

VOLLTEXTSERVICE

Stiftungen ausländischen Rechts gelten als schenkungssteuerpflichtige Vermögensmassen

FG Baden-Württemberg, Urteil vom 22.04.2015 – Az. 7 K 2471/12

Tatbestand

Streitig ist, ob eine Zuwendung einer Stiftung Schweizerischen Rechts an eine inländische natürliche Person als Schenkung unter Lebenden zu versteuern ist.

Die Klägerin (KI) ist eine am ... 2008 errichtete Familienstiftung im Sinne der Artikel 80 ff. des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB).

Sie hat ihren Sitz in X/Schweiz. Die Stiftung verfolgt nach Artikel A ihrer Stiftungsurkunde keinerlei wirtschaftliche Zwecke, sondern die Zwecke einer Familienstiftung gemäß Artikel 335 ZGB. Sie soll Angehörige der Familie Y zum Zwecke der Ausstattung unterstützen und ihnen eine Anschubfinanzierung für das weitere Leben bieten.[...] Nach Artikel B der Stiftungsurkunde können die Unterstützungsleistungen Angehörigen der Familie Y einmalig in jugendlichen Jahren ausgerichtet werden. Ein Rechtsanspruch auf die Gewährung von Mitteln aus der Stiftung besteht satzungsgemäß nicht. Der Stiftungsrat entscheidet im Rahmen des Stiftungszweckes nach seinem Ermessen darüber, ob eine Zuwendung erfolgt, über den Empfänger der Zuwendung, die Höhe und den Zeitpunkt der auszurichtenden Unterstützungsleistungen.[...] Stifterin der KI ist die Z-Stiftung aus der Schweiz.

Beistatuten zu den Stiftungsstatuten der KI existieren nicht.

Am ... 2011 wandte die KI Herr B C, wohnhaft ... Straße x, M und Nachkomme der Familie Y, einen Betrag in Höhe von z,z Mio. EUR zu. Der am ... 1981 geborene Beschenkte war im Zeitpunkt der Zuwendung 29 Jahre [...] alt. Nach den von der KI dem Gericht zur Verfügung gestellten Informationen war der Zuwendungsempfänger im Zeitpunkt der Zuwendung ledig und hatte keine Kinder. Er hatte nach Abschluss seiner mittleren Reife - ohne dass er eine Berufsausbildung besitzt - bisher bei ... gearbeitet. [...] Der Zuwendungsempfänger hatte die Zuwendung bei der KI nicht beantragt, da dies nicht möglich sei. Der Stiftungsrat wähle nach eigenem Ermessen aus dem Kreis der Nachkommen der Familien Y die späteren Zuwendungsempfänger aus.

Die KI zeigte die Unterstützungsleistung an B C dem Bekl am 15. Juni 2011 an und vertrat diesbezüglich die Ansicht, dass die Zuwendung nicht als ein nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 des Erbschaftsteuergesetzes (ErbStG) steuerbarer Vorgang zu werten sei, da eine satzungsgemäße Zuwendung aus dem Vermögen der KI vorliege, die eine freigebige Zuwendung ausschließe.

WINHELLER

Rechtsanwalts-gesellschaft mbH

Europa-Allee 22, 60327 Frankfurt am Main

Tel.: +49 (0)69 76 75 77 80

Fax: +49 (0)69 76 75 77 810

E-Mail: info@winheller.com

Internet: www.winheller.com

Frankfurt | Karlsruhe | Berlin

Hamburg | München

Allerdings teilte die Kl gleichwohl mit, dass im Falle einer als schenkungsteuerpflichtig angesehenen Zuwendung die Kl die anfallende Schenkungsteuer übernehme.

Der Bekl forderte den Beschenkten mit Schreiben vom 28. Juni 2011 auf, eine Schenkungsteuererklärung einzureichen. Dieser Verpflichtung kam die Kl am 10. November 2011 schließlich nach, woraufhin der Bekl gegen diese am 22. November 2011 den streitgegenständlichen Schenkungsteuerbescheid erließ und darin Schenkungsteuer unter Zugrundelegung der Steuerklasse III - wie in der Schenkungsteuererklärung von der Kl so angegeben - bei Gewährung eines Freibetrags von 20.000 EUR in Höhe von 382.000 EUR festsetzte.

Mit Schreiben vom 05. Januar 2012 legte die in der Schweiz ansässige Kl gegen den Schenkungsteuerbescheid Einspruch ein und vertrat hierin die Auffassung, die Zuwendung an B C entspreche ihrer Satzung, so dass sie mangels Willens zur Freigebigkeit keine Bereicherung auf Kosten des Zuwendenden darstelle.

Die in Artikel B der Stiftungsurkunde umschriebene Lebensphase „in jugendlichen Jahren“ sei nicht rein altersspezifisch zu verstehen, sondern orientiere sich an einem Alter, mit dem erfahrungsgemäß eine nötige Reife einhergehe. Ein Lebensalter zwischen 30 und 35 Jahren könne diese Anforderungen durchaus noch erfüllen. Ferner komme eine Schenkungsteuerpflicht nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG nicht in Betracht, da diese Vorschrift nur für Zwischenberechtigte bei Vermögensmassen ausländischen Rechts, nicht aber für eine mit Rechtspersönlichkeit ausgestattete ausländische Stiftung gelte. Für Stiftungen und Vereine enthalte § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 ErbStG eine eigenständige Regelung. Dieser Regelung hätte es nicht bedurft, wenn Stiftungen und Vereine auch von § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG erfasst würden. Dies gelte ebenso für § 3 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 ErbStG. Im Ergebnis sei daher § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 ErbStG nicht anwendbar, da es sich um eine rechtsfähige Stiftung Schweizer Rechts handle, die eine satzungsgemäße Zuwendung vorgenommen habe.

