Urteil vom 20. März 2019, II R 61/15

Keine widerstreitenden Steuerfestsetzungen bei mehrfacher Berücksichtigungsmöglichkeit

ECLI:DE:BFH:2019:U.200319.IIR61.15.0

BFH II. Senat

AO § 174 Abs 1, DBA CHE-ERB Art 8 Abs 1, DBA CHE-ERB Art 8 Abs 2, DBA CHE-ERB Art 10 Abs 1, ErbStG § 2 Abs 1 Nr 1, ErbStG § 15 Abs 1 Nr 2, ErbStG § 19 Abs 1, ErbStG § 19 Abs 2, FGO § 122 Abs 2 S 4, FGO § 57 Nr 4

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 19. Oktober 2015, Az: 11 K 3775/12

Leitsätze

Ein Widerstreit zwischen einem inländischen und einem ausländischen Steuerbescheid liegt nicht vor, wenn derselbe Sachverhalt im Ausland bei der Bemessungsgrundlage für die Steuer und im Inland im Rahmen des Progressionsvorbehalts hätte berücksichtigt werden können.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 20. Oktober 2015 11 K 3775/12 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist die Rechtsnachfolgerin ihres im April 2017 verstorbenen Ehemannes (M). M, der in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) wohnhaft war, war Miterbe seiner am 1. April 2009 verstorbenen Schwester, der Erblasserin (E). E war Schweizer Staatsangehörige und in der Schweiz wohnhaft. Zum Nachlass gehörten u.a. zwei in der Schweiz gelegene Grundstücke.

2 Mit Verfügung vom 20. September 2009 setzte die zuständige schweizerische Finanzbehörde gegenüber M --ausgehend von einem Vermögensanfall in Höhe von 119.400 CHF-- Erbschaftsteuer in Höhe von 6.444 CHF fest. Bei der Ermittlung des Vermögensanfalls wurden die Grundstücke mit ihrem amtlichen Wert von 830.300 CHF anteilig berücksichtigt.

3 Am 14. März 2011 reichte M eine Erbschaftsteuererklärung ein. Mit Bescheid vom 31. März 2011 setzte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) gegenüber M Erbschaftsteuer in Höhe von 60.414 € fest. Dabei ging er von einem Wert des Erwerbs in Höhe von 235.651 € aus, wobei das in der Schweiz gelegene Grundvermögen mit einem Wert von 211.836 € in die Bemessungsgrundlage einbezogen wurde. Die in der Schweiz festgesetzte und gezahlte Erbschaftsteuer in Höhe von 4.266 € rechnete er nach § 21 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der im Jahr 2009 geltenden Fassung (ErbStG) an. Gegen den Bescheid wurde kein Einspruch eingelegt.

4 Mit Schreiben vom 22. September 2011 beantragte M eine Herabsetzung der festgesetzten Steuer auf 1.140 €. Er stützte seinen Antrag auf § 174 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) und machte geltend, nach Art. 10 Abs. 1 Buchst. a des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Nachlass- und Erbschaftsteuern vom 30. November 1978

(BStBl I 1980, 243) --DBA-Schweiz-- stelle Deutschland in der Schweiz gelegenes Grundvermögen von der Steuer frei, wenn der Erblasser im Zeitpunkt seines Todes schweizerischer Staatsangehöriger gewesen sei.

5 Das FA lehnte die begehrte Änderung des Steuerbescheids mit der Begründung ab, es fehle an einer verfahrensrechtlichen Änderungsvorschrift. Der Bescheid vom 31. März 2011 sei bestandskräftig geworden und die Voraussetzungen des § 174 Abs. 1 Satz 1 AO lägen nicht vor. Der Einspruch blieb ohne Erfolg.

6 Das Finanzgericht (FG) gab der hiergegen eingelegten Klage statt und setzte die Steuer antragsgemäß auf 1.140 € herab. Zur Begründung führte es im Wesentlichen aus, Steuerbescheid i.S. des § 174 Abs. 1 Satz 1 AO könne auch ein solcher einer schweizerischen Finanzbehörde sein. Bei der schweizerischen und der inländischen Erbschaftsteuerfestsetzung, die beide das in der Schweiz gelegene Grundvermögen in die steuerliche Bemessungsgrundlage einbezogen hätten, handele es sich um widerstreitende Festsetzungen. Das in der Schweiz gelegene Grundvermögen dürfe nach dem DBA-Schweiz nur dort besteuert werden. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 98 veröffentlicht.

7 Mit seiner Revision rügt das FA eine Verletzung von § 174 Abs. 1 Satz 1 AO.

8 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

9 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

10 Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Verfahren am 12. Januar 2018 beigetreten.

