

## **BUNDESFINANZHOF Urteil vom 28.6.2007, II R 21/05**

Vermögensübertragung auf Auslandsstiftung bei fehlender freier Verfügungsmacht der Stiftung nicht schenkungsteuerbar

### **Leitsätze**

Die Übertragung von Vermögen auf eine liechtensteinische Stiftung unterliegt nicht der Schenkungsteuer, wenn die Stiftung nach den getroffenen Vereinbarungen und Regelungen über das Vermögen im Verhältnis zum Stifter nicht tatsächlich und rechtlich frei verfügen kann.

### **Tatbestand**

- I. Die in Vaduz/Liechtenstein ansässige P-Anstalt (PA) erklärte mit Urkunde vom 15. September 1989, mit sofortiger Rechtswirksamkeit eine Stiftung unter dem Namen B Stiftung (BS) mit dem Sitz in Vaduz zu errichten und ihr ein Stiftungskapital von 30 000 SFr zu widmen. Die BS hat nach den von der PA als Bestandteil der Errichtungsurkunde bestimmten Statuten eine eigene Rechtspersönlichkeit nach Art. 552 ff. des Liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrechtes (PGR). Organ der Stiftung ist der aus einem oder mehreren Mitgliedern bestehende Stiftungsrat, der sie in rechtsverbindlicher Weise gegenüber den Stiftungsberechtigten und Dritten vertritt und durch seine Beschlüsse unter Wahrung der Vorschriften des Statuts den Stiftungswillen bildet. Der Stiftungsrat ist befugt, Änderungen am Statut oder an der Organisation vorzunehmen und die Stiftung jederzeit durch einstimmigen Beschluss aufzulösen. Zweck der Stiftung ist die Verwaltung des Stiftungsvermögens sowie die Ausrichtung von Zuwendungen an Dritte und/oder Familienmitglieder des Stifters nach Maßgabe eines durch den Stiftungsrat zu erlassenden Reglements (Beistatut). Auf die Stiftungsbeteiligten (Stifter, Stiftungsrat, Begünstigte und deren Anwärter) sind die Bestimmungen des als Art. 932a PGR erlassenen Gesetzes über das Treuunternehmen (TrUG) analog anzuwenden. Von der Anwendung ausgeschlossen sind u.a. die den Treugeber betreffenden Bestimmungen des TrUG. Im Falle der Auflösung entscheidet der Stiftungsrat im Rahmen des Reglements über die Verwendung des Stiftungsvermögens.

Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erklärte in dem einem in Vaduz ansässigen Rechtsanwalt erteilten Gründungsauftrag vom 6. August 1991, diesem einen Betrag von 30 000 SFr zur Verfügung zu stellen, damit er als Treuhänder im eigenen Namen, jedoch für Rechnung und demnach im Innenverhältnis auch zu Eigentum des Treugebers, also des Klägers, eine liechtensteinische Stiftung unter dem Namen BS gründe. Die Stiftung sollte die Verwaltung des Stiftungsvermögens sowie die Ausrichtung von Zuwendungen an Dritte und/oder Familienmitglieder des Stifters bezwecken, die in einem Reglement (Beistatut) bezeichnet werden. In dem Gründungsauftrag wurden die Mitglieder des Stiftungsrates sowie die PA als Domizilstelle (Repräsentanz) bestimmt. Der Kläger versprach in dem Auftrag, der Stiftung ein bei einer inländischen Bank angelegtes Privatvermögen von rd. 1 Mio. DM als Zuwendung zu übertragen. Nach Hinterlegung der Stiftungsakten beim Landgericht (LG) sollten dem Stifter vorbehaltene Rechte automatisch auf den Auftraggeber übergehen. Der liechtensteinischem Recht unterstellte Treuhandvertrag sollte damit beendet sein.