Mit Einspruchsentscheidung vom 23. Mai 2012 wies der Beklagte den Einspruch der Kl als unbegründet zurück.

Die Zuwendung der Kl an B C stelle eine steuerbare Zuwendung nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 ErbStG dar. Zwar handle es sich bei der Auszahlung des Betrages nicht um eine Auflösung der Stiftung. Die Kl sei jedoch wie eine Vermögensmasse ausländischen Rechts zu behandeln, deren Zweck auf die Bindung von Vermögen gerichtet ist. Damit liege bei der Zuwendung der Stiftung ein Erwerb vom Zwischenberechtigten während des Bestehens der Vermögensmasse nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG vor.

Die Kl sei eine Vermögensmasse ausländischen Rechts gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 8 Satz 2 ErbStG bzw. § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 ErbStG, deren Zweck auf die Bindung von Vermögen gerichtet sei. Aus der Systematik des ErbStG ergebe sich, dass es sich bei der Kl nicht um eine Stiftung im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 8 Satz 1 ErbStG bzw. des § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 ErbStG handle. Sowohl die Nr. 8 als auch die Nr. 9 des vorgenannten Paragraphen unterschieden in ihren Sätzen 1 und 2 zwischen Stiftungen (jeweils Satz 1) und Vermögensmassen ausländischen Rechts (jeweils Satz 2). Unter „Stiftungen“ im Sinne der Sätze 1 der Nr. 8 und der Nr. 9 des § 7 Abs. 1 ErbStG seien jedoch nur Stiftungen inländischen Rechts zu verstehen. Dies folge in § 7 Abs. 1 Nr. 8 Satz 1 ErbStG bereits aus dem Wortlaut. Durch die dortige Verwendung des Wortes „Stiftungsgeschäft“ werde deutlich, dass hiervon nur die Erstausrüstung einer inländischen Stiftung im Sinne der §§ 80 ff. BGB erfasst sei. Nur eine inländische Stiftung werde durch Stiftungsgeschäft nach § 80 Abs. 1 BGB und § 81 BGB gegründet. Die Gründung einer Stiftung Schweizer Rechts erfolge dagegen gemäß §§ 80, 81 ZGB durch Stiftungsurkunde.

Die KI sei gemäß Artikel C ihrer Stiftungsurkunde nach den Vorschriften der §§ 80 ff. ZGB gegründet worden. Mithin handle es sich nicht um eine inländische Stiftung gemäß §§ 80 ff. BGB, so dass sie keine Stiftung im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 8 Satz 1 ErbStG oder des § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 ErbStG sein könne.

Die KI stelle eine ausländische Vermögensmasse im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 8 Satz 2 und Nr. 9 Satz 2 ErbStG dar. Diese Auffassung werde auch nicht durch die Einführung der Vorschrift des § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 ErbStG durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 erschüttert. Der Gesetzesbegründung nach sollten „vor allem“ und „insbesondere“ die anglo-amerikanischen Formen des Trusts erfasst werden. Die Gesetzesformulierung schließe die Anwendung der Vorschrift auf weitere Formen von Vermögensmassen ausländischen Rechts nicht aus.

Es liege auch keine Ungleichbehandlung im Vergleich zu inländischen Stiftungen vor. Bei inländischen Stiftungen würden satzungsmäßige Ausschüttungen an Destinatäre nicht als Zuwendungen im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG eingestuft, da diese nach § 10 Abs. 7 ErbStG bei der Stiftung nicht abzugsfähig seien. Zudem müssten inländische Familienstiftungen die Erbersatzbesteuerung gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG hinnehmen, d. h. das Vermögen einer inländischen Stiftung werde in Zeitabständen von 30 Jahren regelmäßig besteuert. Dies sei bei ausländischen Stiftungen nicht der Fall. Die fehlende Erbersatzsteuer rechtfertige die Steuerbarkeit von Ausschüttungen ausländischer Familienstiftungen.

Somit sei die KI als eine Vermögensmasse ausländischen Rechts im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG anzusehen, was zur Folge habe, dass auch sämtliche Zwischenerwerbe der Schenkungsteuer unterlägen.

Der Begriff des „Zwischenberechtigten“ werde in der Literatur zwar unterschiedlich ausgelegt. Jedoch seien nach der überwiegenden Auffassung (vgl. Troll/Gebel/Jülicher, Kommentar zum ErbStG, § 7 Rz 346 und § 2 Rz 127 m. w. N.) sämtliche während der Laufzeit der Vermögensmasse von ihr vorgenommenen Ausschüttungen von Vermögen oder Erträgen, sei es auf Grund gesicherter Rechtsposition oder auf Grund Ermessens des Verwalters der Vermögensmasse, sei es zu Gunsten eines bloß während der Laufzeit Berechtigten oder eines nur bei ihrer Auflösung Schlussbegünstigten steuerpflichtig. Somit sei die Zuwendung der KI an B C als Verfügung eines Zwischenberechtigten zu werten.

Gegen die ablehnende Entscheidung des BckI im Einspruchsverfahren erhob die KI am 23. Juli 2012 Klage beim Finanzgericht.

