Verfahrensgang
FG München, Urt. vom 15.05.2019 – 4 K 2034/16
BFH, Urt. vom 25.06.2021 – II R 32/19, IPRspr 2021-340
FG München, Urt. vom 03.07.2024 – 4 K 2034/16

Rechtsgebiete
Allgemeine Lehren → Ermittlung, Anwendung und Revisionsfähigkeit ausländischen Rechts

Leitsatz

Die Ermittlung ausländischen Rechts, dem die Vermögensmasse unterliegt, 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.

Bei Ausschüttungen aus einer ausländischen Vermögensmasse obliegt es dem Empfänger, die Tatsachen darzulegen und gegebenenfalls die erforderlichen Beweismittel dafür zu beschaffen, dass ihm nach Maßgabe des einschlägigen Rechts kein Anspruch auf die Ausschüttung zugestanden habe. [LS von der Redaktion neu gefasst]

Rechtsnormen
AO **§ 90**
ErbStG **§ 3**; ErbStG **§ 7**
FGO **§ 76**; FGO **§ 126**; FGO **§ 155**
ZPO **§ 293**

Sachverhalt

[Siehe auch die im Wesentlichen inhaltsgleiche Parallelentscheidung des BFH vom 25.06.2021 – II R 31/19 *(IPRspr 2021-341)*.]

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) war mit dem in den USA wohnhaften und 2010 verstorbenen ... (E) verheiratet. E hatte mehrere Trusts gegründet, deren Begünstigte die Klägerin war, u.a. den hier streitgegenständlichen "..." (im Folgenden: Trust) aufgrund eines letztmals am 26.3.2010 geänderten Vertrags vom 30.5.1984 (Trustvertrag 1984). Der Trust ist unwiderruflich und bildet eine selbständige Vermögensmasse. Die Klägerin kann keinen Einfluss auf Anlageentscheidungen des Trusts nehmen. Beginnend mit dem Tod des E sollen danach die Nettoeinnahmen des Trusts gemäß den Verfügungen der Verwalter des Trusts in vierteljährlichen Raten an die Klägerin ausgezahlt oder für sie verwendet werden. Durch Auszahlungen aus dem Grundkapital des Trusts waren diese Leistungen aufzustocken. Die Klägerin, die seit 2011 einen Wohnsitz im Inland hat, bezog in diesem Jahr vier Ausschüttungen des Trusts.

Am 14.12.2015 erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) Schenkungsteuerbescheide gegenüber einer Privatstiftung der Klägerin und nach Einsprüchen am 21.1.2016 gegenüber der Klägerin selbst. Die Steuer für die erste der vier Auszahlungen setzte es auf 0 €, die Steuer für die zweite Auszahlung vom 16.5.2011 nach Anrechnung des Vorerwerbs auf ... € fest und wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 4.7.2016 zurück. Außerdem setzte das dafür zuständige Finanzamt gegenüber der Klägerin mit bestandskräftigem Einkommensteuerbescheid für 2011 vom 7.2.2017 Einkommensteuer fest. Das Finanzgericht (FG) hat die Klage abgewiesen. Mit ihrer Revision macht die Klägerin eine Verletzung materiellen Rechts geltend. Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung, den Schenkungsteuerbescheid vom 21.1.2016 und die Einspruchsentscheidung vom 4.7.2016 aufzuheben. Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Aus den Entscheidungsgründen:

II.

[11] Die Revision ist begründet. Das angefochtene Urteil wird aufgehoben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Auf Grundlage der Feststellungen des FG lässt sich nicht abschließend beurteilen, ob die Ausschüttung vom 16.05.2011 der Schenkungsteuer unterliegt.

[12] 1. ... [13] 2. Nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 ErbStG gilt als Schenkung unter Lebenden, was u.a. bei Aufhebung einer Stiftung erworben wird. Nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 ErbStG steht dem gleich 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.

