

ERBSTG

Neue Rechtsprechung des BFH zum internationalen Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht

von VRiFG a.D. Prof. Dr. Kay-Michael Wilke, Karlsruhe

Das internationale Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht weist zwei Besonderheiten auf: Wie kein anderes Steuergesetz ist das ErbStG eng mit dem Zivilrecht verknüpft, was schon die diversen Verweisungen auf das BGB belegen. Weiter ist zu berücksichtigen, dass das Zivil-, Erbschaft- und Gesellschaftsrecht der anderen Staaten deutlich mehr Abweichungen gegenüber dem deutschen Recht aufweisen als etwa im Bereich des Ertragsteuerrechts. Gleichzeitig verfügt Deutschland über lediglich sechs DBA auf dem Gebiet der Erbschaft- und Schenkungsteuer. Daher kommt der Rechtsprechung des BFH und des BGH eine besonderer Bedeutung zu. Im Frühjahr 2022 hat der BFH mehrere Urteile zu diesem Bereich veröffentlicht, die für eine internationale Vermögens- und Nachlassplanung von Bedeutung sind.

1. Entstehungszeitpunkt der Erbschaft- und Schenkungsteuer (Erbfall nach italienischem Recht)

Im Verfahren des BFH vom 17.11.21 (II R 39/19, BB 22, 852) war streitig, wann die Erbschaftsteuer entstanden war.

■ Sachverhalt

Die Tochter war Erbin ihres in Italien lebenden Vaters, welcher italienischer Staatsangehöriger war, und hat ihren Wohnsitz nach dem Tod des Erblassers von Deutschland nach Italien verlegt. Sie hat darauf verwiesen, dass der Erbfall italienischem Recht unterliegen würde. Nach Art. 459 des italienischen Codice Civile (Zivilgesetzbuch – CC –, entspricht dem deutschen BGB) gilt aber Folgendes: Die Erbschaft wird durch Annahme erworben, die, wenn sie ausgeübt wird, ihre Wirkungen von dem Zeitpunkt an entfaltet, in dem der Erbfall eintritt. Die Annahme wird als ein einseitiger und nicht wiederkehrender Vorgang qualifiziert, durch den die Person, die zum Erben berufen ist, ihr Recht auf den Erwerb des Nachlasses ausübt.

Dem deutschen FA hatte die Tochter noch vor der Verlegung des Wohnsitzes nach Italien den Erbfall angezeigt. Das FA setzte ihr gegenüber Erbschaftsteuer fest, wogegen die Tochter Einspruch einlegte mit der Begründung, dass sie im Zeitpunkt der Sitzverlegung noch gar nicht Erbin gewesen sei. Die nach Art. 459 S. 1 CC erforderliche Annahme der Erbschaft habe sie erst nach ihrer Wohnsitzverlegung nach Italien erklärt; diese Erklärung der Annahme sei als eine aufschiebende Bedingung zu werten, welche die Entstehung der Erbschaftsteuer bis zum Eintritt der Bedingung nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a) 1. Alt. ErbStG aufschiebe. Ihre Klage (FG Hessen 22.9.19, 10 K 1539/17, EFG 19, 1848) und die anschließende Revision waren erfolglos.

§ 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG bestimmt, dass der Erwerb von Todes wegen der Erbschaftsteuer unterliegt. Erwerb von Todes wegen ist gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG der Erbanfall (§ 1922 BGB): Mit dem Tode einer Person (Erbfall) geht deren Vermögen (Erbschaft) als Ganzes auf eine (oder mehrere) andere

Tochter in D verlegt nach Tod des Vaters ihren Wohnsitz nach Italien

Annahme der Erbschaft als aufschiebende Bedingung?

Vermögen geht mit dem Tod des Erblassers als Ganzes über

Personen (Erben) über. Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH – zuletzt BFH 4.7.12, II R 38/10, BStBl II 12, 782 – gilt dies auch, trotz des ausdrücklichen Bezugs des ErbStG auf das BGB, für einen Erwerb nach ausländischem (Zivil-)Recht, wenn nach dem maßgebenden ausländischen Recht der Tod einer Person unmittelbar kraft Gesetzes zu einer Gesamtrechtsnachfolge in ihr Vermögen führt. Ist dies der Fall, entspricht dies sowohl hinsichtlich der Rechtsfolgen als auch des wirtschaftlichen Ergebnisses einem Erwerb durch Erbfolge gemäß §§ 1922 BGB. Unerheblich ist, wie das ausländische Recht den Erwerb zivilrechtlich qualifiziert. Nicht erforderlich ist, dass sich die Gesamtrechtsnachfolge auf das gesamte Vermögen des Erblassers erstreckt.