Sie vertritt die Ansicht, dass es bei der Zuwendung an B C an der Freigebigkeit fehle. Nach der im Zivilrecht vorherrschenden Meinung liege in der satzungsgemäßen Zuwendung einer Stiftung keine Schenkung im Sinne des § 516 BGB vor. Rechtsgrund für eine derartige Zuwendung sei vielmehr der Stiftungszweck selbst. Diese zivilrechtliche Sichtweise habe auch Auswirkungen auf das ErbStG, weil derartige satzungsgemäße Stiftungsleistungen keine freigebigen Zuwendungen im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG darstellten. Vorliegend sei die Zuwendung an B C dem Stiftungszweck entsprechend gewährt worden. Der in Artikel B des Stiftungsstatuts niedergelegte Zuwendungszeitpunkt „einmalig in jugendlichen Jahren“ stehe dem nicht entgegen. Zwar sei B C zum Zuwendungszeitpunkt bereits 29 Jahre alt gewesen. Allerdings habe der Stiftungsrat bei all seinen Vergabeentscheidungen immer ein Alter der Zuwendungsempfänger zwischen 30 und 35 Jahren als optimal für die Ausreichung einer Zuwendung durch die KI erachtet. Die Zuwendungsempfänger hätten in einer solchen Altersspanne sich noch nicht endgültig in ihrem Privat- und oder Berufsleben eingerichtet, aber gleichwohl bereits die nötige Reife, um eine Anschubfinanzierung als langfristigen Grundstock für das weitere Leben zu verstehen und dementsprechend einzusetzen. Im Übrigen belegten auch Statistiken, dass sich im Laufe der Jahrzehnte der Berufseintritt vieler junger Menschen aufgrund langwieriger

Ausbildungs- und Studienzeiten immer mehr nach hinten verlagert habe. Dies gelte in gleichem Maße für den persönlichen Bereich des Eingehens einer (ersten) Ehe und der Familiengründung. Nach Auffassung des Stiftungsrates sei daher B C - trotz seines Alters von 29 Jahren zum Zuwendungszeitpunkt - nach seinen persönlichen Lebensumständen „jugendlich“ im Sinne der Stiftungsurkunde.

Darüber hinaus ist die KI der Auffassung, dass die Regelung des § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2, Halbsatz 2 ErbStG mit Rechtspersönlichkeit ausgestattete ausländische Stiftungen nicht erfasse. Der in § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 ErbStG verwendete Begriff der „Vermögensmasse ausländischen Rechts“ sei von dem in § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 ErbStG genannten Begriff der „Stiftung“ zu unterscheiden. Jedenfalls ergebe sich aus rechtssystematischen Gründen, dass eine „Stiftung“ etwas anderen sein müsse als eine „Vermögensmasse ausländischen Rechts“ und auch nicht als Unterform einer „Vermögensmasse ausländischen Rechts“ aufgefasst werden könne. Die Begriffe (rechtsfähige) Stiftung und auf die Bildung von Vermögen gerichtete Vermögensmasse schlossen sich gegenseitig aus.

Somit sei § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 ErbStG allein auf rechtsfähige Stiftungen in- und ausländischen Rechts anwendbar. Vorliegend begründe diese Norm jedoch keine Steuerpflicht in Bezug auf die von der KI vorgenommene Zuwendung an B C, weil die KI als Stiftung hierbei nicht aufgehoben worden sei.

Eine Besteuerung der Zuwendung als eine solche an einen „Zwischenberechtigten“ gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2, Halbsatz 2 ErbStG scheidet aus, da die KI als Stiftung ausländischen Rechts eben keine „Vermögensmasse ausländischen Rechts“ sei. Unter den Begriff der „Stiftung“ nach § 7 Abs. 1 Nr. 8 und Nr. 9 Satz 2 ErbStG fielen auch ausländische Stiftungen, so dass es eines Rückgriffs auf das Institut der „Vermögensmasse ausländischen Rechts“ gar nicht bedürfe. Im Übrigen sei die KI in X/Schweiz nach Schweizer Stiftungsrecht wirksam errichtet worden und dieses Recht sei dem deutschen Stiftungsrecht der §§ 80 ff. BGB vergleichbar. Mithin unterliege die Zuwendung an B C nicht der deutschen Schenkungsteuer.

Darüber hinaus ist die KI der Ansicht, dass eine Versteuerung der Zuwendung - gestützt auf § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 ErbStG - einen Verstoß gegen europäisches Recht, namentlich die Kapitalverkehrsfreiheit, darstelle. Die Regelung bewirke eine ungerechtfertigte Benachteiligung von ausländischen Stiftungen bei Ausschüttungen an inländische Zuwendungsempfänger, weil diese dann nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 ErbStG der Schenkungsteuer unterlägen, wohingegen Zuwendungen von inländischen Stiftungen an inländische Zuwendungsempfänger weder dieser Norm unterfielen noch aufgrund einer anderen Norm des ErbStG schenkungsteuerpflichtig wären.

Die KI beantragt,

den Schenkungsteuerbescheid vom 22. November 2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23. Mai 2012 ersatzlos aufzuheben,

die Kosten dem Beklagten aufzuerlegen und das Urteil hinsichtlich der Kosten für vorläufig vollstreckbar ohne Sicherungsleistung zu erklären und

im Unterliegensfall die Revision zuzulassen.

Der Bekl beantragt,

die Klage abzuweisen.

