FG München, Urteil v. 15.01.2025 – 4 K 158/22

Titel:

Erbschaftsteuer Erwerb von Stiftungsvermögen einer liechtensteinischen Alt-Stiftung Festsetzungsfrist

Normenketten:

ErbStG § 1 Abs. 1 Nr. 1
ErbStG § 3 Abs. 1 Nr. 2
ErbStG § 30
AO § 169 Abs. 2 S. 1 Nr. 2
AO § 170 Abs. 2 S. 1 Nr. 1
AO § 170 Abs. 5 Nr. 1
BGB § 1922

Leitsätze:

1. Stiftungsvermögen fällt nicht in den Nachlass und wird nicht vom Erben nach § 1922 BGB erworben, wenn die bezüglich der Stiftung bestehenden Herrschaftsbefugnisse des Stifters nicht vererblich sind. Bei Alt-Stiftungen, die vor der Stiftungsrechtsreform in Liechtenstein am 1. April 2009 bestanden haben, sind die Stifterrechte höchstpersönlich und nicht vererblich.
2. Die Festsetzungsfrist läuft erst ab dem Zeitpunkt, an dem der Erwerber in der Lage ist und von ihm erwartet werden kann, seine Anzeigepflicht gem. § 30 ErbStG zu erfüllen.
1. Stiftungsvermögen fällt nicht in den Nachlass und wird nicht vom Erben nach § 1922 BGB erworben, wenn die bezüglich der Stiftung bestehenden Herrschaftsbefugnisse des Stifters nicht vererblich sind. Bei Alt-Stiftungen, die vor der Stiftungsrechtsreform in Liechtenstein am 1.4.2009 bestanden haben, sind die Stifterrechte höchstpersönlich und nicht vererblich. (redaktioneller Leitsatz)
2. Die Festsetzungsfrist läuft erst ab dem Zeitpunkt, an dem der Erwerber in der Lage ist und von ihm erwartet werden kann, seine Anzeigepflicht gemäß § 30 ErbStG zu erfüllen. Hierfür reicht es aus, dass er den Rechtsgrund für den Erwerb von Todes wegen kennt sowie den Erblasser und den Erwerber namentlich bezeichnen kann. Eine Kenntnis des Erwerbers von den einzelnen Vermögensgegenständen ist dagegen nicht erforderlich. (redaktioneller Leitsatz)
3. Bei völlig unklaren Verhältnissen kann im Einzelfall Kenntnis erst mit der Erteilung des Erbscheins vorliegen. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

Festsetzungsverjährung, Schenkung auf den Todesfall, Ausländische Stiftung, Nachlassverbindlichkeiten, Anlaufhemmung, Erbschein, Nachlass, Revision, Schenkung, Tod, Stiftung, Widerruf, Zeitpunkt, Erblasser, Erblasserin, Festsetzungsfrist, keinen Erfolg, Kenntnis, Klageverfahren, Leistungen, positive Kenntnis, von Amts wegen, Ermessen, Erbfall, Erstausstattung, Stiftungsvermögen, Erbschaftsteuerbescheid, Herrschaftsbefugnisse, Erbschaftsteuer

Fundstellen:

EFG 2026, 869
StEd 2026, 190
LSK 2025, 43138
ZEV 2026, 326
DStRE 2026, 845

Tenor

1. Die Klage wird abgewiesen.

2. Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

3. Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand

I.

1
Streitig ist die Rechtmäßigkeit eines Erbschaftsteuerbescheids und hierbei insbesondere die Frage, ob Festsetzungsverjährung eingetreten ist.

2
Die Klägerin ist eine Stiftung mit Sitz in V, Liechtenstein und wurde am xx.xx.1995 von der am xx.xx. 2009 verstorbenen (und in X wohnhaften) E (Erblasserin) gegründet.