[14] a) Die Regelungen über Vermögensmassen ausländischen Rechts in §§ 3 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2, 7 Abs. 1 Nr. 8 Satz 2, 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 ErbStG wurden durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.03.1999 (BGBl I 1999, 402) eingeführt. Sie sollten vor allem typische und in den anglo-amerikanischen Staaten gebräuchliche Formen des sog. common law trust erfassen (BFH-Urteil vom 03.07.2019 - II R 6/16 *(IPRspr 2019-39)*, BFHE 265, 421, BStBl II 2020, 61, Rz 40, m.w.N.). Es handelte sich um eine Reaktion auf die Rechtsprechung des BFH, derzufolge die bloße Errichtung sog. Testamentstrusts, die nicht auf alsbaldige Verteilung des Trustvermögens gerichtet waren, grundsätzlich weder beim Trustverwalter noch beim Begünstigten zu einem steuerbaren Erwerb führte, während die grundsätzlich mögliche Besteuerung der (kapitalisierten) zukünftigen Erträge unter Vollzugsdefiziten litt (vgl. BFH-Urteil vom 27.09.2012 - II R 45/10, BFHE 238, 540, BStBl II 2013, 84, Rz 13, 24, m.w.N. zur früheren Rechtsprechung; s.a. BFH-Urteil vom 15.07.2014 - X R 41/12, BFHE 246, 442, Rz 42). Mit der Neuregelung hat der Gesetzgeber einen Systemwechsel vollzogen, indem er beim Zwischenberechtigten die (schrittweise) Auskehrung von Vermögen und Erträgen der Besteuerung unterworfen hat (BFH-Urteil in BFHE 238, 540, BStBl II 2013, 84, Rz 24; BTDrucks 14/443, S. 41).

[15] b) Für ausländische Stiftungen hat der BFH die nachfolgenden Grundsätze aufgestellt:

[16] aa) 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 05.12.2018 - II R 9/15 *(IPRspr 2018-31)*, 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 Änderungen der getroffenen Vereinbarungen und Regelungen oder anderweitiger Zwischenverfügungen bis zum Todeszeitpunkt (vgl. BFH-Urteile vom 28.06.2007 - II R 21/05, BFHE 217, 254, BStBl II 2007, 669, unter II.2.b, und in BFHE 263, 283 *(IPRspr 2018-31)*, BStBl II 2020, 655, Rz 22).

[17] bb) Zwischenberechtigter einer ausländischen Stiftung i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG ist, wer unabhängig von einem konkreten Ausschüttungsbeschluss über eine Rechtszuständigkeit an dem in der Vermögensmasse gebundenen Vermögen und/oder an den durch die Vermögensmasse erzielten Erträgen verfügt, sei es --nach deutschem Rechtsverständnis-- in Gestalt dinglichen Rechts oder in Gestalt schuldrechtlicher Ansprüche. Nicht zwischenberechtigt ist, wer über keine Rechte an der

Vermögensmasse oder Ansprüche gegenüber der Vermögensmasse verfügt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 265, 421 *(IPRspr 2019-39)*, BStBl II 2020, 61, Rz 35).

[18] cc) Der Anwendungsbereich des § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG erstreckt sich auf Ausschüttungen aus der Vermögenssubstanz wie auch aus den Erträgen. Es besteht kein Anlass, insoweit eine teleologische Reduktion vorzunehmen. Die Vorschrift stellt allein auf den Erwerb während des Bestehens der Vermögensmasse ab. Sie differenziert nicht danach, ob der Erwerb aus dem Vermögen oder den Erträgen erfolgt.

[19] c) Diese für ausländische Stiftungen entwickelten Grundsätze gelten gleichermaßen auch für andere Vermögensmassen ausländischen Rechts, einschließlich anglo-amerikanischer Trusts. Ausländische Stiftungen sind lediglich ein Unterfall der in § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 ErbStG genannten Vermögensmassen ausländischen Rechts. Es gibt keinen Grund, zwischen verschiedenen Arten ausländischer Vermögensmassen zu differenzieren, zumal auch "Stiftungen" unter unterschiedlichen Rechtsordnungen unterschiedlichen Rechtscharakter haben können.