Entscheidungsgründe

II.

11 Die Revision ist begründet. Die Vorentscheidung wird aufgehoben und die Klage wird abgewiesen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Entgegen der Auffassung des FG kann der Erbschaftsteuerbescheid vom 31. März 2011 nicht nach § 174 Abs. 1 Satz 1 AO zugunsten der Klägerin geändert werden.

12 1. Ist ein bestimmter Sachverhalt in mehreren Steuerbescheiden zuungunsten eines oder mehrerer Steuerpflichtiger berücksichtigt worden, obwohl er nur einmal hätte berücksichtigt werden dürfen, so ist der fehlerhafte Steuerbescheid auf Antrag aufzuheben oder zu ändern (§ 174 Abs. 1 Satz 1 AO).

13 a) Der Begriff des "bestimmten Sachverhalts" i.S. des § 174 Abs. 1 Satz 1 AO knüpft an einen einheitlichen Lebensvorgang an, an den das Gesetz steuerliche Folgen knüpft. Eine widerstreitende Steuerfestsetzung liegt nur vor, wenn derselbe Lebensvorgang in verschiedenen Steuerbescheiden unterschiedlich berücksichtigt worden ist. Die Anwendung des § 174 Abs. 1 Satz 1 AO erfordert nach einhelliger Auffassung das Vorliegen von (positiv) widerstreitenden Steuerfestsetzungen zu Lasten eines oder mehrerer Steuerpflichtiger. Ein "Widerstreiten" in diesem Sinne setzt voraus, dass die in den (kollidierenden) Bescheiden getroffenen Regelungen (Steuerfestsetzungen oder Feststellungen) aufgrund der materiellen Rechtslage nicht miteinander vereinbar und daher widersprüchlich sind, weil nur eine der festgesetzten oder angeordneten Rechtsfolgen zutreffen kann. Die in der mehrfachen Erfassung eines bestimmten Sachverhalts liegenden Unrichtigkeiten müssen einander nach materiellem Recht zwingend (denknotwendig) ausschließen (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 9. Mai 2012 I R 73/10, BFHE 238, 1, BStBl II 2013, 566, Rz 31).

14 b) Die "Berücksichtigung" eines bestimmten Sachverhalts i.S. von § 174 Abs. 1 Satz 1 AO setzt voraus, dass er dem FA bei der Entscheidungsfindung bekannt war und als Entscheidungsgrundlage herangezogen und verwertet worden ist (BFH-Urteil in BFHE 238, 1, BStBl II 2013, 566, Rz 28).

15 2. Es kann dahingestellt bleiben, ob "Steuerbescheid" i.S. des § 174 Abs. 1 AO auch eine Maßnahme einer Steuerbehörde eines Drittstaates sein kann (bejahend Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 174 AO Rz 8; Klein/Rüsken, AO, 14. Aufl., § 174 Rz 15; Birkenfeld, Betriebs-Berater 1993, 1185; verneinend von Wedelstädt in Gosch, AO § 174 Rz 26; Koenig/Koenig, Abgabenordnung, 3. Aufl., § 174 Rz 12; Frotscher in Schwarz/Pahlke, AO/FGO, § 174 AO Rz 56).

16 Denn ein Widerstreit i.S. des § 174 Abs. 1 Satz 1 AO liegt im Streitfall nicht vor. Die schweizerische Finanzbehörde konnte zwar den Grundstückserwerb von Todes wegen besteuern und dafür den Wert der Grundstücke als

Bemessungsgrundlage heranziehen. Zugleich war der Erwerb der Grundstücke auf der Grundlage des DBA-Schweiz i.V.m. § 19 Abs. 2 ErbStG bei der Festsetzung der Steuer für den übrigen in Deutschland steuerbaren Nachlass im Rahmen des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen. Damit war die mehrfache Erfassung des Sachverhalts nicht ausgeschlossen.