3
Die Rechtsverhältnisse der Klägerin werden in den Stiftungsunterlagen, auf die wegen der näheren Einzelheiten verwiesen wird, geregelt; dazu gehören im Einzelnen: Die Statuten vom xx.xx.1995/xx.xx.2014, das Beistatut (undatiert, wohl von 1995) sowie eine Ergänzung der im Beistatut vorgesehenen Begünstigungsregelung vom xx.xx.2005.

4
Zweck der Stiftung war laut Statut vom xx.xx.1995/xx.xx.2014 (Art. 3 und 4) i.V. dem (nicht datierten, von der Erblasserin handschriftlich unterschriebenen) Beistatut die regelmäßige Ausschüttung von Geldbeträgen (aus den Erträgen und aus dem Kapital des Stiftungsvermögens) zugunsten der Erblasserin als Erstbegünstigte und zu Gunsten der drei Enkel der Erblasserin (A, B und C) als Zweitbegünstigte nach dem Ableben der Erblasserin; so war in dem o.g. Beistatut unter der Überschrift „Stiftungsbegünstigte“ geregelt: „Zum Erstbegünstigten der Stiftung wird bestimmt E. Diese Begünstigung gilt zu Lebzeiten des Erstbegünstigten und umfasst das freie Verfügungsrecht über das ganze Vermögen und alle Einkünfte der Stiftung. Was die Art, den Betrag sowie den Zeitpunkt jeglicher Zahlung oder Zuwendung betrifft, hat der Stiftungsrat ausschließlich gemäß den Weisungen des Erstbegünstigten zu handeln.“ Am 7.8.2005 traf die Erblasserin eine (zum bisherigen Beistatut) geänderte Begünstigungsregelung; hiernach wurden ab dem Jahr 2006 beginnende Ausschüttungen an die drei o.g. Enkel sowie deren leibliche Kinder bestimmt, ferner war festgelegt, dass „im August des Jahres 2030 das verbleibende Stiftungskapital an die drei o.g. Enkel verteilt werden“ solle. Nur der von der Erblasserin als Stifterin bestellte Stiftungsrat war berechtigt, Änderungen am Stiftungsstatut vorzunehmen und die Stiftung auflösen (Art. 9 des Statuts vom xx.xx1995/xx.xx2014).

5
Gemäß Erbschein des Amtsgerichts Z vom xx.xx.2009 wurde die Erblasserin von ihrer Tochter T als Alleinerbin beerbt.

6
Im Oktober 2016 beauftragte der Stiftungsrat der Klägerin (bestehend aus den Herren E und F) die (in diesem Klageverfahren) Prozessbevollmächtigten mit der steuerlichen Begutachtung des Vorgangs, insbesondere im Hinblick darauf, ob steuerliche Anzeige- und Erklärungspflichten in Deutschland bestehen. Die in diesem Klageverfahren Prozessbevollmächtigten würdigten den Vorgang dahingehend, dass die Erstausstattung der Klägerin im Jahr 1995 sowie spätere „Zustiftungen“ als Schenkung auf den Todesfall der Erblasserin an die Klägerin als Zuwendungsempfängerin zu qualifizieren seien, sodass dies im Zeitpunkt des Todes der Erblasserin am 2. Oktober 2009 zu einem steuerpflichtigen Erwerb von Todes geführt habe; dieses Ergebnis der rechtlichen Würdigung wurde den Mitgliedern des Stiftungsrats im November 2016 mitgeteilt.

7
Daraufhin zeigte die Klägerin mit Schriftsatz vom 30. Dezember 2016 gegenüber dem beklagten Finanzamt (FA) an, dass sie im Rahmen einer Schenkung auf den Todesfall der Erblasserin ein Wertpapierdepot i.H. von 17.807.713,84 EUR (Wert am xx.xx.2009) erworben habe; wegen der näheren Einzelheiten wird auf den Schriftsatz vom 30. Dezember 2016 verwiesen.