MERKE | Das Besondere an §§ 1922 ff. BGB ist, dass dieser Erwerb kraft Gesetzes erfolgt, ohne dass es einer Handlung der begünstigten Person bedarf, seiner Zustimmung oder seines Wissen. Das deutsche Zivilrecht möchte jegliche Rechtsunsicherheit im Hinblick auf die Zurechnung der Erbschaft vermeiden, insbesondere auch einen Schwebezustand. Somit erwirbt z. B. auch derjenige das Vermögen des Erblassers, der z. B. auf eine Bootstour durch den Amazonas unterwegs ist und von jeglicher Zivilisation und ggf. deren Kommunikation abgeschnitten ist. Die Person, die das Vermögen des Erblassers kraft Gesetzes erworben hat, hat demnach nur die Möglichkeit, die Erbschaft auszuschlagen (§ 1942 BGB), welche auf den Zeitpunkt des Todes des Erblassers zurückwirkt (§ 1953 Abs. 1 BGB).

Erwerb erfolgt kraft Gesetzes – auch ohne Handlung oder Wissen des Erben

Erbschaftsteuerpflichtig ist nach § 2 Abs. 1 ErbStG der Erwerber, welcher zur Zeit der Entstehung der Steuer (§ 9 ErbStG) ein Inländer ist, für den gesamten Vermögensanfall (unbeschränkte Steuerpflicht). Als Inländer gelten natürliche Personen – ungeachtet ihrer Staatsangehörigkeit –, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG entsteht die (deutsche) Erbschaftsteuer grundsätzlich mit dem Todes der Erblassers.

Beide Instanzen waren der Auffassung, dass die italienische und die deutsche zivilrechtliche Rechtslage von ihrem Regelungsgehalt – Vermögensnachfolge – her unter Berücksichtigung der o. a. Rechtsprechung des BFH vergleichbar seien. Zwar finde nach italienischem Recht nicht ein Erwerb kraft Gesetzes statt, sondern es bedarf einer Erklärung des (potenziellen) Erben; wenn diese aber erfolgt sei, wirke sie auf den Zeitpunkt des Erbfalls/Todes des Erblassers zurück.

Erklärung wirkt auf den Zeitpunkt des Todes des Erblassers zurück

Die Erklärung nach Art. 459 S. 1 CC sei auch nicht als aufschiebende Bedingung zu werten, sondern als Ereignis mit Wirkung für die Vergangenheit (vergleichbar § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO). Denn der Eintritt der aufschiebenden Bedingung wirke nur in die Zukunft, während die Erklärung nach Art. 459 S. 1 CC in die Vergangenheit zurückwirke. Demnach sei deutsche Erbschaftsteuer im Zeitpunkt des Todes des Erblassers, als die Erbin noch unstreitig Inländerin gewesen sei, gemäß § 9 ErbStG entstanden. Die Frage der Anrechenbarkeit einer italienischen Erbschaftsteuer nach § 21 ErbStG war, da die ausländische Erbschaftsteuer im Zeitpunkt des Ergehens der Entscheidung des FG noch nicht festgesetzt war, nicht Gegenstand des Verfahrens.

Deutsche ErbSt ist im Zeitpunkt des Todes des Erblassers entstanden

2. Ausländische Vermögensmasse/Stiftung/ US-amerikanischer Trust

In das ErbStG wurde durch Art. 10 Nr. 1, 2 des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 31.3.99 (BGBl I 99, 402) in § 3 Abs. 2 Nr. 1, § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG der Begriff der „Vermögensmasse ausländischen Rechts“ in das Gesetz eingefügt. Nach der amtlichen Begründung (BT-Drs. 14/443) soll damit der Umgehung der Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht durch Gestaltungen mittels eines ausländischen Trusts entgegengewirkt werden, wobei der Gesetzgeber es der Rechtsprechung überlassen hat, den Begriff zu erläutern.