Er verweist auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung sowie auf die gewechselten Schriftsätze, auf die an dieser Stelle Bezug genommen wird. Zudem betonte er nochmals, dass unter die Vorschriften des § 7 Abs. 1 Nr. 8 sowie § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 ErbStG nur inländische, nicht aber ausländische Stiftungen subsumiert werden könnten. Inländische Stiftungen unterschieden sich überdies von ausländischen dadurch, dass erstere nach den Stiftungsgesetzen der Länder der staatlichen Stiftungsaufsicht unterlägen, die die Einhaltung der Satzungsbedingungen durch die Stiftungsverwaltung entsprechend des Stifterwillens kontrolliere.

Der erkennende Senat hat im Rahmen des finanzgerichtlichen Verfahrens bei der KI angefragt, ob die Zuwendung an B C im Kanton X bzw. der Schweiz der Schenkungsteuer oder der Einkommensteuer unterworfen worden sei. Hierzu teilte die KI mit, dass eine derartige Versteuerung dort nicht erfolgt sei. Ein schriftlicher Nachweis dafür, dass die kantonalen Steuerbehörden eine Steuerpflicht für die Zuwendung nicht annähmen, könne jedoch nicht erbracht werden. Die Ausstellung von Negativtestaten sei weder in der Schweiz noch in Deutschland üblich.

Auf die Aufforderung des Finanzgerichts, Listen über die Destinatäre der KI unter Angabe von deren Geburtsjahren zu erhalten, an die im Zeitraum von 2009 bis 2014 Zuwendungen ausgebracht worden seien, teilte die KI mit, dass in den Jahren 2012 und 2014 keine Zuwendungen seitens der KI erfolgt seien. Im Jahr 2009 habe es 7 Zuwendungsempfänger (Bl. 392 der Finanzgerichtsakte) aus den Jahrgängen 1978 und 1979 (Bl. 371 der Finanzgerichtsakte), im Jahr 2010 insgesamt 21 Zuwendungsempfänger aus den Jahrgängen 1973 bis 1977 (Bl. 393 der Finanzgerichtsakte), im Jahr 2011 insgesamt 6 Zuwendungsempfänger aus den Jahrgängen 1980 und 1981 (Bl. 394 der Finanzgerichtsakte) sowie im Jahr 2013 insgesamt 6 Zuwendungsempfänger aus den Jahrgängen 1982 und 1983 gegeben (Bl. 407 der Finanzgerichtsakte).

Der Bekl hat dem Gericht mitgeteilt, dass die Zuwendung der KI an den Zuwendungsempfänger B C nicht der deutschen Einkommensteuer unterworfen worden sei. Zudem sei der diesbezügliche Einkommensteuerbescheid 2011 des zuständigen Finanzamts T bestandskräftig.

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die gewechselten Schriftsätze, die sich in der finanzgerichtlichen Akte befinden, sowie die vom Bekl vorgelegten Steuerakten (1 Band Erbschaftsteuerakten, 1 Band Allg. Schenkungsteuerakte) Bezug genommen (§ 71 Abs. 2 FGO).

Entscheidungsgründe

I)

Die zulässige Klage ist nicht begründet.

Die Zuwendung der KI an den Zuwendungsempfänger unterliegt als Zuwendung unter Lebenden gemäß § 7 Abs. 1 ErbStG der Schenkungsteuer.

Gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gilt als Schenkung unter Lebenden jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

Eine freigebige Zuwendung setzt in objektiver Sicht voraus, dass die Leistung zu einer Bereicherung des Bedachten auf Kosten des Zuwendenden führt und die Zuwendung objektiv unentgeltlich ist, und in subjektiver Hinsicht den Willen des Zuwendenden zur Freigebigkeit (BFH-Urteile vom 30. Januar 2013 II R 6/12, BFHE 240, 178, BStBl II 2013, 930, Rz 11; vom 16. Mai 2013 II R 21/11, BFHE 241, 390, BStBl II 2013, 922, Rz 9; vom 18. Juli 2013 II R 37/11, BFHE 242, 158, BStBl II 2013, 934, Rz 12, und vom 27. November 2013 II R 25/12, BFH/NV 2014, 537). Erforderlich ist eine Vermögensverschiebung, d.h. eine Vermögensminderung auf der Seite des Zuwendenden und eine Vermögensmehrung auf der Seite des Bedachten (BFH-Urteil vom 18. September 2013 II R 29/11, BFHE 243, 385, BStBl II 2014, 261, Rz 11). Diese Vermögensverschiebung muss sich auf die Vermögenssubstanz (einschließlich der Überlassung eines Vermögensgegenstands zum Gebrauch oder zur Nutzung) beziehen.

Ob eine Bereicherung des Empfängers vorliegt und welche Personen als Zuwendender und als Bedachter an einer freigebigen Zuwendung beteiligt sind, bestimmt sich ausschließlich nach der Zivilrechtslage (BFH-Urteile vom 18. Juli 2013 II R 37/11, BFHE 242, 158, BStBl II 2013, 934; vom 27. August 2014 II R 43/12, BFHE 246, 506, BStBl II 2015, 241).

Zuwendender kann nach ständiger Rechtsprechung auch eine juristische Person sein (BFH-Urteile vom 01. Dezember 2004 II R 46/02, BFHE 208, 426, BStBl II 2005, 311; vom 29. März 2006 II R 15/04, BFHE 213, 232, BStBl II 2006, 557; vom 29. März 2006 II R 68/04, BFHE 213, 235, BStBl II 2006, 632; vom 17. Mai 2006 II R 46/04, BFHE 213, 246, BStBl II 2006, 720; vom 13. April 2011 II R 45/09, BFHE 233, 178, BStBl II 2011, 732; vom 27. August 2014 II R 43/12, BFHE 246, 506, BStBl II 2015, 241).

