Urteil vom 25. Juni 2021, II R 13/19

Vermögen eines anglo-amerikanischen Trusts als Nachlassvermögen des Errichters

ECLI:DE:BFH:2021:U.250621.IIR13.19.0

BFH II. Senat

ErbStG § 3 Abs 1 Nr 1, ErbStG § 7 Abs 1 Nr 8, ErbStG § 10, ErbStG § 12, ErbStG § 37 Abs 1, BewG § 11, BewG § 151 Abs 1 S 1 Nr 3, BewG § 151 Abs 4, AO § 90 Abs 2, AO § 121 Abs 1, AO § 179, FGO § 76 Abs 1, FGO § 118 Abs 1 S 1, ZPO § 293, ZPO § 560, ErbStG § 3 Abs 2 Nr 1

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 22. Januar 2019, Az: 3 K 41/17

Leitsätze

1. Hat sich der Errichter einer ausländischen Vermögensmasse solche umfassenden Herrschaftsbefugnisse über das Vermögen vorbehalten, dass die Vermögensmasse ihm gegenüber darüber nicht tatsächlich und frei verfügen kann, bleibt dieses Vermögen solches des Errichters.

2. 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.

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts vom 23.01.2019 - 3 K 41/17 aufgehoben.

Die Sache wird an das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Miterbe zu ½ nach seiner am 25.09.2005 verstorbenen Mutter (Erblasserin), die im Inland wohnhaft war. Nach Eingang der Erbschaftsteuererklärung setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) mit Bescheiden vom 05.10.2006 und 27.10.2009 Erbschaftsteuer fest.

2 Nicht Gegenstand der Erklärung und der Bescheide war ein Trust, der am 03.10.1997 nach den gesetzlichen Vorschriften von Guernsey errichtet worden war. Gründer waren der Kläger sowie dessen vorverstorbener Bruder, Errichterin die Erblasserin, mit deren Vermögen der Trust auch ausgestattet wurde. Die Trustmanagerin hatte ihren Sitz auf Guernsey. Der Kläger hat im Laufe des Verfahrens die Gründungsurkunde nebst Übersetzung sowie ein "Memorandum of Wishes" (MOW) vorgelegt. Der Trust beteiligte sich zu jeweils 100 % an zwei Kapitalgesellschaften, die nach dem Recht der British Virgin Islands gegründet waren, ihren Verwaltungssitz *(Administration Office)* im Jahre 2005 auf Guernsey hatten und Vermögenswerte in der Schweiz hielten.

3 Mit einer Selbstanzeige vom 26./27.01.2015 informierte der Kläger das FA über den Trust. Dessen Vermögenswert gab er für das Jahr 2005 mit ... € an und schlüsselte dafür die Aktiva der beiden Tochtergesellschaften auf. Mit Bescheid vom 08.07.2015 änderte das FA die Erbschaftsteuer und setzte dabei als Besitzposten "Sonstige Forderung Vermögen [...] Trust", einen Anteil von ... € an. Seinen Einspruch stützte der Kläger darauf, das Vermögen des Trusts

sei schon dem Grunde nach als eine selbständige Vermögensmasse i.S. von § 7 Abs. 1 Nr. 8 Satz 2 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes i.d.F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 (StEntlG 1999/2000/2002) vom 24.03.1999 (BGBl I 1999, 402) --ErbStG-- nicht dem Nachlass zuzuordnen. Er berechnete zudem das Nettovermögen des Trusts auf den 25.09.2005 auf nunmehr ... €. Nach einem Änderungsbescheid vom 13.08.2015 setzte das FA schließlich im Rahmen der Einspruchsentscheidung vom 28.02.2017 die Erbschaftsteuer insoweit herab, als es für den Trust noch einen Anteil von ... € berücksichtigte. Im Übrigen wies es den Einspruch als unbegründet zurück. Der Trust sei eine unselbständige/transparente Vermögensmasse gewesen und in den Nachlass gefallen.

4 Das Finanzgericht (FG) hat die Klage abgewiesen. Das im Trust angelegte Vermögen sei dem Nachlass zuzurechnen, denn bis zum Ableben der Erblasserin habe es sich nicht um eine verselbständigte Vermögensmasse i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 8 Satz 2 ErbStG gehandelt. Die Gesamtheit der getroffenen Vertragsregelungen und die bis zum Tod gelebte Vertragspraxis seien auf eine Kapitalanlage der Erblasserin im Mantel eines Trusts gerichtet gewesen. Selbst wenn die (formal-)rechtliche Vermögensinhaberschaft schon zu Lebzeiten der Erblasserin auf den Trust übergegangen wäre, seien die Gründung des Trusts und die Vermögensübertragung als rechtlich unbeachtliches Scheingeschäft und/oder als gemäß Art. 6 des Einführungsgesetzbuches zum Bürgerlichen Gesetzbuch unwirksame Rechtskonstruktion zu qualifizieren. Der angesetzte Wert entspreche den Angaben des Klägers. Die ausländischen Kapitalgesellschaften rechtfertigten nach § 11 des Bewertungsgesetzes (BewG) keine abweichenden Bewertungsmaßstäbe, da sie nicht zu unternehmerischen Zwecken, sondern zu Zwecken der Kapitalanlage für den Trust tätig geworden seien. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2019, 982 veröffentlicht.