Ausgangspunkt der Beurteilung einer ausländischen Stiftung bzw. ausländischer Vermögensmasse oder eines US-amerikanischen Trusts ist die rechtsfähige Stiftung, so wie sie in §§ 80 ff. BGB statuiert wird (Vergleichsmaßstab):

- Das Vermögen einer wirksam gegründeten, rechtlich selbstständigen und damit rechtlich **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; jeglicher Durchgriff durch das Rechtsinstitut Stiftung auf den dahinterstehenden Stifter ist somit ausgeschlossen.
- Sind jedoch nach den getroffenen Vereinbarungen und Regelungen bei Gründung der Stiftung dem Stifter umfassende Herrschaftsbefugnisse über das Vermögen einer Stiftung vorbehalten, sodass die Stiftung gehindert ist, über das ihr übertragene Vermögen dem Stifter gegenüber tatsächlich und frei zu verfügen (unselbstständige und damit **transparente Stiftung**), 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 gleichsam wie über ein eigenes Bankguthaben verfügen (BFH 28.6.07, II R 21/05, BStBl II 07, 669; vgl. ferner BT-Drs. 16/10189, 79).

Im Fall der transparenten (unselbstständigen) Stiftung gehört das Vermögen der Stiftung zum Nachlass des Stifters und unterliegt bei den Erben der Erbschaftsteuer (BFH 5.12.18, II R 9/15, BStBl II 20, 655), auch wenn die Stiftung ihren Sitz im Ausland hat oder es sich um einen US-amerikanischen Trust handelt (jetzt ausdrücklich bestätigt durch BFH 25.6.21, II R 13/19, DStR 22, 709).

Beachten Sie | Nicht zu verwechseln ist diese Situation mit der, dass sich der Stifter einer intransparenten Stiftung zum Vertreter der Stiftung/Stiftungsvorstand bestellen lässt; denn auch in diesem Fall ist die rechtliche Trennung der Vermögensmasse der Stiftung von der des Stifters gewährleistet.

Begriff der „Vermögensmasse ausländischen Rechts“ in das ErbStG eingefügt

Kein Durchgriff durch intransparente Stiftung auf den Stifter

Bei transparenter Stiftung wird das Vermögen dem Stifter zugerechnet

Prinzip des Welterbes

Diese Rechtsprechung hat der BFH nun im Urteil vom 25.6.21 (II R 31/19, DStR 22, 714) bestätigt. Er hat im Streitfall festgestellt, dass der Errichter des Trusts bestimmt hatte, dass der Trustverwalter das Vermögen des US-amerikanischen Trusts im Interesse der später Begünstigten verwalten und auf diese im Rahmen einer sich über einen längeren Zeitraum erstreckenden Vermögensnachfolge übertragen sollte; damit ist die Vermögensübertragung auf den Trust definitiv gewesen, und das Erfordernis der Vermögensbindung erfüllt.

In seinem Urteil vom 3.7.19 (II R 6/16, BStBl II 20, 61) hat der BFH bei der Beurteilung der Zuwendung einer Schweizer Stiftung an eine in Deutschland wohnhafte Person folgende Aussagen getroffen:

- Grundsätzlich kann auch eine ausländische Stiftung Schenkerin i. S. d. Vorschrift § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG sein.
- Bei ausländischen Stiftungen gelten für die Anwendung und Auslegung des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG dieselben Grundsätze [wie für inländische Stiftungen], denn für die Frage der Freigebigkeit spielt der Sitz des Zuwendenden keine Rolle.

Somit kann man davon ausgehen, dass ausländische Rechtssubjekte, sofern sie rechtlich selbstständig sind und von ihrer Struktur her einer Stiftung i. S. d. §§ 80 ff. BGB entsprechen, im Rahmen des ErbStG wie eine deutsche Stiftung behandelt werden.

