermögen, das durch den Missbrauch, im vorliegenden Fall also durch die Steuerhinterziehung der N, „infiziert“ ist. Insoweit verbleibt es bei der Zuordnung des Stiftungsvermögens bei N und demzufolge der Zuordnung zum Nachlass.

34 Da nach Auffassung des Senats das in der Stiftung angelegte Vermögen zum Nachlass gehört, stellt sich nicht die Frage eines Erwerbs des Klägers gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG (siehe dazu FG Bremen, Urteil vom 16.6.2010, 1 K 18/10 (5), EFG 2010, 1801).

(...)

36 Die Zulassung der Revision erfolgt gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zur Fortbildung des Rechts. Eine höchstrichterliche Entscheidung zur Frage der erbschaftsteuerlichen Behandlung von in einer Stiftung liechtensteinischen Rechts angelegtem Vermögen bei Tod des Stifters ist nicht ersichtlich.

ANMERKUNG:

Von Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. **Heinrich Hübner**, Stuttgart

Ausländische Stiftungen, namentlich solche liechtensteinischen Rechts, stoßen unverändert auf höchsten Argwohn deutscher Finanzämter und Gerichte. Es ist kaum anzunehmen, dass dieses Vorverständnis die Rechtsanwendung nicht berührt. Das Besprechungsurteil bildet insoweit keine Ausnahme. Ungeachtet dessen, dass es für die bezeichnete Haltung nachvollziehbare Gründe gibt, sollte sich doch in einem Rechtsstaat die Anwendung des Rechts auch gegen verständliche Ressentiments durchsetzen.

1. Entscheidung des FG

Das FG verneint anhand der BFH-Formel, die dieser zu Erwerbsgegenstand und Zeitpunkt der Steuerentstehung in Fällen mittelbarer Zuwendungen¹ entwickelt und im Jahr 2007 auf die Dotierung von Stiftungen übertragen² hatte, einen schenkungsteuerbaren Vermögenstransfer im Zuge der Stiftungsgründung, „wenn sich der Stifter bei Gründung der Stiftung bezüglich des übertragenen Vermögens Weisungs- und Entscheidungsrechte vorbehält, die dazu führen, dass die Stiftung im Verhältnis zum Stifter tatsächlich und rechtlich nicht frei über das Vermögen verfügen kann“. Zugleich wird das so gewonnene Ergebnis nicht durch eine originäre Begründung, sondern lediglich durch den Verweis auf zivilrechtliche Ausführungen anderer Gerichte flankiert, denen im Entscheidungskontext die vordergründige Funktion zukommt, das für die Schenkungsteuer gewonnene Ergebnis auch für die Erbschaftsteuer abzusichern. Darin liegt naturgemäß die Hauptstoßrichtung dieser Vorgehensweise, zumal über die schenkungsteuerliche Wirksamkeit der Stiftungsdotierung typischerweise vor dem Hintergrund des Erbfalls nach dem Erblasser/Stifter gestritten wird: Ist die Stiftungsdotierung ohne schenkungsteuerliche Wirkung, der Übergang des Vermögens auf die Stiftung aber nach den Grundsätzen des IPR wirksam, droht die Gefahr, dass das Stiftungsvermögen weder aus Anlass der Stiftungsdotierung der Schenkungsteuer unterworfen werden noch beim Tod des Erblassers/Stifters Erbschaftsteuer anfallen kann. Diesen Super-GAU aus der Sicht des deutschen Fiskus gilt es zu vermeiden und – soweit erreichbar – dem Fiskus die Möglichkeit des Zugriffs auf das Stiftungsvermögen zu erhalten.