8
Ausgehend hiervon erließ das beklagte FA am 29. November 2019 den hier streitgegenständlichen Erbschaftsteuerbescheid (Steuernummer xxx) und setzte – ausgehend von einem (zwischen den Beteiligten dem Grunde und der Höhe nach unstreitigen) Erwerb i.H.v. 17.807.713,84 EUR – gegen die Klägerin

Erbschaftsteuer i.H. von 4.754.079 EUR fest. Den gegen den Erbschaftsteuerbescheid vom 29. November 2019 von der Klägerin (mit Schriftsatz vom 23. Dezember 2019) eingelegten Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 14. Dezember 2021 (eingegangen beim steuerlichen Vertretern der Klägerin am 20. Dezember 2021) als unbegründet zurück.

9
Hiergegen richtet sich die am 18. Januar 2022 bei Gericht eingegangene Klage, zu deren Begründung die Klägerin im Wesentlichen Folgendes vorträgt: Die Festsetzungsfrist für den angefochtenen Erbschaftsteuerbescheid sei mit Ablauf des 31. Dezember 2016 eingetreten. Höchst hilfsweise sei zu beachten, dass die Verpflichtung zur Auszahlung des Stiftungsvermögens an die Zweitbegünstigten als steuermindernde Nachlassverbindlichkeit zu qualifizieren wäre.

10
Die Klägerin beantragt,

den Erbschaftsteuerbescheid vom 29. November 2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14. Dezember 2021 (Steuernummer xxx) aufzuheben, hilfsweise die Revision zuzulassen.

11
Das beklagte FA beantragt,

die Klage abzuweisen.

12
Das FA trägt zur Klageerwiderung im Wesentlichen Folgendes vor: Entgegen der Rechtsansicht der Klägerin sei im Streitfall keine Festsetzungsverjährung eingetreten. So sei aufgrund Anlaufhemmung die vierjährige Verjährungsfrist erst am 1. Januar 2017 an- und mit Ablauf des 31. Dezember 2020 abgelaufen. Mithin sei der streitgegenständliche Erbschaftsteuerbescheid noch innerhalb der Verjährungsfrist ergangen.

13
Wegen der weiteren Einzelheiten wird nach § 105 Abs. 3 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) auf die Schriftsätze der Beteiligten, die Erbschaftsteuerakte des FA sowie die Gerichtsakte nebst Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 15. Januar 2025 Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

II.

14
Die Klage hat keinen Erfolg.

15
1. Die Klage ist zulässig, da sie insbesondere fristgerecht erhoben worden ist.

16
2. Die Klage ist jedoch unbegründet. Der Erbschaftsteuerbescheid vom 29. November 2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14. Dezember 2021 (Steuernummer xxx) ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Das FA hat die Erbschaftsteuer zu Recht gegen die Klägerin festgesetzt; dies ergibt sich zur Überzeugung des Senats aus den nachfolgenden Erwägungen.

17
a) Die Klägerin hat im Streitfall mit dem Tod der Erblasserin am 2. Oktober 2009 das Stiftungsvermögen i.H.v. 17.807.713,84 EUR im Wege einer Schenkung auf den Todesfall erworben (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 3 Abs. 1 Nr. 2 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes -ErbStG-).

18
aa) Auf den Streitfall ist das (deutsche) ErbStG anwendbar:

19
(1) Bei einem Erbanfall mit Auslandsberührung ist auf der Grundlage zivilrechtlicher Vorschriften zu entscheiden, welches nationale Recht für den Erbanfall maßgebend ist und ob ein im Ausland befindlicher Vermögensgegenstand zum Nachlassvermögen gehört, der durch den Erbanfall auf den Erben übergeht. Die Rechtsnachfolge von Todes wegen (das Erbstatut) unterliegt nach Art. 25 Abs. 1 des

Einführungsgesetzes zum Bürgerlichen Gesetzbuche (EGBGB) i.d.F. vor Inkrafttreten des Gesetzes zum Internationalen Erbrecht und zur Änderung von Vorschriften zum Erbschein sowie zur Änderung sonstiger Vorschriften (IntErbRVGuaÄndG) vom 29. Juni 2015 (BGBl I 2015, 1042) dem Recht des Staates, dem der Erblasser im Zeitpunkt seines Todes angehörte. Für sämtliche Todesfälle vor dem 17. August 2015 gelten diese Grundsätze (vgl. BFH, Urteil vom 5.12.2018 II R 9/15, BFHE 263, 283, BStBl II 2020, 655, Rz 18 m.w.N.).