17 a) Nach Art. 8 Abs. 1 DBA-Schweiz kann das nicht nach den Art. 5 bis 7 DBA-Schweiz zu behandelnde Vermögen nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Erblasser im Zeitpunkt des Todes seinen Wohnsitz hatte. Diese Vorschrift erfasst alle Vermögensgegenstände, die in den Art. 5 bis 7 DBA-Schweiz genannt werden, aber nicht unter diese speziellen Zuteilungsregeln fallen, weil sich der Nachlassgegenstand im Wohnsitzstaat des Erblassers und nicht im anderen Vertragsstaat befindet, wie dies z.B. Art. 5 Abs. 1 DBA-Schweiz für das unbewegliche Vermögen voraussetzt. Art. 8 Abs. 1 DBA-Schweiz ist deshalb auf Grundstücke anwendbar, die im Wohnsitzstaat des Erblassers liegen (vgl. Gersch in Flick/ Wassermeyer/Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Erbschaftsteuer, Erb. Art. 8 Rz 3). Dies entspricht dem in einem DBA allgemein anzutreffenden Grundsatz, dass der Belegenheitsstaat unbewegliches Vermögen besteuern darf (vgl. Gersch in Flick/Wassermeyer/Kempermann, a.a.O., Art. 5 Rz 5). Nach diesen Regeln hatte im Streitfall die Schweiz das Besteuerungsrecht für die dort gelegenen Grundstücke der E.

18 b) Das Besteuerungsrecht war nicht nach Art. 8 Abs. 2 Satz 1 DBA-Schweiz Deutschland zugeteilt.

19 aa) Nach dieser Vorschrift kann das Nachlassvermögen ungeachtet der Art. 5 bis 7 und Art. 8 Abs. 1 DBA-Schweiz nach deutschem Recht besteuert werden, wenn der Erwerber im Zeitpunkt des Todes des Erblassers in Deutschland über eine ständige Wohnstätte verfügte oder dort seinen gewöhnlichen Aufenthalt hatte (sog. Nachbesteuerungsrecht oder überdachende Besteuerung).

20 bb) Art. 8 Abs. 2 Satz 1 DBA-Schweiz wird durch die Sonderregelung des Art. 8 Abs. 2 Satz 3 DBA-Schweiz wieder eingeschränkt. Danach ist Art. 10 Abs. 1 DBA-Schweiz, der die Vermeidung der Doppelbesteuerung für den Fall regelt, dass der Erblasser im Zeitpunkt des Todes seinen Wohnsitz in Deutschland hatte, entsprechend anzuwenden. Die entsprechende Anwendung von Art. 10 Abs. 1 DBA-Schweiz bedeutet, dass nicht die Voraussetzungen des Einleitungssatzes des Art. 10 Abs. 1 DBA-Schweiz zum Wohnsitz des Erblassers in Deutschland, sondern die Regelungen in den Buchst. a und b des Art. 10 Abs. 1 DBA-Schweiz gelten (vgl. Baßler in Flick/Wassermeyer/ Kempermann, a.a.O., Art. 10 Rz 8).

21 Art. 10 Abs. 1 DBA-Schweiz bezieht sich aufgrund des Wortlauts seines Einleitungssatzes nur auf die Vermeidung der Doppelbesteuerung, die durch den Wohnsitz des "Erblassers" in Deutschland ausgelöst wird. Auch im Fall des Nachbesteuerungsrechts, das an den Wohnsitz des "Erwerbers" in Deutschland anknüpft, muss Deutschland jedoch die Doppelbesteuerung vermeiden. Nach Art. 10 Abs. 1 Buchst. a DBA-Schweiz nimmt Deutschland in der Schweiz gelegenes unbewegliches Vermögen i.S. des Art. 5 Abs. 2 DBA-Schweiz (u.a. Grundstücke) von der Besteuerung aus, wenn der "Erblasser" im Zeitpunkt seines Todes schweizerischer Staatsangehöriger war. Die Verweisung in Art. 8 Abs. 2 Satz 3 DBA-Schweiz auf Art. 10 Abs. 1 Buchst. a DBA-Schweiz schränkt insofern das Deutschland zustehende Nachbesteuerungsrecht ein (vgl. Gersch in Flick/Wassermeyer/ Kempermann, a.a.O., Art. 8 Rz 10 und 20).

22 cc) Bei der Festsetzung der Steuer für das Vermögen, für das Deutschland das Besteuerungsrecht behält, kann Deutschland nach DBA-Regelungen den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn das unbewegliche Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wäre (Art. 10 Abs. 1 Buchst. a Satz 2 DBA-Schweiz). Deutschland hat für solche Sachverhalte im nationalen Recht einen Progressionsvorbehalt vorgesehen. Ist im Fall des § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG (u.a. bei einem Erwerber mit Wohnsitz im Inland) ein Teil des Vermögens der inländischen Besteuerung auf Grund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung entzogen, ist die Steuer nach dem Steuersatz zu erheben, der für den ganzen Erwerb gelten würde (§ 19 Abs. 2 ErbStG). Damit ist der Wert von in der Schweiz gelegenen Grundstücken eines schweizerischen Erblassers für die Bestimmung des Steuersatzes, der auf den übrigen Erwerb eines inländischen Erwerbers Anwendung findet, heranzuziehen.