Die Begründung der Entscheidung ist knapp gehalten; das gilt nicht nur für den Umfang, sondern auch für das Gewicht der rechtlichen Ausführungen. Das Gericht hat die Revision zugelassen, die auch eingelegt wurde.³

2. Stellungnahme

Der BFH hat in der Entscheidung II R 21/05 in dem Fall einer im Jahr 1989 (!) gegründeten liechtensteinischen Stiftung entschieden, dass die zu § 7 Abs. 1 Nr. 1, § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG für die Fallgruppe der mittelbaren Schenkungen entwickelten Grundsätze, wonach eine Schenkung erst dann ausgeführt ist, wenn der Beschenkte das erhalten hat, worüber er im Verhältnis zum Leistenden tatsächlich und rechtlich frei verfügen kann, auch auf den Tatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG⁴ zu übertragen sei. Die Übertragbarkeit dieser These, die im Fall mittelbarer Schenkungen das Bereicherungsprinzip zutreffend konkretisiert, auf den Fall der Dotierung einer Stiftung ist fragwürdig. Der Tatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG fordert lediglich den Übergang von Vermögen aufgrund eines Stiftungsgeschäfts auf die Stiftung. Das zu verneinen, setzt voraus, dass entweder (siehe dazu 3.) die Stiftung nicht wirksam errichtet wurde (Frage

des Stiftungsstatuts) oder (siehe dazu 4.) der Stiftung und deren Vermögensträgerschaft die Anerkennung im deutschen Recht versagt wird, somit auf der Grundlage des Art. 6 EGBGB (ordre public) das Trennungsprinzip durchbrochen wird, oder dass (siehe dazu 5.) der Vermögenserwerb durch einen gegenläufigen Rückübertragungsanspruch (zum Beispiel durch eine lediglich treuhänderische Übertragung) neutralisiert wird. Eine reine Verwendungsbeschränkung im Verhältnis zum Stifter (siehe dazu 6.) kann dagegen den Vermögensübergang auf die Stiftung nicht hindern. Sie kann – wenn man der Auslegung des § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG durch den BFH folgt – lediglich die Entstehung einer wirtschaftlichen Bereicherung und damit die Entstehung der Schenkungsteuer ausschließen.

3. Wirksame Errichtung der Stiftung

Zum Teil wird von deutschen Zivilgerichten schon die Wirksamkeit der Stiftungerrichtung nach dem Stiftungsstatut unter Berufung auf die Rechtsprechung der liechtensteinischen Gerichte versagt.⁵ Allerdings sind die Hürden dafür höher, als sich der aktuellen Rechtsprechung der Zivilgerichte entnehmen lässt. Voraussetzung hierfür ist ein Missbrauch der Rechtsform, der neben einem objektiven Missbrauch auch eine subjektiv missbräuchliche Zielsetzung voraussetzt: Die Rechtsform der Stiftung muss dazu eingesetzt werden, ein Gesetz zu umgehen, vertragliche Verpflichtungen zu verletzen oder Dritte fraudulös zu schädigen.

Die Zielsetzung, mittels einer Stiftung eine Steuerhinterziehung zu begehen, ist durch die Stiftungsgründung als solche nicht erreichbar. Weder die Gründung der Stiftung selbst noch deren Ausstattung mit Vermögen ist per se rechtswidrig. Rechtswidrig kann es lediglich sein, die aus der Stiftungsgründung und Dotierung der Stiftung resultierenden steuerlichen Deklarationspflichten nicht zu erfüllen. Mit der Gründung der Stiftung selbst hat das unmittelbar nichts zu tun und kann deshalb auch eine wirksame Stiftungerrichtung nicht hindern. Der Stiftung selbst als juristischer Person kann nicht angelastet werden, dass der Stifter vorhat, ihm obliegende Pflichten zu verletzen – ein Vorgang, der ohnehin erst nach der Stiftungsgründung in die Tat umgesetzt werden und erst in diesem Zeitpunkt steuerliche und strafrechtliche Relevanz erlangen kann. Was ist, wenn der Stifter sich nach der Stiftungsgründung anders besinnt und er seine steuerlichen Pflichten erfüllt? Oder umgekehrt: Er hat zunächst vor, seine steuerlichen Pflichten zu erfüllen und entscheidet sich dann anders? Bleibt dann die in Missbrauchsabsicht gegründete Stiftung unwirksam bzw. wird der zunächst unwirksame Gründungsvorgang geheilt? Kann man ernsthaft vertreten, dass eine *reservatio mentalis*, nämlich die (geheime) Absicht, in Zukunft steuerliche Deklarationspflichten zu verletzen, über die Wirksamkeit des Gründungsvorgangs einer juristischen Person entscheidet?