Dies gilt auch für Stiftungen als mit Rechtsfähigkeit ausgestattete Einrichtungen, die einen vom Stifter bestimmten Zweck mit Hilfe eines dazu gewidmeten Vermögens dauernd fördern sollen. Der gemein- oder privatnützige Stiftungszweck wird vom Stifter im Stiftungsgeschäft festgesetzt und muss auf Dauer angelegt sein (Palandt, Kommentar zum BGB, 73. Auflage 2014, vor § 80 Rz 5 f.). Im deutschen Zivilrecht entsteht eine rechtsfähige Stiftung als verselbständigte Vermögensmasse durch das Stiftungsgeschäft und die Anerkennung durch die zuständige Landesbehörde des Stiftungssitzes (§ 80 Abs. 1 BGB). Die Stiftung ist als rechtsfähig anzuerkennen, wenn das Stiftungsgeschäft den Formalia des § 81 Abs. 1 BGB entspricht, die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks gesichert erscheint und der Stiftungszweck das Gemeinwohl nicht gefährdet, § 80 Abs. 2 Satz 1 BGB.

Das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz zeichnet sich durch besondere Regelungen für (inländische) Stiftungen bei deren Gründung oder Auflösung genauso wie bei Zuwendungen an Stiftungen oder von diesen an Dritte aus. Es unterscheidet zudem danach, welche Zwecke die Stiftung mit dem vom Stifter zur Verfügung gestellten Vermögen verfolgt. Im Gegensatz zu gemeinnützigen Zwecken dienenden Stiftungen unterliegt das Vermögen einer Stiftung mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland, die im Interesse einer Familie oder von bestimmten Familien errichtet wurde, d.h. wenn Familienangehörige des Stifters das Vermögen oder die Erträge der Stiftung nutzen können (BFH-Urteil vom 10. Dezember 1997 II R 25/94, BFHE 185, 58, BStBl II 1998, 114), einer sogenannten Erbersatzsteuer nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG i.Vm. § 2 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG im wiederkehrenden Rhythmus von 30 Jahren.

Satzungsgemäße Zuwendungen aus dem Vermögen von Stiftungen sind beim Zuwendungsempfänger nicht als freigebige Zuwendungen im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG zu werten, obwohl sie dem Bedachten unentgeltlich zufallen (Meincke, Kommentar zum ErbStG, 16. Aufl 2012, § 7 Rz 89 unter Verweis auf den Reichsfinanzhof - RFH - StuW 22 Nr. 640 = JW 22, 1066; Troll/Gebel/Jülicher, Kommentar zum ErbStG, § 10 Rz 264; von Campenhause/Richter, Stiftungsrecht-Handbuch, 4. Aufl 2014, § 13 Rz 101, 114). Satzungswidrige Zuwendungen einer Stiftung

stellen jedoch freigebige Zuwendungen an den Zuwendungsempfänger dar und erfüllen somit den Tatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG (von Campenhausen/Richter, Stiftungsrecht-Handbuch, 4. Aufl 2014, § 13 Rz 114).

Korrespondierend dazu unterliegen satzungsgemäße Zuwendungen einer Familienstiftung an Destinatäre dem Abzugsverbot des § 10 Abs. 7 ErbStG, wohingegen satzungswidrige Zuwendungen von der Stiftung als Schuldposten abgezogen werden dürfen (Troll/Gebel/Jülicher, Kommentar zum ErbStG, § 10 Rz 264; s. auch BFH-Urteil vom 16. Januar 2002 II R 82/99, BFHE 197, 269, BStBl II 2002, 303).

Wird eine inländische Stiftung aufgelöst, fällt deren Vermögen nach § 88 BGB den in der Stiftungsverfassung genannten Begünstigten anheim und wird somit kraft Gesetzes satzungsgemäß verwendet. In diesen Fällen ordnet § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 ErbStG an, dass eine steuerpflichtige Schenkung unter Lebenden vorliegt. Diese Rechtsfolge soll nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 ErbStG ebenso beim Erwerb bei Auflösung einer Vermögensmasse ausländischen Rechts, deren Zweck auf die Bindung von Vermögen gerichtet ist, sowie beim Erwerb durch Zwischenberechtigte während des Bestehens der Vermögensmasse eintreten.

Vorliegend ist daher in einem ersten Schritt zu prüfen, ob die Zuwendung der KI am 15. Juni 2011 an BC der Satzung der KI entsprach, da eine satzungswidrige Zuwendung bereits den Tatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG verwirklichte.

Die KI ist eine am ... 2008 errichtete Familienstiftung im Sinne der Artikel 80 ff. des Schweizerischen ZGB, zu deren Errichtung es gemäß Artikel 80 ZGB der Widmung eines Vermögens für einen besonderen Zweck durch eine öffentliche Urkunde oder durch eine Verfügung von Todes wegen (§ 81 Abs. 1 ZGB) bedarf. Nach § 87 Abs. 1 ZGB unterliegen Familienstiftungen keiner staatlichen Stiftungsaufsicht.

