

## **Verfahrensgang**

FG Hessen, Urt. vom 19.09.2018 – 1 K 1905/15

**BFH, Urt. vom 25.06.2021 – II R 40/18, [IPRspr 2021-219](#)**

## **Rechtsgebiete**

Allgemeine Lehren → Ermittlung, Anwendung und Revisionsfähigkeit ausländischen Rechts

## **Leitsatz**

*Der Erwerb bei Auflösung einer Vermögensmasse ausländischen Rechts ist in dem Moment ausgeführt, in dem das gebundene Vermögen zivilrechtlich wirksam auf den Anfallsberechtigten übergeht.*

*Zu welchem Zeitpunkt die einzelnen Vermögensgegenstände der Vermögensmasse auf den Erwerber übergehen, ist auf der Grundlage der dafür maßgebenden und nach den Regeln des Internationalen Privatrechts zu ermittelnden Rechtsordnung zu entscheiden.*

*Die Ermittlung ausländischen Rechts ist Aufgabe des FG als Tatsacheninstanz. In welchem Umfang das FG das ausländische Recht ermittelt, steht in seinem pflichtgemäßen Ermessen und ist von den jeweiligen Umständen des Einzelfalls abhängig; der Vortrag der Beteiligten ist zu berücksichtigen.*

## **Rechtsnormen**

AO § 90

BGB § 133; BGB § 157

ErbStG § 2; ErbStG § 7; ErbStG § 9

FGO § 76; FGO § 118; FGO § 126; FGO § 155

ZPO § 293; ZPO § 560

## **Sachverhalt**

Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist britischer Staatsbürger. Er hatte bis November 2008 seinen Wohnsitz in der Bundesrepublik Deutschland. Er ist Begünstigter ("beneficiary") eines im Jahr 1961 nach dem Recht des Staats K errichteten Trusts. Das Vermögen des Trusts bestand aus Anteilen an einer nach britischem Recht gegründeten Limited (B), und aus Bargeld. Der Trust wurde von Treuhändern ("trustees") mit Sitz in der Schweiz verwaltet. Am ...12.2006 beschlossen die Treuhänder die Auflösung und Abwicklung des Trusts und die Ausschüttung des Trustvermögens an die Begünstigten. Ausweislich verschiedener Dokumente scheinen dem Kläger am ...01.2009 Anteile an der B sowie Bargeld übergeben worden zu sein, während die Anteilsübertragung an der B möglicherweise am ...01.2009 wirksam wurde.

Mit Bescheid vom 02.12.2013 setzte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) für einen Erwerb vom ...12.2006 aus der Zuwendung von Trustvermögen Schenkungsteuer gegen den Kläger fest. Hiergegen hat der Kläger Einspruch eingelegt. Mit Einspruchsentscheidung vom 17.09.2015 wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück. Die Klage des Klägers vor dem Finanzgericht hatte Erfolg. Mit der Revision beantragt das FA, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

## **Aus den Entscheidungsgründen:**

II.

[9] Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Auf Grundlage der getroffenen Feststellungen kann der BFH nicht abschließend beurteilen, wann die Voraussetzungen des § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 1 ErbStG erfüllt waren.

[10] 1. ... [13] 2. Bei Schenkungen unter Lebenden tritt die Steuerpflicht für den gesamten Vermögensanfall gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 ErbStG u.a. dann ein, wenn der Erwerber zur Zeit der

Entstehung der Steuer Inländer ist. Die Steuer entsteht nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung. Für Erwerbe bei Auflösung einer Vermögensmasse ausländischen Rechts i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 1 ErbStG ist Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung der Moment, in dem das gebundene Vermögen zivilrechtlich wirksam auf den Anfallsberechtigten übergeht (gl.A. Fumi in von Oertzen/Loose, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 2. Aufl., § 9 Rz 174; Fischer in Fischer/Pahlke/Wachter, ErbStG, 7. Aufl., § 9 Rz 126; Gottschalk in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 9 Rz 111; Meincke/Hannes/Holtz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 17. Aufl., § 9 Rz 58; Söffing in Götz/Meßbacher-Hönsch, eKomm ab 25.06.2017, § 9 ErbStG Rz 45, Aktualisierung vom 21.09.2021; BeckOK ErbStG/Felten, ErbStG § 7 Rz 382).

[14] a) ... [15] b) ... [16] c) ... [17] 3. Beim Erwerb i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 1 ErbStG ist auf der Grundlage des jeweils für die ausländische Vermögensmasse maßgebenden ausländischen Rechts zu beurteilen, wann die Vermögensmasse aufgelöst worden und der Erwerb durch den Steuerpflichtigen eingetreten ist. Welcher Rechtsordnung die Rechtsverhältnisse der Vermögensmasse einschließlich ihrer Auflösung unterliegen und nach welcher Rechtsordnung sich ggf. der Übergang einzelner Vermögensgegenstände der Vermögensmasse auf den Erwerber vollzieht, richtet sich nach den Regeln des Internationalen Privatrechts. Dabei hat das FG das maßgebende ausländische Recht und den zugrundeliegenden Sachverhalt unter Beachtung der erweiterten Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen von Amts wegen zu ermitteln.