1 Ausführlich zur mittelbaren Schenkung *Hübner*, DStR 2003, 4.

2 BFH, Urteil vom 28.6.2007, II R 21/05, BStBl. II 2007, S. 669.

3 BFH-Aktenzeichen II R 9/15.

4 Gemeint ist wohl Satz 1 dieser Norm.

5 Vgl. etwa OLG Düsseldorf, Urteil vom 27.3.2015, I-16 U 108/14, ErbR 2017, 170 Rdnr. 59 unter Berufung auf das Urteil des OGH Fürstentum Liechtenstein vom 3.11.2005, 11 UR 2005.48-92, LES 2006, 373 ff. Das Urteil des StGH vom 16.9.2002 (Fn. 7) wird regelmäßig unterschlagen.

Das deutsche Steuerrecht hält für derartige Sachverhalte ein umfangreiches Besteuerungsinstrumentarium bereit, dessen Anwendung die wirksame Gründung und Dotierung eines ausländischen Vermögensträgers gerade voraussetzt (§§ 7 bis 15 AStG). Auch bestehen erweiterte Mitwirkungspflichten (§§ 16 ff. AStG; § 90 Abs. 2 und 3, §§ 138 ff. AO), die aber ebenfalls die Rechtsfähigkeit eines ausländischen Rechtsträgers voraussetzen. Ferner gibt es erst jüngst erweiterte Möglichkeiten eines intensiven Informationsaustauschs nicht nur innerhalb der EU und des EWR. Würde generell eine rein subjektive Zielsetzung des Stifters, diese Pflichten zu verletzen oder jedenfalls nicht vollständig zu erfüllen, ausreichen, der Gründung der Stiftung als solcher die Anerkennung zu versagen, wäre das für die Anerkennung einer Vielzahl in- und ausländischer Rechtsträger das Ende. Rechtsfolge wäre eine verbreitete Rechtsunsicherheit: Keiner der auf die Rechtssubjektivität der juristischen Personen vertrauenden Teilnehmer am Rechtsverkehr könnte sich auf deren Bestand verlassen. Nicht umsonst bezeichnet der Liechtensteinische Staatsgerichtshof⁷ die Durchbrechung des Trennungsprinzips als „ultima ratio“, die nur „mit großer Zurückhaltung“ angewendet werden könne.

Im Übrigen wird regelmäßig ein ganzes Bündel von Vorstellungen des Stifters vorliegen; unter anderem wird nicht selten eine derartige Stiftung dazu dienen, eine Vermögensnachfolge zu gestalten und sich hierbei flexiblerer Rechtsformen als der des deutschen Stiftungsrechts zu bedienen. Sehr merkwürdig liest sich dabei die Sachverhaltsausdeutung des OLG Düsseldorf, das Zweifel an der vorgetragenen Zielsetzung, die Stiftung als Instrument der Nachfolgegestaltung einzusetzen, darauf stützt, dass „Herr Dr. K zum Zeitpunkt der Stiftungsgründung lediglich 62 Jahre alt war“.⁸

Bei Lichte betrachtet werden in kaum einem Fall die Voraussetzungen vorliegen, die es erlauben, die Entstehung der juristischen Person als solcher und deren Vermögensträgerschaft in Abrede zu stellen.