20
(2) Erbstatut ist mithin im Streitfall das deutsche Recht, da die Erblasserin zum Zeitpunkt ihres Todes im Inland unbeschränkt steuerpflichtig war (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG)

21
bb) Das Stiftungsvermögen der Klägerin war der Erblasserin noch zum Zeitpunkt ihres Todes (Stichtag, vgl. § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) zuzurechnen.

22
(1) Ein Übergang des Vermögens von der Erblasserin auf die Klägerin hat nicht bereits zu einem früheren Zeitpunkt stattgefunden. Es ist deshalb nicht schon zu Lebzeiten der Erblasserin zu einem Erwerb i.S.d. ErbStG gekommen.

23
(2) Dies ergibt sich zur Überzeugung des erkennenden Senats aus der Heranziehung der nachfolgenden Grundsätze, die der Bundesfinanzhof (BFH) für ausländische Stiftungen aufgestellt hat:

- Das Vermögen einer wirksam gegründeten, rechtlich selbständigen und damit intransparenten Stiftung ist dem Stifter nicht mehr zuzurechnen. Ist einer solchen Stiftung vor dem Erbfall tatsächlich und rechtlich wirksam Vermögen zugeflossen, ist dieses nur noch der Stiftung zuzuordnen. Der Tod des Stifters ist insoweit erbschaftsteuerrechtlich nicht von Bedeutung (vgl. BFH-Urteil vom 5.12.2018 II R 9/15, BFHE 263, 283, BStBl II 2020, 655, Rz 21). Sind jedoch nach den getroffenen Vereinbarungen und Regelungen dem Stifter umfassende Herrschaftsbefugnisse über das Vermögen einer ausländischen Stiftung vorbehalten, sodass die Stiftung gehindert ist, über das ihr übertragene Vermögen dem Stifter gegenüber tatsächlich und frei zu verfügen, ist das Vermögen weiterhin dem Stifter zuzurechnen. Herrschaftsbefugnisse in diesem Sinne ergeben sich z.B. durch den Vorbehalt des Stifters in Bezug auf die Entscheidungen über die Anlage und Verwendung des Vermögens, durch die Möglichkeit, ganz oder teilweise die Rückübertragung des Vermögens zu verlangen und durch die Weisungsunterworfenheit der Stiftung und ihrer Organe gegenüber dem Stifter. Der Stifter kann in solchen Fällen aufgrund seiner Befugnisse über das Vermögen der Stiftung wie über ein eigenes Bankguthaben verfügen. Dies gilt vorbehaltlich von Änderungen der getroffenen Vereinbarungen und Regelungen oder anderweitiger Zwischenverfügungen bis zum Todeszeitpunkt (vgl. BFH, Urteile vom 28.6.2007 II R 21/05, BFHE 217, 254, BStBl II 2007, 669, unter II.2.b, und vom 5.12.2018 II R 9/15, BFHE 263, 283, BStBl II 2020, 655).

- Die Ermittlung des ausländischen Rechts, dem die Vermögensmasse unterliegt, ist grundsätzlich Aufgabe des FG als Tatsacheninstanz. Hierbei ist das maßgebende ausländische Recht nach § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 293 der Zivilprozessordnung (ZPO) von Amts wegen zu ermitteln (BFH, Urteile vom 5.12.2018 II R 9/15, BFHE 263, 283, BStBl II 2020, 655 und vom 25.6.2021 II R 31/19, BFHE 275, 240 m.w.N.). Wie das FG das ausländische Recht ermittelt, steht in seinem pflichtgemäßen Ermessen. Geleitet wird die Ermessensausübung des FG durch die jeweiligen Umstände des Einzelfalls unter Berücksichtigung der nach § 90 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) erhöhten Mitwirkungspflicht der Klägerin, insbesondere die sich anbietenden Erkenntnisquellen, aber auch den Vortrag der Beteiligten (vgl. BFH, Urteil vom 25.6.2021 II R 31/19, BFHE 275, 240 m.w.N.).