In den jetzigen Urteilen des BFH vom 25.6.21, II R 13/19, 31/19 sowie II R 32/19, hat das Gericht zur Qualifizierung eines US-amerikanischen Trusts ausgeführt:

- Die für ausländische Stiftungen entwickelten Grundsätze gelten gleichermaßen auch für andere Vermögensmassen ausländischen Rechts, einschließlich angloamerikanischen Trusts.
- Ausländische Stiftungen sind lediglich ein Unterfall der in § 7 Abs. 1 Nr. 9 S. 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.

Damit ist durch die neuen Urteile des BFH im Zusammenhang mit ausländischen Vermögensmassen und deren Zuwendung hinreichend Klarheit geschaffen worden.

3. Zwischenberechtigte

Der Begriff „Zwischenberechtigte“ gelangte ebenfalls mit Art. 10 des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 in § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG in das ErbStG. Wichtig ist dieser Begriff im Zusammenhang mit Zuwendungen jeglicher Art

Vermögens-
übertragung auf
den Trust definitiv

Ausländische
Stiftung ...

... wird im Rahmen
des ErbStG wie eine
deutsche Stiftung
behandelt

Keine Differenzie-
rungen zwischen
ausländischen
Vermögensmassen

einer ausländischen Vermögensmasse und deren rechtlicher Einordnung. Eine gesetzliche Definition des Begriffs existiert nicht; die Rechtsprechung des BFH in der Vergangenheit hatte sich mehrfach im Detail geändert.

Nach der nun vorliegenden neuen Rechtsprechung des BFH ist unter dem Begriff des „Zwischenberechtigten einer ausländischen Vermögensmasse i. S. d. § 7 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 2. HS ErbStG“ eine Person zu verstehen, welche – unabhängig von einem konkreten Ausschüttungsbeschluss der ausländischen Vermögensmasse – über Rechte an dem Vermögen und/oder den Erträgen der Vermögensmasse ausländischen Rechts verfügt (BFH 25.6.21, II R 31/19, DStR 22, 714 bzw. II R 32/19, nv). Ein Zuwendungsempfänger, der keinen Anspruch auf Zuwendungen besitzt, gehöre nicht dazu.

Der Empfänger der Leistung hat nach den genannten BFH-Urteilen die Pflicht nachzuweisen, dass ihm kein Anspruch auf die Zuwendung zusteht bzw. zugestanden hat und die jeweils zuständigen Organe der Vermögensmasse (etwa Treuhänder, Stiftungsrat, Vorstand) in der Entscheidung über die Person des Empfängers und die Höhe der Ausschüttung rechtlich und tatsächlich frei gewesen seien. Kann er dies nicht und besteht somit die widerlegbare Vermutung, dass der Zuwendungsempfänger Zwischenberechtigter ist, unterliegen die Zuwendungen sowohl aus der Vermögenssubstanz als auch aus den Erträgen der Schenkungsteuer.

4. Ermittlung des ausländischen Rechts sowie dessen Auslegung, prozessuale Folgen

In den hier relevanten vier Urteilen des BFH vom 25.6.21 (II R 40/18, DStR 22, 299; II R 13/19, DStR 22, 709; II R 31/19, DStR 22, 714 und II R 32/19) sowie dem vorgenannten Urteil vom 17.11.21 (II R 39/19, BB 22, 852) befasst sich der Senat auch jeweils mit der Aufgabe, wie ausländisches Recht, vor allem ausländisches Zivil- und Gesellschaftsrecht, zu ermitteln ist. Dabei entsprechen sich die Ausführungen teils wörtlich.

- Das FG als Gericht I. Instanz sowie als einzige Tatsacheninstanz hat das maßgebende ausländische Recht nach § 155 S. 1 FGO i. V. m. § 293 ZPO von Amts wegen zu ermitteln. Die Feststellungen über Bestehen und Inhalt des ausländischen Rechts sind nach § 155 S. 1 FGO i. V. m. § 560 ZPO grundsätzlich bindend und revisionsrechtlich wie Tatsachen zu behandeln. Bei der Ermittlung sind die erweiterten Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen nach § 76 Abs. 1 S. 4 FGO i. V. m. § 90 Abs. 2 AO zu beachten.
- Das FG hat nicht nur die konkreten ausländischen Rechtsnormen, sondern auch deren Anwendung in der Rechtspraxis zu ermitteln. Das Recht ist als Ganzes, d. h. in seinem systematischen Kontext, mithilfe der im ausländischen Rechtssystem gebräuchlichen Methoden und unter Einbeziehung der ausländischen Rechtsprechung und Rechtslehre zu erfassen (BFH 7.12.17, IV R 23/14, BStBl II 18, 444, Rz. 37). Ggf. kann das Gericht amtliche Auskünfte bei Behörden des betreffenden Landes oder bei deutschen Botschaften, Konsulaten und Ministerien einholen oder ein Sachverständigen-gutachten, z. B. eines wissenschaftlichen Instituts, in Auftrag geben.