Die KI verfolgt nach Artikel A ihrer Stiftungsurkunde (Finanzgerichtsakte Bl. 76 ff.) keinerlei wirtschaftliche Zwecke, sondern die Zwecke einer Familienstiftung gemäß Artikel 335 ZGB. Sie soll Angehörige der Familie Y zum Zwecke der Ausstattung unterstützen und ihnen eine Anschubfinanzierung für das weitere Leben bieten. [...] Nach Artikel B der Stiftungsurkunde können die Unterstützungsleistungen Angehörigen der Familie Y einmalig in jugendlichen Jahren ausgerichtet werden. Ein Rechtsanspruch auf die Gewährung von Mitteln aus der Stiftung besteht satzungsgemäß nicht. Der Stiftungsrat entscheidet im Rahmen des Stiftungszweckes nach seinem Ermessen darüber, ob eine Zuwendung erfolgt, über den Empfänger der Zuwendung, die Höhe und den Zeitpunkt der auszurichtenden Unterstützungsleistungen.

Da Beistatuten der KI nicht existieren, ist die Frage, ob die KI die Zuwendung an B C im Juni 2011 im Rahmen ihres Satzungszweckes erbracht hat, anhand der Artikel A und B der Stiftungsurkunde zu treffen. Dass der Zuwendungsempfänger ein Angehöriger der Familie Y ist, wird weder vom Bekl noch vom Gericht in Zweifel gezogen. Allerdings stellt sich die Frage, ob die Zuwendung an B C nach Maßgabe des Artikels B in dessen „jugendlichen Jahren“ erfolgt ist.

Die KI hat im finanzgerichtlichen Verfahren vorgetragen, dass Eltern ihre Kinder grundsätzlich bis zum Abschluss ihres Studiums und/oder bis zur Gründung einer eigenen Familie unterstützten. Erst zu diesem Zeitpunkt sei daher regelmäßig eine „Ausstattung“ [...] für die Selbsteinrichtung des eigenen Berufs- und/oder Privatlebens sinnvoll. So könne die Anschubfinanzierung die Existenzgrundlage für den Sprung in die Selbständigkeit, den Einstieg in eine berufliche Karriere oder aber die Einrichtung der eigenen familiären Lebensumstände sein. [...] Unter Zugrundelegung dieser Aspekte ergebe sich nach allgemeiner Lebenserfahrung, aber auch aufgrund statistischer Betrachtungen

ein ungefährender Altersrahmen zwischen 30 und 35 Jahren für die Ausrichtung einer Zuwendung (Bl. 372 der Finanzgerichtsakte).

Die KI versucht, mit ihrer Argumentation insoweit den Begriff „in jugendlichen Jahren“ in Artikel B der Stiftungsurkunde zu interpretieren.

Der Begriff der Jugend beschreibt in der westeuropäischen Kultur und der deutschen Strafmündigkeit die Zeit zwischen Kindheit und Erwachsenensein, also etwa zwischen dem 13. und 21. Lebensjahr (Wikipedia zum Begriff „Jugend“ - Abruf vom 24. April 2015). Da der Begriff „Jugend“ den Übergang von der Kindheit ins Erwachsenenleben beschreibt, ist es schwierig, eine allgemeingültige statische Grenze für das Erreichen des Erwachsenenlebens aufzustellen. Betrachtet man verschiedene Gesetze, die sich mit dem Begriff der Jugend befassen, ist festzustellen, dass die Spanne der Jugend vom 14. bis zum 27. Lebensjahr reichen kann (§ 7 Abs. 1 SGB VIII). Die Generalversammlung der UN hat - im Zusammenhang mit dem Internationalen Jahr der Jugend im Jahr 1985 Personen als Jugendliche eingestuft, die älter als 15 Jahre und jünger als 25 Jahre sind (Wikipedia zum Begriff „Jugend“ - Abruf vom 24. April 2015). Diese Altersspanne von 15 bis 25 Jahren wurde auch von den Autoren der insgesamt 16 soziologischen Jugendstudien des Unternehmens Shell seit dem Jahr 1953 zugrunde gelegt (www.shell.de/aboutshell/our-commitment/shell-youth-study/about.html- Abruf vom 24. April 2015).

Der erkennende Senat vermag den Ausführungen der KI insoweit zu folgen, dass der Begriff der Jugend nicht statisch zu verstehen sei und sich natürlich auch daran orientiert, ob jemand seine berufliche Ausbildung abgeschlossen hat und hiernach in das Erwerbsleben startet. Allerdings lässt sich der Begriff der Jugend bzw. der jugendlichen Jahre - ohne weitere Erläuterung in der Stiftungsurkunde oder in Beistatuten nicht einfach auf die Lebensphase zwischen 30 bis 35 Jahren ausdehnen. Je weiter der Begriff der Jugend sich zeitlich von dem entfernt, was Gesetzgebung, allgemeiner Sprachgebrauch oder Soziologie darunter verstehen, umso wichtiger ist es, dass sich für eine solche abweichende Sichtweise eine Erklärung in den Statuten oder Beistatuten der Stiftung findet. Schließlich soll primär der Stifter den Kreis der Begünstigten bestimmen, nicht aber Stiftungsräte sich an dessen Stelle setzen dürfen. Dies gilt insbesondere bei einer Familienstiftung nach Schweizer Recht, die keiner Stiftungsaufsicht unterliegt.