24
(3) Ausgehend von den o.g. Grundsätzen war das Stiftungsvermögen der Klägerin weiterhin der Erblasserin bis zu deren Tod zuzurechnen: So steht zwischen den Beteiligten nicht im Streit und ist angesichts der Statuten der Stiftung offensichtlich, dass die Erblasserin sich an dem in die Stiftung eingebrachten Vermögen Herrschaftsbefugnisse so vorbehalten hat, dass ihr das Vermögen nach den Kriterien des BFH-Urteils vom 28.6.2007 II R 21/05, BFHE 217, 254, BStBl II 2007, 669 zu ihren Lebzeiten weiterhin zuzurechnen war; insbesondere konnte die Erblasserin vollumfänglich und jederzeit über das gesamte Stiftungsvermögen verfügen und dem Stiftungsrat Weisungen erteilen (vgl. die Bestimmung im Beistatut

unter der Überschrift „Stiftungsbegünstigte“). Der erkennende Senat kann insbesondere in Ausübung pflichtgemäßem Ermessens nach den Umständen des Einzelfalls und bei umfassender Würdigung der Stiftungsunterlagen und des Vortrags der Beteiligten von einer weiteren Ermittlung des ausländischen Rechts absehen (vgl. BFH, Urteil vom 25.6.2021 II R 31/19, BFHE 275, 240 Rz. 21, 24, 25), da – nach Aktenlage und dem Vortrag der Beteiligten – für den erkennenden Senat offensichtlich ist, dass das gesamte Stiftungsvermögen der Erblasserin bis zu ihrem Tod zuzurechnen war.

25
cc) Mit dem Tod der Erblasserin ist das Stiftungsvermögen auch nicht im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf T als Alleinerbin der Erblasserin übergegangen.

26
(1) Zwar geht nach § 1922 i.V.m. § 1942 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) das vererbbare Vermögen (Erbschaft) im Wege der Gesamtrechtsnachfolge als Ganzes auf den oder die Erben über. Die Universalsukzession ist nicht disponibel. Eine wirtschaftliche Betrachtungsweise ist insoweit ausgeschlossen (vgl. BFH-Urteil vom 7.12.2016 II R 21/14, BFHE 256, 381, BStBl II 2018, 196, Rz 10).

27
(2) Gleichwohl gilt dieser Grundsatz dann nicht (d.h. das Stiftungsvermögen fällt nicht in den Nachlass und wird nicht vom Erben nach § 1922 BGB erworben), wenn die bezüglich der Stiftung bestehenden Herrschaftsbefugnisse des Stifters nicht vererblich sind (vgl. BFH, Urteil vom 5.12.2018 II R 9/15, BFHE 263, 283, BStBl II 2020, 655, Rz. 25).

- Ob Rechte, die ihren Grund im Stiftungsrecht haben, dem Grunde nach vererblich sind, richtet sich nach dem Personalstatut der Stiftung. Dieses Personalstatut ist maßgeblich für die Entscheidung, ob das Vermögen der Stiftung vererbbar i.S. des § 1922 BGB ist.

- Personalstatut der Stiftung ist im Streitfall das Recht des Fürstentums Liechtenstein (vgl. BFH, Urteil vom 5.12.2018 II R 9/15, BFHE 263, 283, BStBl II 2020, 655, Rz. 26).

- Im Streitfall sind die bezüglich der Stiftung bestehenden Herrschaftsbefugnisse des Stifters (Erblasserin) nicht vererblich:

-- Aus den Stiftungsstatuten ist für den erkennenden Senat schon nicht die Vererblichkeit der o.g. Herrschaftsbefugnisse ersichtlich. Gegen die Vererblichkeit spricht hierbei insbesondere die Regelung des Art. 9 des Statuts vom xx.xx.1995/xx.xx.2014, wonach nur dem Stiftungsrat (und damit gerade nicht der Stifterin) das Recht zur Auflösung der Klägerin zusteht.