Der Kläger schloss gleichzeitig mit der PA einen ebenfalls dem liechtensteinischen Recht unterstellten Mandatsvertrag, durch den diese das treuhänderisch nach seinen Instruktionen auszuübende Mandat als Mitglied des Verwaltungsrates der BS und das gemäß Art. 239 bis 243 PGR auszuübende Mandat als Repräsentant (Domizilstelle) der BS übernahm. Die PA verpflichtete sich, das Mandat ausschließlich nach den Instruktionen des Klägers auszuüben und es jederzeit auf dessen Verlangen niederzulegen. Sie sollte ohne Instruktionen weder ermächtigt noch berechtigt, aber auch nicht verpflichtet sein, selbständig zu handeln. Hierbei sollten lediglich diejenigen Ausnahmen vorbehalten bleiben, welche Gesetze, Recht und gute Sitten sowie die soziale und gesellschaftliche Stellung der PA als Beauftragter auferlegen.

Nach dem vom Stiftungsrat erlassenen Reglement der BS vom 23. August 1991 stehen dem Kläger zu seinen Lebzeiten alle Rechte am gesamten Stiftungsvermögen und dessen Ertrag allein zu. Der Kläger hat jederzeit das Recht, dem Stiftungsrat Abänderungen des Reglements aufzutragen. Nach seinem Tod stehen der Stiftungsgenuss am Vermögen und an dessen Ertrag seiner Ehefrau zur Hälfte und seinen Söhnen zu je einem Viertel bzw. im Einzelnen bestimmten Ersatzbegünstigten zu. Der Stiftungsrat kann das Reglement dann nur noch ändern, soweit dessen Vorschriften nicht wesentlich beeinträchtigt werden.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) nahm an, dass das der BS auf den 31. Dezember 1991 zustehende Wertpapierdepot auf der Übertragung des Gründungskapitals von 31 767 DM und einer weiteren Zuwendung des Klägers von 1 093 605 DM beruhe, und setzte für diese Vermögensübertragungen auf die BS mit gesonderten Bescheiden vom 31. Juli 2001 gegen den Kläger Schenkungsteuer fest.

Das Finanzgericht (FG) wies die nach erfolglosem Einspruch gegen den die Zuwendung von 1 093 605 DM betreffenden Bescheid erhobene Klage durch das in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2005, 981 veröffentlichte Urteil mit der Begründung ab, die durch Übertragung des Wertpapierdepots auf die BS erfolgte Zustiftung unterliege nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) der Schenkungsteuer. Die BS sei nach liechtensteinischem Recht mit eigener Rechtsfähigkeit errichtet worden und habe Empfängerin einer freigebigen Zuwendung sein können. Diese Rechtsfähigkeit sei auch aus der Sicht des deutschen Rechts anzuerkennen.

Die BS sei durch die Übertragung von Vermögen in Höhe von 1 093 605 DM auf Kosten des Klägers bereichert worden. Dem stünden die im Reglement vom 23. August 1991 vorgesehene Zuweisung aller Rechte am Stiftungsvermögen und an dessen Erträgen an den Kläger und die diesem gegenüber dem Stiftungsrat und der PA zustehenden Weisungsrechte nicht entgegen. Die BS habe im Verhältnis zum Kläger trotz dieser Regelungen endgültig tatsächlich und rechtlich frei über das auf sie übertragene Vermögen verfügen können. Sie sei nicht unmittelbar zu dessen Rückgabe verpflichtet gewesen. Die dem Kläger eingeräumte rechtliche Gestaltungsmöglichkeit, das Vermögen jederzeit an sich oder Dritte auskehren zu lassen, sei wie der Vorbehalt, eine Schenkung frei widerrufen zu können, zu beurteilen. Ein solcher Widerrufsvorbehalt stehe dem Vorliegen einer der Schenkungsteuer unterliegenden freigebigen Zuwendung nicht entgegen. Soweit das Bundesministerium der Finanzen (BMF) zum Strafbefreiungserklärungsgesetz (StraBEG) eine andere Auffassung vertreten habe, könne dem nicht gefolgt werden.

Auf das Vorbringen des Klägers, die Stiftung sei inzwischen aufgelöst worden und er habe deren Vermögen zurückerhalten, ging das FG nicht ein.

Mit der Revision rügt der Kläger Verletzung des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. Es fehle an einer freigebigen Zuwendung an die BS. Diese habe aufgrund der Regelungen im Mandatsvertrag und im Reglement vom 23. August 1991 über das auf sie übertragene Vermögen nicht tatsächlich und rechtlich frei verfügen können.