Darüber hinaus ist zu bedenken, dass die Stiftung im Jahr 2008 errichtet und bereits im Jahr 2009 mit Ausschüttungen an Destinatäre begonnen wurde. Es war somit nicht nötig, - anders als bei einer seit mehreren Jahrzehnten bestehenden Stiftung - eine Interpretation der potentiellen Zuwendungsempfänger in der Stiftungsurkunde den heutigen Gegebenheiten und gesellschaftlichen Sprachvorstellungen des Begriffs „jugendlich“ anzupassen. Dem Stifter musste klar sein, dass der herkömmlich verwendete Begriff „in jugendlichen Jahren“ nicht ohne weiteres ein Alter von mehr als 27 Jahren abdecken würde. Unterlässt er es trotzdem, für eine Abweichung seiner Begriffsvorstellung von der gesellschaftlichen Norm eine schriftlich fixierte Definition oder Handlungsanweisung zu geben, geht diese Unschärfe zu seinen Lasten.

Gerade vor dem Hintergrund, dass die KI im Jahr 2009 (im Jahr ihrer ersten Ausschüttung) Zuwendungsempfänger im Alter von 30 und 31 Jahren, im Jahr 2010 Zuwendungsempfänger im Alter von 33 bis 37 Jahren, im Jahr 2011 Zuwendungsempfänger im Alter von 29 bis 31 Jahren und im Jahr 2013 Zuwendungsempfänger im Alter von 30 und 31 Jahren begünstigte, wird deutlich, dass sie sich bei ihrer Auswahlentscheidung sehr weit von dem entfernte, was nach gesellschaftlichen Vorstellungen unter dem Begriff des Jugendlichen verstanden wird.

Insbesondere stellt sich für den erkennenden Senat bereits im Hinblick auf die hier zu begutachtende Zuwendung an den damals 29 Jahre [...] alten B C die Frage, inwieweit überhaupt selbst nach der Argumentation der KI eine Ju-

gendlichkeit vorliegen könnte, da der Zuwendungsempfänger nach Abschluss der Mittleren Reife weder eine berufliche Ausbildung noch ein Studium abgeschlossen hat und auch ledig und kinderlos war. Es ist auch von Seiten der KI nicht dokumentiert oder nachgewiesen worden, aufgrund welcher besonderen Situation B C trotz seines nach Ansicht des Senats nicht mehr „jugendlichen“ Alters nunmehr den Zuwendungsbetrag für eine „Ausstattung“ für das weitere Leben im Jahr 2011 erhielt. Dies ist insbesondere vor dem Hintergrund zu sehen, dass die Auszahlungen der Zuwendungen der KI an die Zuwendungsempfänger nicht zweckgebunden erfolgen, sondern rechtlich frei verwendet werden dürfen.

Selbst wenn man - entgegen der Ansicht des Senats - davon ausginge, dass die Zuwendung an B C der Satzung der KI entspräche, läge jedoch nach Auffassung des erkennenden Senats eine Schenkung unter Lebenden gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2, Halbsatz 2 ErbStG vor.

Nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 ErbStG gilt als Schenkung unter Lebenden, was bei Aufhebung einer Stiftung oder bei Auflösung eines Vereins, dessen Zweck auf die Bindung von Vermögen gerichtet ist, erworben wird. Gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 ErbStG steht dem der Erwerb bei Auflösung einer Vermögensmasse ausländischen Rechts, deren Zweck auf die Bindung von Vermögen gerichtet ist, sowie der Erwerb durch Zwischenberechtigte während des Bestehens der Vermögensmasse gleich.

Die Norm des § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 ErbStG wurde durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402) in das ErbStG eingefügt. Nach der Entstehungsgeschichte sollten mit dem unbestimmten Begriff der "Vermögensmasse ausländischen Rechts" vor allem typische und in den anglo-amerikanischen Staaten gebräuchliche Formen des sog. common law trust erfasst werden (BFH-Urteil vom 27. September 2012 II R 45/10, BFHE 238, 540, BStBl II 2013, 84, Rz 13). Der Gesetzgeber hatte die Absicht, die bis dahin bestehende Rechtslage, wonach die bloße Errichtung sog. Testamentstrusts, die nicht auf alsbaldige Verteilung des Trustvermögens gerichtet waren, weder beim Trustverwalter noch beim Begünstigten zu einem steuerbaren Erwerb führten (vgl. BFH-Urteile vom 21. April 1982 II R 148/79, BFHE 136, 133, BStBl II 1982, 597; vom 7. Mai 1986 II R 137/79, BFHE 147, 70, BStBl II 1986, 615, jeweils m.w.N.), zu ändern. Nach der Gesetzesbegründung sollte der Vermögensübergang auf den Trust bei seiner Errichtung und auf die Anfallberechtigten bei der späteren Auflösung als jeweils zusätzlicher Erwerbstatbestand in die §§ 3 und 7 ErbStG aufgenommen werden und künftig der Besteuerung unterliegen (BTDrucks 14/23, 200; Troll/Gebel/Jülicher, Kommentar zum ErbStG, § 2 Rz 122; s. auch den BFH-Beschluss vom 21. Juli 2014 II B 40/14, BFH/NV 2014, 332). Allerdings hat bereits der Finanzausschuss des Deutschen Bundestages im Rahmen seiner Ausschussempfehlung zum Entwurf des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 verdeutlicht, dass der Begriff der „Vermögensmasse ausländischen Rechts“ im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 8 und 9 ErbStG nicht allein Trusts, sondern „insbesondere (...) Trusts“ umfassen sollte (BT-Drucks 14/443, 41).