4. Anerkennung der Stiftung im deutschen Recht

Vertreten wird weiterhin, dass die Anerkennung der Stiftung dem deutschen *ordre public* widerspreche, wenn diese allein zu dem Zweck gegründet worden sei, Steuern zu hinterziehen. Der BGH hat allerdings in seiner Entscheidung V ZR 81/77⁹ ausgeführt, dass „allein die Absicht, unter Ausnut-

zung der Gesellschaftsform Steuern zu hinterziehen“, es nicht gebiete, „der Existenz der Gesellschaft die rechtliche Anerkennung zu versagen“. In diesem Zusammenhang weist der BGH darauf hin, dass das deutsche Recht auch andere, gezielte Sanktionen bereithalte. In der Tat: Der Werkzeugkasten des Gesetzgebers, mit dem er internationale Hinterziehungssachverhalte aufgreifen und der Steuererhebung zuführen kann, ist seit der BGH-Entscheidung von 1979 nicht kleiner geworden. Nach deutschem Recht – so der BGH – seien selbst Rechtsgeschäfte, nach deren Inhalt Steuerpflichten unmittelbar umgangen werden, nur ausnahmsweise nichtig, nämlich wenn die Steuerhinterziehung der Hauptzweck des Rechtsgeschäfts sei. Das wird man kaum in einem Fall sagen können: Hauptzweck wird häufig die Bildung eines Sondervermögens sein und damit die Herbeiführung einer Vermögensstrennung. Auch insoweit ist darauf hinzuweisen, dass die Stiftungsgründung und deren Dotierung mit Stiftungskapital weder verboten ist (§ 134 BGB) noch gegen die guten Sitten verstößt (§ 138 BGB) und per se auch nicht geeignet ist, den Tatbestand der Steuerhinterziehung zu verwirklichen. Im deutschen Recht dürfte wohl niemand auf den Gedanken kommen, der Gründung einer Kapitalgesellschaft und der dadurch bewirkten Bildung eines vom Gründervermögen zu unterscheidenden Sondervermögens die Anerkennung zu versagen, weil der Gründer fest entschlossen ist, steuerliche Deklarationspflichten zu missachten. Die Besonderheit, dass bei ausländischen Sondervermögen die Erkenntnismöglichkeiten und damit die Aufdeckungsgefahren geringer sind als bei inländischen Rechtsträgern, dürfte jedenfalls seit dem jüngst massiv intensivierten internationalen Informationsaustausch keine Sonderbehandlung ausländischer Rechtsträger mehr begründen können.

5. Wertmäßige Neutralisierung des Vermögenserwerbs bei Treuhand- und ähnlichen Rechtsverhältnissen

Selbst dann, wenn die Vereinbarungen zwischen der Stiftung und dem Stifter als Treuhandvereinbarung zu deuten wären, die dem Stifter als Treugeber die Möglichkeit der Einflussnahme belassen und das Stiftungsvermögen ungeachtet der Vermögensträgerschaft der Stiftung in wirtschaftlicher Hinsicht als Vermögen des Stifters, nicht der Stiftung qualifizieren würde, bliebe der (zivilrechtliche) Vermögensübergang auf die Stiftung als solcher, der die Rechtsfähigkeit der Stiftung gerade voraussetzen würde, unberührt. Allerdings stünde diesem Vermögenszugang seitens der Stiftung ein zwar latenter, gleichwohl wertgleicher Herausgabeanspruch des Treugebers (Stifters) gegenüber, der eine wirtschaftliche Bereicherung der Stiftung und zusammen mit anderen Umständen auch den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums ausschließen würde. Ungeachtet des Wortlauts des § 7 Abs. 1 Nr. 8 Satz 1 ErbStG erscheint es sachgerecht, in diesem Fall den Tatbestand dieser Norm jedenfalls so lange als nicht erfüllt anzusehen, wie die treuhänderische Bindung besteht.

Auch wenn es sich nicht im strengen Sinne um ein Treuhandverhältnis handelt, kann es an einem wirtschaftlichen Vermögensübergang fehlen. Das ist die entscheidende

6 Die Voraussetzungen des § 138 Abs. 2 Nr. 3 AO sind im Fall der Gründung von Stiftungen nicht erfüllt, weil es keine Beteiligung an einer Stiftung gibt. Daran hat sich auch durch die Neufassung der Vorschrift durch StUmgBG vom 23.6.2017 (BGBl. I, 1682) nichts geändert. Auch der durch das StUmgBG neu geschaffene § 138b AO enthält keine Mitteilungspflichten für die Gründung ausländischer Stiftungen.