Zuwendungsempfänger ohne Anspruch auf Zuwendung ist kein Zwischenberechtigter

Pflicht zum Nachweis, dass kein Anspruch besteht

Ermittlung des ausländischen Rechts

Steuerpflichtiger mit erweiterten Mitwirkungspflichten

- Wie das FG das ausländische Recht ermittelt, steht in seinem pflichtgemäßen Ermessen. Geleitet wird die Ermessensausübung des FG durch die jeweiligen Umstände des Einzelfalls.
- Unterliegt die Errichtung einer Vermögensmasse nach Maßgabe des Internationalen Privatrechts (IPR – Art. 3 ff. EGBGB) ausländischem Recht, so ist folgerichtig auch die Auslegung des betreffenden Vertrags nach dem maßgeblichen ausländischen Recht (Vertragsstatut) unter Beachtung der einschlägigen – ausländischen – Auslegungsmethoden vorzunehmen. 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. Hat das Tatsachengericht einen Vertrag, der ausländischem Recht unterliegt, nach deutschem Recht ausgelegt, liegt darin ein Verstoß gegen materielles Bundesrecht, der vom Revisionsgericht ohne Rüge zu berücksichtigen ist (§ 118 Abs. 1 S. 1 FGO).

Ermittlungsart nach pflichtgemäßem Ermessen

Vertragsstatut nach ausländischem Recht und Auslegungsmethoden

5. Doppelbesteuerung Schenkungsteuer/Einkommensteuer

Zu der schon lange in der Literatur diskutierten Frage, ob die Doppelbelastung einer Zuwendung mit Schenkungsteuer und Einkommensteuer verfassungswidrig sei, hat sich der BFH in keiner der hier relevanten Entscheidungen definitiv geäußert. Das Gericht zeigt sich aber nicht davon überzeugt, dass das Zusammentreffen von Schenkungsteuer und Einkommensteuer in der vorliegenden Konstellation (Ausschüttung eines US-amerikanischen Trusts) gegen Verfassungsrecht verstieße (BFH 25.6.21, II R 31/19, DStR 22, 714, Rdnr. 30 ff.; II R 32/19, Rdnr. 30 ff.). Das Grundgesetz selbst kenne eine Vielzahl von Steuern. Es gebe keinen Verfassungsgrundsatz des Inhalts, dass alle Steuern aufeinander abgestimmt und dass Lücken sowie eine mehrfache Besteuerung desselben Sachverhalts vermieden werden müssten. Kommt es zu Doppelbelastungen bei folgerichtiger Ausgestaltung jeder Einzelsteuer, ist das unvermeidlich und nicht verfassungswidrig.

Mehrfachbesteuerung des selben Sachverhalts nicht verfassungswidrig

Der Gesetzgeber hat insoweit konsequent die Doppelbelastung durch Schenkungsteuer und Einkommensteuer einschließlich der damit verbundenen Härten grundsätzlich in Kauf genommen (BFH 17.2.10, II R 23/09, BStBl II 10, 641, Rz 17), indem er die Steuerermäßigung nach § 35b S. 1 EStG ausdrücklich auf die Vorbelastung mit Erbschaftsteuer – und nicht mit Schenkungsteuer – begrenzt hat. Es sei daher nicht geboten, bei einer Ausschüttung aus einem Trust – unabhängig davon, ob sie der Dividendenausschüttung einer Kapitalgesellschaft vergleichbar ist – die Schenkungsteuer gegenüber einer etwaig zusätzlich anfallenden „spezielleren“ Einkommensteuer zurücktreten zu lassen.

Doppelbelastung mit SchenkSt wird grundsätzlich in Kauf genommen