-- Darüber hinaus ist die Vererblichkeit der Rechte der Erblasserin als Stifterin zum Widerruf oder zur Änderung der Stiftungsdokumente auch nach den Regelungen des liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrechts (PGR a.F., für bis zum 31. März 2009 errichtete Stiftungen) ausgeschlossen; so hat der Oberste Gerichtshof Liechtensteins in der Entscheidung vom 6. Januar 2001 klargestellt, dass Stifterrechte im alten (für den Streitfall anwendbaren) Stiftungsrecht weder abtretbar noch vererblich sind, da es sich um höchstpersönliche Rechte handle, die ausschließlich dem Stifter zustehen (FL OGH v. 6.1.2001 1 Cg 378/99-50, LES 2002, 41). Diese Rechtsauffassung wurde im Rahmen der liechtensteinischen Stiftungsrechtsreform (Inkrafttreten des PGR n.F. am 1. April 2009) kodifiziert. Art. 552 § 30 Abs. 1 S. 2 PGR stellt nunmehr ausdrücklich klar, dass Stifterrechte weder abtretbar noch vererblich sind. Allerdings verbleibt es für Alt-Stiftungen, d.h. Stiftungen, die – wie im vorliegenden Fall – vor der Stiftungsrechtsreform bestanden, im Hinblick auf die Stifterrechte bei der Anwendung des Art. 559 aF PGR. Es ist einhellige Rechtsansicht in Liechtenstein, dass es sich auch bei Altstiftungen bei den sog. Stifterrechten um höchstpersönliche Rechte handelt. Diese sind daher weder der rechtsgeschäftlichen Übertragung noch der Vererbung zugänglich. Liechtensteinische Gerichte haben dies in der Folge sowohl hinsichtlich des alten wie auch des neuen Stiftungsrechts festgestellt (vgl. zu den näheren Einzelheiten die Nachweise bei Lennert/Steck, Internationales Steuerrecht □IStR□ 2019, 820, 822).

-- Der erkennende Senat kann insbesondere in Ausübung pflichtgemäßen Ermessens nach den Umständen des Einzelfalls und bei umfassender Würdigung der Stiftungsunterlagen und des Vortrags der Beteiligten von einer weiteren Ermittlung des ausländischen Rechts absehen (vgl. BFH, Urteil vom 25.6.2021 II R 31/19, BFHE 275, 240 Rz. 21, 24, 25), da – nach Aktenlage und dem Vortrag der Beteiligten – für den erkennenden Senat offensichtlich ist, dass das Stiftungsvermögen nicht in den Nachlass der Erblasserin

gefallen war und damit auch nicht im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf T als Alleinerbin der Erblasserin übergegangen ist.

28
dd) Mithin hat die Klägerin im Wege einer Schenkung auf den Todesfall (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 3 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) das Stiftungsvermögen erworben (vgl. auch Lennert/Steck, IStR 2019, 820, 824 sowie das BFH, Urteil vom 5.12.2018 II R 9/15, BFHE 263, 283, BStBl II 2020, 655 Rz. 25), was im Übrigen zwischen den Beteiligten dem Grunde und der Höhe nach unstreitig ist.

29
b) Der streitgegenständlichen Schenkungsteuerfestsetzung steht – entgegen der Rechtsansicht der Klägerin – auch nicht die Festsetzungsverjährung entgegen.