[18] a) Das maßgebende ausländische Recht ist nach § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 293 der Zivilprozessordnung (ZPO) von Amts wegen zu ermitteln (BFH-Urteile vom 07.12.2017 - IV R 23/14 ([IPRspr 2017-3](#)), BFHE 260, 312, BStBl II 2018, 444, Rz 37, und vom 22.03.2018 - X R 5/16, BFHE 261, 132, BStBl II 2018, 651, Rz 22).

[19] aa) Das Gericht hat dabei nicht nur die ausländischen Rechtsnormen, sondern auch deren Anwendung in der Rechtspraxis zu ermitteln. Das Recht ist als Ganzes, d.h. in seinem systematischen Kontext, mit Hilfe der im ausländischen Rechtssystem gebräuchlichen Methoden und unter Einbeziehung der ausländischen Rechtsprechung und Rechtslehre zu erfassen (BFH-Urteil in BFHE 260, 312, BStBl II 2018, 444, Rz 37 ([IPRspr 2017-3](#))). Ggf. kann das Gericht amtliche Auskünfte bei Behörden des betreffenden Landes oder bei deutschen Botschaften, Konsulaten und Ministerien einholen oder ein Sachverständigengutachten z.B. eines wissenschaftlichen Instituts in Auftrag geben (vgl. BFH-Urteil in BFHE 260, 312, BStBl II 2018, 444, Rz 39 ([IPRspr 2017-3](#))).

[20] bb) Wie das FG das ausländische Recht ermittelt, steht in seinem pflichtgemäßen Ermessen. Dabei lassen sich die Anforderungen an Umfang und Intensität der Ermittlungspflicht des Tatrichters nur in sehr eingeschränktem Maße generell-abstrakt bestimmen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 261, 132, BStBl II 2018, 651, Rz 23; BFH-Beschluss vom 17.07.2019 - II B 35-37/18, BFHE 265, 14, BStBl II 2020, 394, Rz 18; Beschluss des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 30.03.2021 - XI ZB 3/18 ([IPRspr 2021-71](#)), Neue Juristische Wochenschrift-Rechtsprechungs-Report Zivilrecht 2021, 916, Rz 59 ff., jeweils m.w.N.). Geleitet wird die Ermessensausübung des FG durch die jeweiligen Umstände des Einzelfalls, insbesondere die sich anbietenden Erkenntnisquellen, aber auch den Vortrag der Beteiligten (vgl. BFH-Urteil vom 17.12.2020 - VI R 22/18, BFH/NV 2021, 758, Rz 23; BGH-Beschluss vom 17.05.2018 - IX ZB 26/17 ([IPRspr 2018-297](#)), Monatsschrift für Deutsches Recht --MDR-- 2018, 1079, Rz 19, m.w.N.). Die Komplexität ausländischen Rechts entbindet das FG nicht von seiner Ermittlungspflicht. Auch eine Entscheidung nach den Grundsätzen der Feststellungslast ist in diesem Bereich nicht möglich. Die ausländischen Rechtssätze werden nicht zu Tatsachen (vgl. BFH-Urteile vom 13.06.2013 - III R 10/11, BFHE 241, 562, BStBl II 2014, 706, Rz 29, und in BFHE 261, 132, BStBl II 2018, 651, Rz 23; BGH-Beschluss in MDR 2018, 1079, Rz 19 ([IPRspr 2018-297](#)), jeweils m.w.N.).

[21] cc) Der Anwendungsbereich des § 293 ZPO bezieht sich nur auf Rechtsfragen und nicht auf entscheidungserhebliche Tatsachen. Für diese gelten die allgemeinen Anforderungen an die Darlegungs- und Feststellungslast (vgl. BGH-Urteil vom 25.06.2019 - X ZR 166/18 ([IPRspr 2019-287b](#)), MDR 2019, 1303, Rz 25, m.w.N.). Das FG ist als Tatsacheninstanz gemäß § 76 Abs. 1 FGO von Amts wegen verpflichtet, den Sachverhalt unter Ausschöpfung aller zur Verfügung stehenden Beweismittel zu erforschen. Die Beteiligten haben bei der Aufklärung des Sachverhalts mitzuwirken und Erklärungen über tatsächliche Umstände vollständig und der Wahrheit gemäß abzugeben (§ 76 Abs. 1 Sätze 2, 3 FGO). Bei

einem Sachverhalt, der sich auf Vorgänge im Ausland bezieht, trifft den Steuerpflichtigen nach § 76 Abs. 1 Satz 4 FGO i.V.m. § 90 Abs. 2 AO eine erhöhte Aufklärungs- und Beweismittelbeschaffungspflicht. Insbesondere haben die Beteiligten nach § 90 Abs. 2 Satz 1 AO den Sachverhalt aufzuklären sowie die erforderlichen Beweismittel zu beschaffen und dem FA oder dem FG zur Verfügung zu stellen (vgl. BFH-Urteil vom 07.11.2001 – I R 14/01, BFHE 197, 287, BStBl II 2002, 861, unter II.10.). Zu beachten bleibt jedoch, dass auch die erweiterte Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 AO auf Tatsachen beschränkt ist (BFH-Urteil in BFHE 241, 562, BStBl II 2014, 706, Rz 27, 29 ff.).