7 StGH, Entscheidung vom 16.9.2002, StGH 2002/17 Leitsatz 1 und Tz 2.7. Es ist erstaunlich, dass diese Entscheidung in der deutschen zivilgerichtlichen Rechtsprechung nicht zur Kenntnis genommen wird.

8 OLG Düsseldorf, Urteil vom 27.3.2015, I-16 U 108/14, ErbR 2017, 170 Rdnr. 61.

9 Urteil vom 23.3.1979, HFR 1980, Nr. 39 = WM 1979, 692, juris Rdnr. 16 ff.

Frage: Bleibt im wirtschaftlichen Sinn das auf die Stiftung übertragene Vermögen in der Vermögenssphäre des Stifters, verwaltet also die Stiftung fremdes Vermögen für Rechnung des Stifters, oder liegt eigenes Vermögen der Stiftung vor und die dem Stifter vorbehaltene Einflussnahmemöglichkeit ist der Stiftung selbst zuzurechnen, weil der Stifter ungeachtet einer formalen Organstellung seinen Einfluss auf die Verwaltung des Stiftungsvermögens für Rechnung der Stiftung ausübt?

6. Anwendung der Grundsätze für mittelbare Schenkungen?

Ob allerdings schon die Grundsätze zur Bestimmung des Zeitpunkts der Ausführung und des Erwerbsgegenstands der Schenkung, die für Fälle der mittelbaren Schenkung entwickelt worden sind, die Verwirklichung des Tatbestandes des § 7 Abs. 1 Nr. 8 Satz 1 ErbStG hindern können, erscheint dagegen fragwürdig. Ohne Zweifel geht in diesem Fall bereits im Zeitpunkt der Vermögenszuführung Vermögen auf die Stiftung über, was wiederum deren Rechtsfähigkeit voraussetzt, ohne dass dem – wie im Fall der Fremdverwaltung von Stiftervermögen – eine latente Herausgabepflicht gegenübersteht. Im Fall der mittelbaren Schenkung geht es jedoch darum, einen in engem sachlichen und zeitlichen Zusammenhang erfolgenden, letztlich geringfügig zeitlich gestreckten und bereits im Vorfeld auf einen bestimmten Erwerbsgegenstand ausgerichteten Erwerbsvorgang im Hinblick auf den Besteuerungsgrund „Eintritt der wirtschaftlichen Bereicherung“ sachgerecht zu qualifizieren sowie den Zeitpunkt der Steuerentstehung und den Erwerbsgegenstand zu bestimmen. Um eine vergleichbare Problematik geht es im Fall der Stiftungsdotierung nicht.

Hinzu kommt, dass die BFH-Formel bei der Beantwortung der bereits unter Ziffer 5 dargelegten zentralen Frage nicht helfen kann: Ist die Einflussnahme des Stifters auf die Vermögensverwaltung der Stiftung zuzurechnen, handelt es sich also um eine Maßnahme der Verwaltung des Stiftungsvermögens für eigene Rechnung der Stiftung oder liegt stiftungsfremdes, stiftereigenes Vermögen vor? Versteht man die Stellung des Stifters als die eines faktischen Organs der Stiftung, kann der Umstand, dass er die Verwaltung des Stiftungsvermögens beeinflussen oder auch ausschließlich bestimmen kann, einer Entreicherung des Stifters und einer Bereicherung der Stiftung nicht entgegenstehen. In diesem Fall jedenfalls führt die BFH-Formel in die Irre, denn anders als diese Formel suggeriert, kann dann die Stiftung im Verhältnis zum Stifter (als Privatperson) frei über ihr Vermögen verfügen. Unmittelbar einsichtig wird diese Einschätzung, wenn man sich den Fall vor Augen führt, dass der Stifter (im deutschen Recht) zum Vorstand der von ihm errichteten und dotierten Stiftung bestellt ist. Das kann auch dann nicht anders sein, wenn der Stifter einen allein faktischen Einfluss auf die Verwaltung des Stiftungsvermögens geltend macht. Allein der Umstand, dass der Stifter die Geschicke der Stiftung beeinflusst, ist für die Frage der wirtschaftlichen Vermögenszuordnung zum Stifter oder zur Stiftung nicht relevant. Allein die Auslegung der Statuten und des gesamten Vertragswerks kann darüber entscheiden, ob es sich bei dem Vermögen, dessen Rechtsträger die Stiftung ist, in wirt-