5 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung von Verfahrensrecht in Gestalt unzureichender Sachaufklärung und mangelnder Begründung sowie von materiellem Recht in Gestalt von § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG i.V.m. § 10 ErbStG sowie § 12 ErbStG i.V.m. § 11 BewG. Der Trust sei eine verselbständigte Vermögensmasse i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG, zumal nach dem Recht von Guernsey bei Minderjährigkeit der Begünstigten, hier der beim Tod der Erblasserin noch minderjährigen Kinder seines Bruders, die Beendigung des Trusts und die Verteilung des Vermögens untersagt sei. Selbst wenn Rechte der Erblasserin am Trustvermögen fortbestanden hätten, fehlten Feststellungen dazu, ob diese nach § 1922 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) auf den Kläger übergehen konnten.

6 Schließlich habe das FG die Werte nicht korrekt ermittelt. Maßgebend seien nicht die Vermögenswerte im Eigentum der beiden Tochtergesellschaften, sondern die Werte der nach § 12 Abs. 2 ErbStG i.V.m. § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG gesondert festzustellenden Beteiligungen an diesen Gesellschaften. Im Falle des rechnerischen Durchgriffs hätte das FG vermögensmindernde Positionen wie Verbindlichkeiten oder Abwicklungskosten aufklären müssen. Im Übrigen seien auch die Bescheide unbestimmt und unzureichend begründet.

7 Der Kläger beantragt sinngemäß,
die Vorentscheidung, die Änderungsbescheide vom 08.07.2015 und vom 13.08.2015 sowie die Einspruchsentscheidung vom 28.02.2017 aufzuheben.

8 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

9 Das FG sei zutreffend angesichts der individuellen Ausgestaltung des Trusts zu dem Ergebnis gekommen, dass die Erblasserin einen Herausgabeanspruch gehabt und sich zu Lebzeiten nicht endgültig von ihrem Vermögen getrennt habe, so dass der Trust transparent sei. Dem Bescheid sei ausreichend klar zu entnehmen, dass er das Trustvermögen erfasse. Wenn der Kläger die Wertermittlung beanstande, müsse er gemäß § 90 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) im Auslandssachverhalt selbst abweichende Werte ermitteln und vorlegen. Eine gesonderte Feststellung finde nach § 151 Abs. 4 BewG nicht statt und liefe auch praktisch ins Leere.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision ist begründet. Das angefochtene Urteil wird aufgehoben. Die Sache wird zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen; sie ist nicht spruchreif (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der Senat vermag nicht zu beurteilen, ob zu dem nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG i.V.m. § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG steuerpflichtigen Erwerb des Klägers auch das seinem Erbteil entsprechende hälftige

Vermögen des Trusts gehört. Es bedarf dazu ergänzender Feststellungen zu den dafür maßgebenden Rechtsordnungen.

11 1. Die angefochtenen Bescheide sind nicht bereits deswegen aufzuheben, weil es ihnen an einer Begründung mangelte. Nach § 121 Abs. 1 AO ist u.a. ein schriftlicher Verwaltungsakt mit einer Begründung zu versehen, soweit dies zu seinem Verständnis erforderlich ist. Soweit die Steuerbescheide von sonstigen Forderungen sprechen, liegt kein Begründungsmangel vor. Alle Änderungsbescheide nach Bekanntwerden des Trusts enthielten als Erläuterung für die jeweiligen Wertansätze und Anteile die Bemerkung "[...] Trust". Damit war deutlich, dass das unter dem Mantel des Trusts befindliche Vermögen gemeint war. Unerheblich ist die rechtstechnische Ungenauigkeit des Begriffs "Forderungen". Hinsichtlich der Wertermittlung stellt die in der Einspruchsentscheidung enthaltene Bezugnahme auf die Schreiben des Klägers klar, dass die angesetzten Werte seinen eigenen Angaben entsprachen. Die Richtigkeit der Wertermittlung ist keine Frage der Begründung.