[22] b) Unterliegt die Errichtung einer Vermögensmasse nach Maßgabe des Internationalen Privatrechts ausländischem Recht (ausländische Vermögensmasse), richtet sich die Auslegung des betreffenden Vertrags nach diesem ausländischen Recht (Vertragsstatut). Das schließt die einschlägigen -- ausländischen-- Auslegungsmethoden ein. §§ 133, 157 BGB finden keine Anwendung. Den von den Vertragsparteien im Vertragstext verwendeten Rechtsbegriffen ist allein die Bedeutung beizumessen, die ihnen nach der ausländischen Rechtsordnung zukommt. Letztlich hat das deutsche Gericht das ausländische Recht so anzuwenden, wie es die Gerichte des ausländischen Staates auslegen und anwenden würden (vgl. BFH-Urteil in BFHE 260, 312, BStBl II 2018, 444, Rz 27 f. [\(IPRspr 2017-3\)](#); BGH-Urteil vom 07.06.2016 – KZR 6/15 [\(IPRspr 2016-311\)](#) "Pechstein/International Skating Union", BGHZ 210, 292, Rz 70, m.w.N.).

[23] c) Eine Revision kann zwar nicht darauf gestützt werden, dass die Vorentscheidung auf der fehlerhaften Anwendung ausländischen Rechts beruhe, da ausländisches Recht nicht zum "Bundesrecht" i.S. des § 118 Abs. 1 Satz 1 FGO gehört. Vielmehr sind die Feststellungen über das Bestehen und den Inhalt ausländischen Rechts für das Revisionsgericht grundsätzlich bindend (§ 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 560 ZPO). Sie sind revisionsrechtlich wie Tatsachenfeststellungen zu behandeln. Hat das FG aber ausländisches Recht übersehen, tritt keine Bindungswirkung ein. Hat der Tatrichter eine Rechtsfrage, für die nicht revisibles Recht galt, nach revisiblem Recht entschieden oder umgekehrt, oder hat er einen Vertrag, auf den nicht revisibles Recht anzuwenden war, nach revisiblem Recht ausgelegt oder umgekehrt, dann bedeuten Anwendung bzw. Nichtanwendung revisiblen Rechts eine Verletzung revisibler Rechtssätze. Ein solcher Verstoß gegen (materielles) Bundesrecht ist vom BFH ohne Rüge zu berücksichtigen (BFH-Urteil in BFHE 260, 312, BStBl II 2018, 444, Rz 33 f.).

[24] d) Von der von Amts wegen durchzuführenden Ermittlung ausländischen Rechts ist die Ermittlungspflicht des FG hinsichtlich des zugrundeliegenden Sachverhalts zu unterscheiden. Das FG ist als Tatsacheninstanz gemäß § 76 Abs. 1 FGO von Amts wegen verpflichtet, den Sachverhalt unter Ausschöpfung aller zur Verfügung stehenden Beweismittel zu erforschen. Die Beteiligten haben bei der Aufklärung des Sachverhalts mitzuwirken und Erklärungen über tatsächliche Umstände vollständig und der Wahrheit gemäß abzugeben (§ 76 Abs. 1 Satz 2 FGO). Bei einem Sachverhalt, der sich auf Vorgänge im Ausland bezieht, trifft den Steuerpflichtigen nach § 76 Abs. 1 Satz 4 FGO i.V.m. § 90 Abs. 2 AO eine erhöhte Aufklärungs- und Beweismittelbeschaffungspflicht (BFH-Urteil in BFHE 241, 562, BStBl II 2014, 706, Rz 30 f.).

[25] e) ... [26] 4. Das FG ist von anderen Grundsätzen zur Anwendung ausländischen Rechts ausgegangen. Die Sache ist nicht spruchreif. Der BFH vermag auf Grundlage der bisher getroffenen Feststellungen nicht abschließend zu entscheiden, ob der Erwerb des Klägers i.S. von § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 1 ErbStG zu einem Zeitpunkt stattfand, zu dem der Kläger im Inland einen Wohnsitz hatte, und sich die Entscheidung deshalb im Ergebnis als richtig erweist.

[27] Das FG hat keine Feststellungen zum anwendbaren ausländischen Recht getroffen, obgleich die Beteiligten dazu umfangreich vorgetragen haben.

[28] ...

## Fundstellen

### LS und Gründe

BFH/NV, 2022, 327  
DStR, 2022, 299  
DStRK, 2022, 79  
IStR, 2022, 170  
ZEV, 2022, 240, mit Anm. *Wighardt/Storz*

**nur Leitsatz**

DStRE, 2023, 309

**Permalink**

<https://iprspr.mpipriv.de/2021-219>

**Lizenz**

Copyright (c) 2024 [Max-Planck-Institut für ausländisches und internationales Privatrecht](#)



Dieses Werk steht unter der [Creative Commons Namensnennung 4.0 International Lizenz](#).