schaftlicher Hinsicht um Stiftungs- oder Stiftervermögen handelt. Und allein die Antwort auf diese Frage ist dafür maßgebend, ob in der Vermögensübertragung auf die Stiftung ein nach § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG steuerbarer Vermögenstransfer zu sehen ist.

7. Fazit

a) Die Begründung des Besprechungsurteils ist alles andere als stringent: Das FG beruft sich zunächst auf die zitierte Formel des BFH, die aber die Rechtsfähigkeit der Stiftung gerade voraussetzt, denn nur im Fall eines wirksamen Vermögensübergangs kann sich die Frage stellen, ob die Stiftung frei über das auf sie übertragene Vermögen verfügen kann. Sodann wird behauptet, dass „in so gelagerten Fällen“ das Trennungsprinzip durchbrochen werde (Tz. 27). Das ist gerade unrichtig: Eine Durchbrechung des Trennungsprinzips würde gerade einen Vermögensübergang auf die Stiftung und damit auch die Anwendung der BFH-Formel sachlogisch ausschließen.

b) Meines Erachtens sollte man sich von den Überlegungen frei machen, wonach die einschlägigen Stiftungen nicht wirksam errichtet sind oder ihrer Anerkennung der ordre public entgegensteht. Diese Thesen stehen ohnehin auf wackligen Beinen und sind in keiner der einschlägigen Entscheidungen überzeugend begründet worden: Weder das liechtensteinische Stiftungsrecht noch das deutsche IPR trägt eine Durchbrechung des Trennungsprinzips, wenn man von extremen und unrealistischen Lehrbuchfällen absieht. Für die Zukunft wird man ohnehin vor allem lautere Stiftungsgründungen zu beurteilen haben, die nicht auf eine Steuerhinterziehung zielen. Die Beurteilung derartiger Sachverhalte sollte im Zentrum der Überlegungen stehen. Zwei Fallgruppen sind zu unterscheiden:

Fallgruppe 1: Liegt ein Treuhand- oder ein anderes Rechtsverhältnis vor, wonach die Stiftung das ihr übertragene Vermögen für Rechnung des Stifters verwaltet, liegt zunächst weder eine Entreicherung des Stifters noch eine Bereicherung der Stiftung vor. Endet das Treuhand- oder andere Rechtsverhältnis, das die Zuordnung des Stiftungsvermögens zur Person des Stifters begründet, mit dem Tod des Stifters, so liegt ein in zeitlicher Hinsicht gestreckter Erwerb der Stiftung nach § 7 Abs. 1 Nr. 8 Satz 1 ErbStG vor, der als Schenkung unter Lebenden zu einem Direkterwerb der Stiftung im Zeitpunkt des Todes des Stifters führt. Es liegt bei den Erben des Stifters im Hinblick auf das Stiftungsvermögen kein Erwerb durch Erbanfall vor.

Fallgruppe 2: Sind die Statuten und Vereinbarungen so zu deuten, dass das Dotationskapital bereits im Zeitpunkt der Stiftungerrichtung als eigenes Vermögen der Stiftung zu qualifizieren ist, ist bereits in diesem Zeitpunkt der Tatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 8 Satz 1 ErbStG erfüllt.

Die für mittelbare Schenkungen entwickelte Formel der BFH-Rechtsprechung hilft bei der Unterscheidung der Fallgruppen nicht weiter und sollte für diese Fälle aufgegeben werden.