12 2. Der Erbfall unterliegt im Streitfall dem deutschen Erbstatut und führt daher zur Gesamtrechtsnachfolge nach § 1922 BGB. Diese bezieht sich auf das vererbbare Vermögen der Erblasserin. Ob ein Recht im Todeszeitpunkt noch vorhanden ist und einen Nachlassgegenstand darstellt, ist eine vom Erbstatut zu unterscheidende und kollisionsrechtlich gesondert anzuknüpfende Vorfrage (vgl. Beschluss des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 03.12.2014 - IV ZB 9/14, Neue Juristische Wochenschrift 2015, 623, Rz 28; Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 05.12.2018 - II R 9/15, BFHE 263, 283, BStBl II 2020, 655, Rz 23).

13 a) Hat der Erblasser Vermögen in eine wirksam gegründete, rechtlich selbständige und intransparente Vermögensmasse ausländischen Rechts i.S. der §§ 3 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2, 7 Abs. 1 Nr. 8 Satz 2, 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 ErbStG ausgegliedert, ist es ihm nicht mehr zuzurechnen und gehört folglich nicht in die Erbmasse. Kann jedoch der Erblasser aufgrund vorbehaltener Befugnisse über das Vermögen weiterhin frei verfügen, ist die Vermögensmasse rechtlich als transparent zu betrachten und das Vermögen dem Erblasser weiter zuzurechnen. Es fällt beim Tod des Erblassers in den Nachlass und ist der Gesamtrechtsnachfolge zugänglich.

14 b) Das Vermögen einer intransparenten, wirksam gegründeten und rechtlich selbständigen Stiftung i.S. von §§ 3 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1, 7 Abs. 1 Nr. 8 Satz 1, 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 ErbStG ist dem Stifter nicht mehr zuzurechnen und unterliegt schon deshalb nach inländischem Erbrecht --unabhängig von dem ausländischen Personalstatut der Stiftung-- nicht mehr der gesetzlichen Erbfolge oder einer Verfügung von Todes wegen. Ist einer Stiftung vor dem Erbfall tatsächlich und rechtlich wirksam Vermögen zugeflossen, ist es nur noch der Stiftung zuzuordnen. Der Tod des Stifters ist insoweit erbschaftsteuerrechtlich nicht von Bedeutung (vgl. BFH-Urteil in 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, so dass 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, die Möglichkeit, ganz oder teilweise die Rückübertragung des Vermögens zu verlangen, und die Weisungsunterworfenheit der Stiftung und ihrer Organe gegenüber dem Stifter. Der Stifter kann aufgrund seiner Befugnisse über das Vermögen der Stiftung wie über ein eigenes Bankguthaben verfügen. Dies gilt mangels Änderungen der Vereinbarungen 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, BStBl II 2020, 655, Rz 22).

15 c) Diese Rechtsgrundsätze gelten auch für Vermögensmassen ausländischen Rechts einschließlich anglo-amerikanischer Trusts. Hat sich der Errichter der Vermögensmasse derart umfassende Herrschaftsbefugnisse über das Vermögen vorbehalten, dass die Vermögensmasse ihm gegenüber über das Vermögen nicht tatsächlich und frei verfügen kann, bleibt dieses Vermögen solches des Errichters und steht einem eigenen Bankguthaben gleich.

16 aa) 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 StEntlG 1999/2000/2002 in das bisherige ErbStG eingefügt. 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, BFHE 265, 421, BStBl II 2020, 61, Rz 40, m.w.N.). Es handelte sich um eine Reaktion des Gesetzgebers 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).

17 bb) Es entspricht der durch die neu eingefügten Vorschriften erzielten weitgehenden Gleichstellung der Stiftungen und der Vermögensmassen, die Intransparenz an dieselben Voraussetzungen zu knüpfen. Soweit der BFH die für den Vermögensübergang auf einen Trust erforderliche Vermögensbindung an die Vermögensverwaltung im Interesse der später Begünstigten gekoppelt hatte (vgl. BFH-Urteil in BFHE 238, 540, BStBl II 2013, 84, Rz 13), handelte es sich lediglich um eine auf den Begünstigten statt auf den Errichter bezogene Wortwahl ohne abweichende Bedeutung.

18 d) Die Frage, ob wirksam Herrschaftsbefugnisse vorbehalten wurden, ist auf Grundlage derjenigen Rechtsordnung zu beurteilen, die die Rechtsverhältnisse der Vermögensmasse bestimmt. Dasselbe gilt für die Frage, ob mit dem Tod des Errichters diese Befugnisse fortbestehen oder ob sie erlöschen und so der Errichter bzw. dessen Erbe die Rechtszuständigkeit am Vermögen zugunsten der dadurch intransparent werdenden Vermögensmasse selbst verliert (vgl. dazu im Einzelnen BFH-Urteil in BFHE 263, 283, BStBl II 2020, 655, Rz 24 f.). Die maßgebende Rechtsordnung ist nach den Regeln des Internationalen Privatrechts zu bestimmen. In Betracht kommen grundsätzlich das Recht des Orts des tatsächlichen Verwaltungssitzes oder das Recht des Staates, nach dem die Gründung vollzogen wurde (vgl. zum Personalstatut im Ausland gegründeter juristischer Personen BFH-Beschluss vom 08.01.2019 - II B 62/18, BFH/NV 2019, 293, Rz 25 bis 27). Stellt sich danach heraus, dass eine transparente Vermögensmasse auch über den Tod des Errichters hinaus transparent bleibt, können die einzelnen Vermögensgegenstände nach §§ 1922, 1942 BGB auf den Erben übergehen, sofern sie nicht nach dem jeweiligen für die Rechte an einer Sache maßgebenden Recht ihrerseits unvererblich sind.