Der Kläger beantragt, die Vorentscheidung, die Einspruchsentscheidung und den angefochtenen Schenkungsteuerbescheid vom 31. Juli 2001 aufzuheben.

Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Die aufgrund ihrer verbandsmäßigen Organisation mit deutschen Stiftungen vergleichbare, rechtsfähige BS sei durch die Vermögensübertragung bereichert worden. Die Voraussetzungen für ein rückwirkendes Erlöschen der Steuer nach § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG lägen nicht vor.

### **Entscheidungsgründe**

- II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung, der Einspruchsentscheidung und des angefochtenen Steuerbescheids (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht angenommen, dass die Übertragung von Wertpapieren im Gesamtwert von 1 093 605 DM auf die BS der Schenkungsteuer unterliege. Der Steuerbarkeit stehen die im Gründungsauftrag und im Mandatsvertrag jeweils vom 6. August 1991 sowie im Reglement vom 23. August 1991 getroffenen Regelungen über eine umfassende Herrschaftsbefugnis des Klägers über das Stiftungsvermögen entgegen.
  1. Nach § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG gilt als Schenkung unter Lebenden der Übergang von Vermögen aufgrund eines Stiftungsgeschäfts unter Lebenden. Unter § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG fallen hingegen Zuwendungen, die der Stifter einer rechtsfähigen Stiftung nachträglich über das Stiftungskapital hinaus macht (sog. Zustiftungen; Urteil des Reichsfinanzhofs vom 12. Mai 1931 I e A 164/30, RStBl 1931, 539; Gebel in Troll/Gebel/ Jülicher, ErbStG, § 7 Rz 332; Meincke, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 14. Aufl., § 7 Rz 112; Kapp/Ebeling, § 7 ErbStG, Rz 148; Schuck in Viskorf/Glier/ Hübner/Knobel/Schuck, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 2. Aufl., § 7 ErbStG Rz 150; Moench, Erbschaft- und Schenkungsteuer, § 7 Rz 221). Welche dieser Vorschriften anwendbar wäre, wenn die gesetzlichen Tatbestandsmerkmale vorlägen, kann offen bleiben. Diese Merkmale sind nämlich nicht erfüllt.
    - a) Eine freigebige Zuwendung i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG setzt in objektiver Hinsicht voraus, dass die Leistung zu einer Bereicherung des Bedachten auf Kosten des Zuwendenden führt und die Zuwendung (objektiv) unentgeltlich ist. Dies erfordert, dass

der Empfänger über das Zugewendete im Verhältnis zum Leistenden tatsächlich und rechtlich frei verfügen kann (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25. Januar 2001 II R 39/98, BFH/NV 2001, 908; vgl. auch BFH-Beschluss vom 18. November 2004 II B 176/03, BFH/NV 2005, 355). Nur eine solche Verfügungsmacht führt zu einer Bereicherung i.S. des § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG (BFH-Urteile vom 29. Juni 2005 II R 52/03, BFHE 210, 459, BStBl II 2005, 800, und vom 21. Februar 2006 II R 70/04, BFH/NV 2006, 1300, ständige Rechtsprechung).

Für die Beurteilung, ob der Empfänger über das Zugewendete im Verhältnis zum Leistenden tatsächlich und rechtlich frei verfügen kann, kommt es ausschließlich auf die Zivilrechtsslage und nicht darauf an, wem bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise das übertragene Vermögen nach § 39 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) zuzurechnen ist (BFH-Urteil in BFH/NV 2001, 908). Es genügt auch nicht, wenn der Empfänger nach außen rechtlich wirksam über das Zugewendete verfügen kann. Entscheidend ist vielmehr das Innenverhältnis des Empfängers zum Leistenden. Ist der Empfänger einer Leistung zivilrechtlich zur Rückgewähr des ihm zu Eigentum Überlassenen verpflichtet, ist er nicht bereichert. Ob eine Rückgewährverpflichtung besteht, richtet sich allein nach dem Inhalt des Rechtsverhältnisses, das der Überlassung zugrunde liegt (BFH-Urteil in BFH/NV 2001, 908).