30
aa) Die Festsetzungsfrist beträgt vier Jahre (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO) und beginnt für die Erbschaftsteuer nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO i.V.m. § 170 Abs. 5 Nr. 1 AO bei einem Erwerb von Todes wegen nicht vor Ablauf des Kalenderjahrs, in dem der Erwerber Kenntnis von dem Erwerb erlangt hat (Anlaufhemmung). Der Erwerber hat Kenntnis vom Erwerb erlangt, wenn er hiervon mit einer solchen Zuverlässigkeit und Gewissheit erfahren hat, dass er in der Lage ist und von ihm auch erwartet werden kann, seine Anzeigepflicht gem. § 30 ErbStG zu erfüllen. Maßgeblich ist die positive Kenntnis des Erwerbers von seiner Erbeinsetzung (Banniza in: Hübschmann/Hepp/Spitaler: AO/FGO, 282. Lieferung, 9/2024, § 170 AO Rn. 58). Hierfür reicht es aus, dass er den Rechtsgrund für den Erwerb von Todes wegen kennt sowie den Erblasser und den Erwerber namentlich bezeichnen kann. Eine Kenntnis des Erwerbers von den einzelnen Vermögensgegenständen ist dagegen nicht erforderlich (Paetsch in: Gosch, AO/FGO, 179. Ergänzungslieferung, November 2023, § 170 AO Rn. 53 m.w.N.). Bei völlig unklaren Verhältnissen kann im Einzelfall Kenntnis erst mit der Erteilung des Erbscheins vorliegen (Eisele in: Kapp/Ebeling, ErbStG, 98. Lieferung, 11/2023, § 30 Rn. 9.1. m.w.N.).

31
bb) Ausgehend von den o.g. Grundsätzen hat die vierjährige Festsetzungsverjährung erst am 1. Januar 2017 zu laufen begonnen und endete mit Ablauf des 31. Dezember 2020. So hatte die Klägerin erstmals im Jahr 2016 Kenntnis vom Rechtsgrund des Erwerbs des Stiftungsvermögens und den sich daraus ergebenden steuerlichen Pflichten.

32
(1) Dass die Klägerin erstmals im Jahr 2016 positive Kenntnis vom Rechtsgrund des Erwerbs des Stiftungsvermögens und den sich hieraus ergebenden steuerlichen Pflichten hatte, ergibt sich zur Überzeugung des erkennenden Senats bereits aus dem Sachvortrag der Klägerin:

- So beauftragte der Stiftungsrat der Klägerin im Oktober 2016 die Kanzlei XYZ, die Prozessbevollmächtigten in diesem Klageverfahren, mit der steuerlichen Begutachtung des Vorgangs, insbesondere im Hinblick darauf, ob steuerliche Anzeige- und Erklärungspflichten in Deutschland bestehen.

- Die Kanzlei XYZ würdigte den Vorgang dahingehend, dass die Erstausstattung der Klägerin im Jahr 1995 sowie spätere „Zustiftungen“ als Schenkung auf den Todesfall der Erblasserin an die Klägerin als Zuwendungsempfängerin zu qualifizieren seien, sodass dies im Zeitpunkt des Todes der Erblasserin am 2. Oktober 2009 zu einem steuerpflichtigen Erwerb von Todes wegen nach §§ 1 I Nr. 1 i.V.m. 3 I Nr. 2 ErbStG geführt habe.

- Das Ergebnis der rechtlichen Würdigung teilte die Kanzlei XYZ den Mitgliedern des Stiftungsrats im November 2016 mit, woraufhin die Klägerin die Kanzlei XYZ damit beauftragte, die Anzeige nach § 30 ErbStG im Namen der Klägerin abzugeben.

33
(2) Aus der oben dargelegten Chronologie wird zur Überzeugung des erkennenden Senats deutlich, dass die Klägerin (vertreten durch den Stiftungsrat) bis zum Jahr 2016 positive Kenntnis weder vom Rechtsgrund des Erwerbs des Stiftungsvermögens noch von etwaigen steuerlichen Anzeige- bzw. Erklärungspflichten in Deutschland, allenfalls Zweifel hinsichtlich des möglichen Erwerbs des Stiftungsvermögens sowie ihrer Anzeigepflicht nach § 30 ErbStG hatte. Dies zeigt sich zur Überzeugung des erkennenden Senats bereits

darin, dass der Stiftungsrat der Klägerin, hätte er positive Kenntnis gehabt, keinen Grund gehabt hätte, die Kanzlei XYZ mit der steuerlichen Begutachtung des Vorgangs zu beauftragen.