19 3. Das FG hat maßgebendes ausländisches Recht und den zugrundeliegenden Sachverhalt unter Beachtung der erweiterten Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen von Amts wegen zu ermitteln.

20 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, 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).

21 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). 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).

22 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; BGH-Beschluss vom 30.03.2021 - XI ZB 3/18, 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, 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, Rz 19, jeweils m.w.N.).

23 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, 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.).

24 b) Unterliegt die Errichtung einer Vermögensmasse nach Maßgabe des Internationalen Privatrechts ausländischem Recht, so ist folgerichtig auch die Auslegung des betreffenden Vertrags nach dem maßgeblichen ausländischen Recht (Vertragsstatut) unter Beachtung der einschlägigen --ausländischen-- Auslegungsmethoden vorzunehmen. §§ 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.; BGH-Urteil vom 07.06.2016 - KZR 6/15 "Pechstein/International Skating Union", BGHZ 210, 292, Rz 70, m.w.N.).

25 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.).

26 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 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 (BFH-Urteil in BFHE 241, 562, BStBl II 2014, 706, Rz 30 f.).

27 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 das Vermögen des Trusts zum Nachlass der Erblasserin und damit zur Hälfte zum steuerpflichtigen Erwerb des Klägers gehörte und sich die Entscheidung deshalb im Ergebnis als richtig erweist. Soweit das Recht von Guernsey die Rechtsverhältnisse des Trusts bestimmt, hat das FG weder festgestellt, unter welchen Voraussetzungen nach dieser Rechtsordnung dem Errichter, hier der Erblasserin, wirksam Herrschaftsbefugnisse vorbehalten werden, noch, ob unter diesem Recht etwaige fortbestehende Herrschaftsbefugnisse mit dem Tod des Errichters fortbestehen oder erlöschen. Das FG hat sich darauf beschränkt, die Gründungsurkunde des Trusts auszulegen, ohne irgendeinen Bezug zu der den Trust bestimmenden Rechtsordnung herzustellen. Es hat auch keine Feststellungen dazu getroffen, ob die Herrschaftsbefugnisse und damit die Transparenz des Trusts den Tod der Erblasserin überdauert haben und infolgedessen das im Trust vorhandene Vermögen vererbt werden konnte. Diese Feststellungen wird das FG im zweiten Rechtsgang nachzuholen haben und auf dieser Grundlage erneut über die Zugehörigkeit des Trust-Vermögens zum Nachlass entscheiden.

28 Nachdem bereits die Rüge des materiellen Rechts Erfolg hat, kommt es auf das Vorliegen etwaiger Verfahrensfehler nicht mehr an.

29 5. Sollte sich im zweiten Rechtsgang herausstellen, dass die Erbschaft des Klägers auch das hälftige Vermögen des Trusts umfasste, ist dieses nach Maßgabe von § 12 ErbStG so zu bewerten wie alle anderen Nachlassgegenstände. Das gilt auch für Anteile an Kapitalgesellschaften. Eine gesonderte Feststellung deren Werts i.S. des § 179 AO findet für den im Streitfall maßgebenden Stichtag im Jahre 2005 schon deshalb nicht statt, weil § 12 Abs. 2 ErbStG dies noch nicht vorsah. Die aktuelle Fassung findet nach § 37 Abs. 1 ErbStG i.d.F. des Erbschaftsteuerreformgesetzes vom

24.12.2008 (BGBl I 2008, 3018) erst auf Erwerbe Anwendung, für die die Steuer nach dem 31.12.2008 entsteht, und nimmt zudem ausländisches Vermögen nach § 151 Abs. 4 BewG von der gesonderten Feststellung weiterhin aus. Ergänzend weist der Senat darauf hin, dass auch im Hinblick auf die Wertermittlung von Auslandsvermögen den Kläger nach § 76 Abs. 1 Satz 4 FGO i.V.m. § 90 Abs. 2 AO die erhöhte Aufklärungs- und Beweismittelbeschaffungspflicht trifft.

30 6. Die Übertragung der Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 2 FGO. Der Senat entscheidet nach § 121 Satz 1 FGO i.V.m. § 90a FGO durch Gerichtsbescheid.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de