- b) § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG setzt ebenfalls voraus, dass die Stiftung über das auf sie übergegangene Vermögen im Verhältnis zum Stifter tatsächlich und rechtlich frei verfügen kann. Nur in einem solchen Fall erfolgt der Übergang aufgrund eines Stiftungsgeschäfts, wie es diese Vorschrift erfordert. Die Vorschrift erfasst weder die Gewährung eines Darlehens oder die Vermietung oder Verpachtung von Vermögensgegenständen an die Stiftung noch die Übertragung von Vermögen auf die Stiftung, wenn dem Übertragenden umfassende Herrschaftsbefugnisse über das Stiftungsvermögen zustehen.
2. Die Voraussetzungen für eine Besteuerung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 8 ErbStG sind danach hinsichtlich des durch den Bescheid vom 31. Juli 2001 der Besteuerung unterworfenen Vermögensübergangs im Wert von 1 093 605 DM nicht erfüllt. Die BS konnte nach den im Gründungsauftrag und im Mandatsvertrag jeweils vom 6. August 1991 sowie im Reglement vom 23. August 1991 getroffenen Regelungen über das vom Kläger auf sie übertragene Vermögen im Verhältnis zu diesem nicht tatsächlich und rechtlich frei verfügen.
- a) Nach dem Gründungsauftrag sollte der beauftragte Rechtsanwalt als Treuhänder im eigenen Namen, jedoch für Rechnung und demnach im Innenverhältnis auch zu Eigentum des Klägers als Treugeber eine liechtensteinische Stiftung unter dem Namen BS gründen. Nach Hinterlegung der Stiftungsakten beim LG sollten dem Stifter, also dem Treuhänder, vorbehaltene Rechte automatisch auf den Auftraggeber, also den Kläger, übergehen. Der Treuhandvertrag sollte mit diesem Rechtsübergang beendet sein. Nach dem hiermit übereinstimmenden Reglement stehen dem Kläger zu seinen Lebzeiten alle Rechte am gesamten Stiftungsvermögen und dessen Ertrag allein zu und hat er jederzeit das Recht, dem Stiftungsrat Abänderungen des Reglements aufzutragen.

Die PA verpflichtete sich zudem in dem Mandatsvertrag, das Mandat als Mitglied des Verwaltungsrates der BS treuhänderisch ausschließlich nach den Instruktionen des Klägers und das Mandat als Repräsentant (Domizilstelle) gemäß Art. 239 bis 243 PGR auszuüben. Ohne Instruktionen sollte die PA weder ermächtigt noch berechtigt, aber auch nicht verpflichtet sein, selbständig zu handeln. Lediglich bestimmte, durch Gesetze, Recht und gute Sitte sowie die soziale und gesellschaftliche Stellung der PA als Beauftragter begründete Ausnahmen blieben vorbehalten. Die PA verpflichtete sich außerdem, auf Verlangen des Klägers ihr Mandat jederzeit niederzulegen.