Der erkennende Senat ist der Auffassung, dass der Begriff der Vermögensmasse ausländischen Rechts als Oberbegriff auch ausländische Stiftungen als verselbständigte Rechtsträger umfasst. Eine Vermögensmasse setzt von ihrer Begrifflichkeit her nicht voraus, dass es dieser an einer eigenen Rechtsfähigkeit oder Rechtspersönlichkeit fehlen muss. Für die Annahme der KI, dass sich die beiden Begriffe gegenseitig ausschließen, d.h. die Vermögensmasse ausländischen Rechts ein aliud gegenüber einer Stiftung sein könnte, sieht der Senat keinerlei Anhaltspunkte (ebenso der Beschluss des FG Kassel vom 10. Februar 2014 1 V 2602/13, EFG 2014, 1014).

Auch die Argumentation der KI, der Sinn und Zweck der Vorschrift gebiete es, eine teleologische Einschränkung des Begriffs „Vermögensmasse ausländischen Rechts“ in Bezug auf ausländische Stiftungen vorzunehmen, weil es ansonsten zu einer Doppelbesteuerung desselben Vorgangs mit Einkommensteuer und Erbschaftsteuer käme, vermag

der erkennende Senat im vorliegenden Fall nicht nachzuvollziehen. Die Zuwendung der KI wurde beim Zuwendungsempfänger nicht der Einkommensteuer unterworfen; der diesbezügliche Einkommensteuerbescheid des Zuwendungsempfängers ist bestandskräftig. Auch in der Schweiz, dem Sitz der KI, wurde der Vorgang - entgegen der Erwartung des Senats - weder der Schenkungsteuer noch der Einkommensteuer unterworfen [...]. Vor diesem Hintergrund ist das Problem einer möglichen Doppelbesteuerung im vorliegenden Fall allenfalls fiktiver Natur.

Nach Auffassung des erkennenden Senats ist BC als Zuwendungsempfänger auch als Zwischenberechtigter im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2, Halbsatz 2 ErbStG anzusehen. Für den Fall eines Trusts nach amerikanischem Recht hat der BFH entschieden, dass der Begriff des Zwischenberechtigten i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 ErbStG alle Personen umfasst, die während dessen Bestehens Auszahlungen aus dem Trustvermögen erhalten (BFH-Urteil vom 27. September 2012, BFHE 238, 540, BStBl II 2013, 84, Rz 16, m.w.N.). Dies beruht auf dem Zweck der Vorschrift, Gesetzeslücken schließen und Vollzugsdefizite beseitigen zu wollen (vgl. BTDrucks 14/443, 41). Nichts anderes kann für den Zuwendungsempfänger gelten, an den Zuwendungen aus einer ausländischen Stiftung ausgeschüttet werden. Eine Benachteiligung von ausländischen Stiftungen und deren Zuwendungsempfängern im Inland gegenüber inländischen Stiftungen und ihren Zuwendungsempfängern vermag der erkennende Senat diesbezüglich nicht zu erkennen. Es ist zwar richtig, dass satzungsgemäße Zuwendungen inländischer Stiftungen mangels Freigebigkeit weder nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 noch nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 ErbStG der Erbschaftsteuer unterliegen. Im Gegenzug darf die inländische Stiftung diese Zuwendungen aber auch nicht mindernd gemäß § 10 Abs. 7 ErbStG behandeln, so dass sie über den Ersatztatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG im Ergebnis der Erbschaft- und Schenkungsteuer unterliegen.

Demgegenüber erfüllen ausländische Stiftungen nicht den Tatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 4 i.V.m. § 2 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG, so dass es gerechtfertigt ist, den Betrag der Zuwendung über § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 i.V.m. § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG steuerlich beim inländischen Zuwendungsempfänger zu erfassen. Vorliegend besteht zwischen diesen beiden Sachverhalten auch insoweit eine direkte Vergleichbarkeit, weil die KI sich gegenüber dem Beschenkten verpflichtet hat, die Schenkungsteuer zu tragen und dies dem Bekl angezeigt hat. Die ausländische Stiftung, die sich zur Übernahme der Schenkungsteuer verpflichtet hat, wird - was Zuwendungen an inländische Destinatäre anbelangt - im Ergebnis gleich behandelt wie die inländische Stiftung.

Daher vermag der Senat im vorliegenden Fall auch keinen Verstoß gegen die unionsrechtliche Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63 und 65 AEUV (früher Art. 56 und 58 EGV), die auch im Verhältnis zu Drittstaaten zu gewährleisten ist (EuGH-Urteil vom 17. Oktober 2013 C 181/12 - Welte -, DStR 2013, 2269) zu erkennen. Eine Doppelbelastung desselben Erwerbsvorgangs mit Einkommensteuer und Erbschaftsteuer liegt im hier zu beurteilenden Fall ebenso wenig - wie oben bereits dargestellt - vor.

Der Bekl hat im angegriffenen Schenkungsteuerbescheid vom 22. November 2011 auch rechtsfehlerfrei die Schenkungsteuer unter Zugrundelegung der Steuerklasse III bei Gewährung eines Freibetrags von 20.000 EUR festgesetzt. Vorliegend war die Stifterin der KI die Z-Stiftung, so dass nach Maßgabe des § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG für die Zuwendung der KI an B C die Steuerklasse III heranzuziehen ist.

Nach alledem war die Klage abzuweisen.

II)

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Der angegriffene Schenkungsteuerbescheid vom 22. November 2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23. Mai 2012 weist eine den Anforderungen des § 121 der Abgabenordnung - AO - gerecht werdende Begründung auf.

III)

Da keiner der in § 115 Abs. 2 FGO normierten Revisionszulassungsgründe ersichtlich ist, lässt das Gericht gegen das Urteil die Revision zum BFH nicht zu.