[20] 3. Die Ermittlung des ausländischen Rechts, dem die Vermögensmasse unterliegt, ist grundsätzlich Aufgabe des FG als Tatsacheninstanz.

[21] 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). 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). Gegebenenfalls 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 einholen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 260, 312, BStBl II 2018, 444, Rz 39).

[22] b) 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 jedoch 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 *(IPRspr 2018-297)*, Rz 19, jeweils m.w.N.).

[23] c) 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. Dazu gehört nach § 90 Abs. 2 Satz 1 AO insbesondere, dass die Beteiligten den Sachverhalt aufzuklären, die

erforderlichen Beweismittel zu beschaffen haben und dem FA oder dem FG zur Verfügung zu stellen haben (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 bleibt (BFH-Urteil in BFHE 241, 562, BStBl II 2014, 706, Rz 27, 29 ff.).

[24] 4. Diese Grundsätze gelten auch, wenn ein Erwerb nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG, dort insbesondere das Tatbestandsmerkmal "Zwischenberechtigter", streitig ist.

[25] a) Das FG muss zunächst das ausländische Recht ermitteln und prüfen, unter welchen rechtlichen Voraussetzungen einem Begünstigten einer ausländischen Vermögensmasse eine nicht ohne weiteres entziehbare Rechtszuständigkeit an Vermögenssubstanz und/oder -erträgen (s. dazu oben unter II.2.b bb) nach dem jeweils maßgebenden Recht zusteht. Über den Umfang der Ermittlungen entscheidet das FG in pflichtgemäßem Ermessen nach den Umständen des Einzelfalls.

[26] b) Soweit es die Tatsachen betrifft, die das Tatbestandsmerkmal "Erwerb durch Zwischenberechtigte" i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG ausfüllen, sind die Grundsätze zur Ermittlung von Auslandssachverhalten zu beachten. Es handelt sich zwar um eine steuerbegründende Tatsache, für die die Finanzbehörde im finanzgerichtlichen Verfahren die objektive Beweislast (Feststellungslast) trägt. Die nach § 90 Abs. 2 AO erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen erfasst aber auch Ausschüttungen aus einer ausländischen Vermögensmasse. Tatsächlich ist allein der Empfänger solcher Ausschüttungen in der Lage, Auskunft zu den konkreten Verhältnissen dieser Vermögensmasse zu geben. Ihm obliegt es daher, die Tatsachen darzulegen und gegebenenfalls die erforderlichen Beweismittel dafür zu beschaffen, dass ihm nach Maßgabe des einschlägigen Rechts kein Anspruch auf die Ausschüttung zugestanden habe und umgekehrt die jeweils zuständigen Organe der Vermögensmasse (etwa Treuhänder oder Stiftungsrat) in der Entscheidung über die Person des Empfängers und die Höhe der Ausschüttung rechtlich und tatsächlich frei gewesen seien, er mithin nach den in dem BFH-Urteil in BFHE 265, 421 *(IPRspr 2019-39)*, BStBl II 2020, 61, Rz 35, aufgestellten Grundsätzen nicht Zwischenberechtigter i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG gewesen sei. In einem solchen Fall bleibt jedoch zu prüfen, ob eine Zuwendung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vorliegt. Auf die dazu entwickelten allgemeinen Grundsätze wird verwiesen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 265, 421 *(IPRspr 2019-39)*, BStBl II 2020, 61, Rz 13 ff., m.w.N.).

[27] 5. ...

Fundstellen

LS und Gründe
BFH/NV, 2022, 595

Aufsatz
Schienke-Ohletz/Kühn, DStR, 2022, 1413

Permalink
https://iprspr.mpipriv.de/2021-340

Lizenz
Copyright (c) 2024 Max-Planck-Institut für ausländisches und internationales Privatrecht
Dieses Werk steht unter der Creative Commons Namensnennung 4.0 International Lizenz.