- b) Diese Vereinbarungen und Regelungen verliehen dem Kläger zu seinen Lebzeiten umfassende Herrschaftsbefugnisse über die BS und deren Vermögen. Ihm allein waren die Entscheidungen über die Anlage und Verwendung des Vermögens vorbehalten. Er konnte durch entsprechende Anweisungen auch jederzeit die teilweise oder vollständige Rückübertragung des Vermögens auf ihn persönlich herbeiführen. Die BS war dadurch daran gehindert, über das auf sie übertragene Vermögen ihm gegenüber tatsächlich und rechtlich frei zu verfügen (vgl. das zum StraBEG ergangene BMF-Schreiben vom 20. Juli 2004 IV A 4 -S 1928- 94/04, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2004, 1387, Antwort zu Frage 19, ergänzt durch Schreiben vom 16. September 2004, abgedruckt bei Hergeth, Zeitschrift für die Steuer- und Erbrechtspraxis --ZErB-- 2005, 270, 272 f.). Dies steht einer Beurteilung der Vermögensübertragung auf die Stiftung als freigebige Zuwendung entgegen (Jülicher, DStR 2001, 2177, 2183; Mutter, DStR 2004, 893, 898; Kamps, Erbschaftsteuer-Berater 2004, 249, 253; kritisch zur Vorentscheidung auch von Löwe/ Pelz, Betriebs-Berater 2005, 1601; Olgemüller, Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge 2005, 452). Die Anwendbarkeit des § 49 Abs. 2 TrUG, wonach die Treuanordnung im Rahmen des Gesetzes den Treugebern als solchen, z.B. den Treustiftern, unbeschadet ihrer anderweitigen und gleichzeitigen Stellung als Treuhänder oder Begünstigte, nur insoweit Rechte gegen das Treuunternehmen einräumen kann, als sie, abgesehen von dem Recht zur Überwachung bei gemeinnützigen oder dergleichen Treuunternehmen, nicht in einer fortlaufenden und ausschließlichen Einflussnahme auf die Organisation oder Treugeschäftsführung des Treuunternehmens bestehen, wurde für den Treugeber (Kläger) durch die Statuten der BS ausdrücklich ausgeschlossen (vgl. dazu Art. 552 Abs. 4 PGR und Bösch, Liechtensteinisches Stiftungsrecht, 2005, S. 625 ff.). Dass die dem Kläger vorbehaltenen Einwirkungsmöglichkeiten auf die BS nur zum Schein vereinbart oder vom Kläger tatsächlich nicht ausgeübt worden seien, hat das FG nicht festgestellt und wird auch vom FA nicht geltend gemacht.

Die im Gründungsauftrag, Mandatsvertrag und Reglement vorgesehenen Herrschaftsbefugnisse des Klägers gegenüber der BS entsprechen einer im liechtensteinischen Stiftungswesen häufigen Gestaltung, deren Zweck vornehmlich darin besteht, dem ausländischen Kapitalgeber als dem wirtschaftlichen Stifter die Beherrschung der Stiftung, in die er sein Vermögen eingebracht hat, zu sichern (dazu näher Bösch, a.a.O., S. 461 ff., 767 ff.; Müller/Bösch in Richter/Wachter, Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, 2007, S. 1082 ff.; Wagner/ Hepberger, Recht der Internationalen Wirtschaft 2005, 279). Aufgrund der Weisungsunterworfenheit der Stiftung und ihrer Organe gegenüber dem wirtschaftlichen Stifter kann dieser über das bei einer Bank angelegte Stiftungsvermögen wie über ein eigenes Bankguthaben verfügen (Bösch, a.a.O., S. 669). Es handelt sich dabei um ein klassisches Strohmanggeschäft (Bösch, a.a.O., S. 476, 737 f., m.w.N.). An der für eine Schenkung wesentlichen Vermögensentäußerung fehlt es in einem solchen Fall (Bösch, a.a.O., S. 700).

Die beherrschende Stellung des Klägers gegenüber der BS kann danach nicht der Vereinbarung eines bloßen freien Widerrufsvorbehalts bei einer Schenkung gleichgestellt werden, der der Besteuerung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG nicht entgegensteht (BFH-Urteil vom 13. September 1989 II R 67/86, BFHE 157, 572, BStBl II 1989, 1034). Ein solcher ohne weitere schuldrechtliche Absprachen vereinbarter Widerrufsvorbehalt hindert den Bedachten nicht an der freien Verfügung über das auf ihn schenkweise übertragene Vermögen. Erst die Ausübung des Widerrufsrechts und die Herausgabe des Geschenks führen in einem solchen Fall nach § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG zum Erlöschen der Steuer mit Wirkung für die Vergangenheit (Meincke, a.a.O., § 29 Rz 7).

3. Da das FG von anderen Grundsätzen ausgegangen ist, war die Vorentscheidung aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Der angefochtene Schenkungsteuerbescheid ist zu Unrecht ergangen und daher wie die Einspruchsentscheidung ebenfalls aufzuheben. Es braucht danach nicht geprüft zu werden, ob die BS Rechtsfähigkeit erlangt hat und deshalb als Trägerin von Rechten und Pflichten Bedachte einer freigebigen Zuwendung sein konnte.