23 dd) Nach diesen Grundsätzen hatte Deutschland im Streitfall in Bezug auf den von Todes wegen erfolgten Erwerb der in der Schweiz gelegenen Grundstücke der E kein Besteuerungsrecht. E war im Zeitpunkt ihres Todes schweizerische Staatsangehörige. Das FA hätte daher bei der Festsetzung der Erbschaftsteuer den Wert der Grundstücke in der Schweiz von der Bemessungsgrundlage für die Steuer ausnehmen müssen. Es hatte aber bei der Festsetzung der Erbschaftsteuer für den übrigen Erwerb im Inland den Wert der Grundstücke für die Bestimmung des Steuersatzes, der auf den übrigen Erwerb Anwendung findet, heranzuziehen.

24 c) Aufgrund des inländischen Progressionsvorbehalts nach Art. 10 Abs. 1 Buchst. a Satz 2 DBA-Schweiz i.V.m. § 19

Abs. 2 ErbStG wäre eine doppelte Berücksichtigung des Werts der Grundstücke --in der Schweiz im Rahmen der Bemessungsgrundlage für die Steuer und in Deutschland im Rahmen des Progressionsvorbehalts-- möglich gewesen. Ein Widerstreit i.S. des § 174 Abs. 1 Satz 1 AO scheidet daher aufgrund der mehrfachen Berücksichtigungsmöglichkeit aus. Die DBA-Vorschriften, die einen parallelen Zugriff beider Vertragsstaaten auf das gleiche Steuersubstrat verhindern, sind Bestandteil der materiellen Rechtslage, aufgrund derer der "Widerstreit" zu beurteilen ist (BFH-Urteil in BFHE 238, 1, BStBl II 2013, 566, Rz 33). Der Progressionsvorbehalt gehört zur abkommensrechtlichen Verteilung der Besteuerungskompetenzen und darf deshalb bei der Prüfung des Widerstreits nicht außer Acht gelassen werden.

25 d) Für den Ausschluss der Änderung nach § 174 Abs. 1 AO ist unerheblich, dass sich im Streitfall auch bei Berücksichtigung der in der Schweiz gelegenen Grundstücke im Rahmen der Progression kein höherer Steuersatz ergeben hätte. Der auf den Erwerb des M als Bruder von E anzuwendende Steuersatz betrug nach § 15 Abs. 1 Steuerklasse II Nr. 2 ErbStG i.V.m. § 19 Abs. 1 ErbStG 30 %, und zwar unabhängig davon, ob die Bemessungsgrundlage für den Erwerb --wie im Bescheid vom 31. März 2011 zu Grunde gelegt-- 215.600 € oder --wie durch das FG berechnet-- 3.800 € waren. Die Möglichkeit der Berücksichtigung des Sachverhalts im Rahmen des Progressionsvorbehalts hängt nicht davon ab, ob die Berücksichtigung im konkreten Fall zu einer höheren Steuerfestsetzung führt.

26 e) Ebenso wenig ist entscheidungserheblich, dass das FA die Grundstücke zu Unrecht in die Bemessungsgrundlage für die deutsche Steuer eingestellt und die Doppelbesteuerung durch Anrechnung der in der Schweiz gezahlten Steuer nach § 21 ErbStG vermieden hat. § 174 Abs. 1 Satz 1 AO dient nicht der Festsetzung der materiell richtigen Steuer, sondern der Vermeidung eines denklogischen Widerstreits der mehrfachen Berücksichtigung eines steuerbaren Sachverhalts.

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

28 4. Die Entscheidung ergeht gemäß § 90 i.V.m. § 121 Satz 1 FGO mit Einverständnis der Beteiligten durch Urteil ohne mündliche Verhandlung. Die Klägerin und das FA haben wirksam auf die Durchführung einer (weiteren) mündlichen Verhandlung verzichtet. Ein entsprechender Verzicht des dem Revisionsverfahren beigetretenen BMF liegt zwar nicht vor; er ist aber auch nicht erforderlich. Denn das BMF erlangt durch den Beitritt zum Verfahren zwar die verfahrensrechtliche Stellung eines Beteiligten (§ 122 Abs. 2 Satz 4 FGO i.V.m. § 57 Nr. 4 FGO); über das Verfahren zu disponieren, vermag es jedoch nicht. Dies können nur Kläger und Beklagter als die ursprünglichen Verfahrensbeteiligten (vgl. BFH-Urteil vom 11. November 2010 VI R 16/09, BFHE 232, 34, BStBl II 2011, 966, Rz 16 f.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de