34
(3) Da die Klägerin frühestens im November 2016 (nach Mitteilung der rechtlichen Würdigung durch die die Kanzlei XYZ an den Stiftungsrat) erstmals sichere Kenntnis vom Rechtsgrund des Erwerbs des Stiftungsvermögens erlangt hatte, war sie auch erst ab diesem Zeitpunkt (November 2016) in der Lage und konnte von ihr auch erst ab diesem Zeitpunkt erwartet werden kann, ihre Anzeigepflicht gem. § 30 ErbStG zu erfüllen.

35
(4) Mithin hat im Streitfall der Beginn der Festsetzungsverjährung erst mit Ablauf des 31. Dezember 2016 zu laufen begonnen (§ 170 Abs. 5 Nr. 1 AO), so dass der streitgegenständliche Schenkungsteuerbescheid am 29. November 2019 noch innerhalb der bis zum 31. Dezember 2020 laufenden Festsetzungsfrist (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO) ergangen ist.

36
(5) Der Senat musste daher auch nicht mehr dazu Stellung nehmen, ob im Streitfall die Tatbestandsvoraussetzungen der Steuerhinterziehung (§ 370 AO) mit der Rechtsfolge der zehnjährigen Festsetzungsfrist (§ 169 Abs. 2 Satz 2 AO) erfüllt sind.

37
c) Schließlich sind vom (zwischen den Beteiligten dem Grunde und der Höhe nach unstreitigen) Erwerb des Stiftungsvermögens (entgegen der Rechtsansicht der Klägerin) die Auszahlungen des Stiftungsvermögens auch nicht als Nachlassverbindlichkeit (i.S. des § 10 Abs. 5 ErbStG) abzuziehen.

38
aa) So sind die Tatbestandsvoraussetzungen des § 10 Abs. 5 Nrn. 1 und 3 ErbStG im Streitfall ersichtlich nicht erfüllt, da weder vom Erblasser herrührende Schulden noch Kosten der Bestattung im Streit stehen.

39
bb) Im Übrigen sind im Streitfall auch nicht die Tatbestandsvoraussetzungen des (einzig in Frage kommenden) § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG erfüllt.

- So beruhen die entsprechenden Regelungen (in den Stiftungsstatuten der Klägerin) zur Auszahlung des Stiftungsvermögens weder auf einem testamentarischen Vermächtnis oder einer Auflage in Form einer letztwilligen Verfügung (vgl. hierzu Loose in: von Oertzen/Loose/Stalleiken, ErbStG, 3. Auflage 2024, § 10 Rn. 62, 64). Diese Beurteilung entspricht im Übrigen auch der gesetzgeberischen Wertung des § 10 Abs. 7 ErbStG, wonach in den Fällen des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG Leistungen an die nach der Stiftungsurkunde oder nach der Vereinssatzung Berechtigten nicht abzugsfähig sind.

- Schließlich ist auch ein Abzug nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG auch deshalb ausgeschlossen, da für den Senat schon nicht ersichtlich ist, ob und in welcher Höhe tatsächlich Auszahlungen des Stiftungsvermögens erfolgt sind; auf diesen Umstand hat das beklagte FA zu Recht hingewiesen.

40
d) Sonstige Einwendungen gegen den streitgegenständlichen Erbschaftsteuerbescheid sind von der Klägerin nicht erhoben worden und für den erkennenden Senat auch sonst nicht ersichtlich. Insbesondere wird wegen der Einzelheiten der Steuerberechnung auf den Erbschaftsteuerbescheid vom 29. November 2019 verwiesen.

41
3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

42
4. Die Revision wird nicht zugelassen, da kein Zulassungsgrund (§ 115 Abs. 2 FGO) vorliegt.