

# Beschluss vom 20. September 2022, II B 2/22

**Erbschaftsteuer: DBA USA-ERB 2000**

ECLI:DE:BFH:2022:B.200922.IIB2.22.0

BFH II. Senat

ErbStG § 2 Abs 1 Nr 1, DBA USA-ERB 2000 Art 4, DBA USA-ERB 2000 Art 11

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 17. November 2021, Az: 14 K 14038/20

## Leitsätze

NV: Auf den nicht haushaltsangehörigen Erwerber ist Art. 4 Abs. 3 DBA USA-ERB 2000 auch dann nicht anwendbar, wenn Deutschland sein Besteuerungsrecht nach Art. 11 Abs. 1 Buchst. b DBA USA-ERB 2000 auf den Wohnsitz des Erwerbers stützt.

## Tenor

Die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 17.11.2021 - 14 K 14038/20 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) ist Staatsangehörige der Vereinigten Staaten von Amerika (USA), ohne zugleich deutsche Staatsangehörige der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) zu sein. Sie hat seit dem 15.09.2011 einen Wohnsitz in Deutschland. Mit dem Tod ihrer am 14.02.2015 verstorbenen Tante, die ebenfalls die Staatsangehörigkeit der USA besaß und dort wohnhaft war, erwarb die Klägerin einen Anspruch auf Auszahlung einer Todesfalleistung aus einem Altersvorsorgeplan. Der Beklagte und Beschwerdegegner (Finanzamt) setzte Erbschaftsteuer gegenüber der Klägerin fest. Einspruch und Klage blieben erfolglos.
- 2** Nach Auffassung des Finanzgerichts (FG) ist die persönliche Steuerpflicht aus § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) nicht durch das Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Nachlass-, Erbschaft- und Schenkungsteuern in der Fassung der Bekanntmachung vom 21.12.2000 (--DBA USA-ERB 2000-- BGBl II 2001, 65) ausgeschlossen. Die deutsche Besteuerung sei nach Art. 11 Abs. 1 Buchst. b DBA USA-ERB 2000 zulässig, da die Klägerin i.S. des Art. 4 DBA USA-ERB 2000 einen Wohnsitz in Deutschland gehabt habe. Art. 4 Abs. 3 DBA USA-ERB 2000 sei nur auf den Erblasser sowie die zu dessen Haushalt gehörenden Familienmitglieder anwendbar.
- 3** Mit ihrer Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision macht die Klägerin die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) geltend. Es sei zu klären, ob Art. 11 Abs. 1 Buchst. b i.V.m. Art. 4 Abs. 3 DBA USA-ERB 2000 im Fall des Zuzugs eines Erwerbers mit US-Staatsangehörigkeit nach Deutschland anzuwenden ist.

## Entscheidungsgründe

II

- 4 Die Beschwerde ist ungeachtet der Frage, ob sie den Darlegungsanforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO genügt, zumindest unbegründet.
- 5 1. Eine Rechtssache hat grundsätzliche Bedeutung, wenn die für die Beurteilung des Streitfalls maßgebliche Rechtsfrage das abstrakte Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt. Die Rechtsfrage muss im konkreten Fall klärungsbedürftig und in einem künftigen Revisionsverfahren klärungsfähig sein. Klärungsbedürftig ist eine Rechtsfrage, wenn hinsichtlich ihrer Beantwortung Unsicherheit besteht. Eine klärungsbedürftige Rechtsfrage wird dagegen nicht aufgeworfen, wenn die streitige Rechtsfrage offensichtlich so zu beantworten ist, wie es das FG getan hat, die Rechtslage also eindeutig ist (ständige Rechtsprechung, z.B. Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 17.01.2022 - II B 49/21, BFH/NV 2022, 420, Rz 6, m.w.N.).
- 6 2. Anders als ihre ersichtlich zu weit formulierte Frage nahelegt, möchte die Klägerin die Grundsatzfrage beantwortet wissen, ob Art. 11 Abs. 1 Buchst. b i.V.m. Art. 4 Abs. 3 DBA USA-ERB 2000 im Fall des Zuzugs eines Erwerbers mit US-Staatsangehörigkeit nach Deutschland auch dann anzuwenden ist, wenn der Erwerber kein haushaltsangehöriges Familienmitglied ist. Diese Frage hat das FG offenkundig zutreffend verneint und folgerichtig erkannt, dass der Erwerb der Klägerin der deutschen Besteuerung unterliegt.
- 7 a) Nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 Sätze 1, 2 Buchst. a ErbStG gilt die Klägerin aufgrund ihres Wohnsitzes in Deutschland als Inländerin und ist als solche unbeschränkt erbschaftsteuerpflichtig. Das DBA USA-ERB 2000 steht einer Besteuerung des Erwerbs der Klägerin in Deutschland nicht entgegen.
- 8 Der Wortlaut des DBA USA-ERB 2000 ist eindeutig. Art. 11 Abs. 1 Buchst. b i.V.m. Art. 4 Abs. 3 DBA USA-ERB 2000 schließt es nicht aus, einen Begünstigten, der im Zeitpunkt des Todes des Erblassers seinen Wohnsitz i.S. des Art. 4 DBA USA-ERB 2000 in Deutschland hatte, nach deutschem Recht zu besteuern. Die Klägerin hatte nach Art. 4 Abs. 1 DBA USA-ERB 2000 einen abkommensrechtlichen Wohnsitz sowohl in den USA (kraft Staatsangehörigkeit, Art. 4 Abs. 1 Buchst. a DBA USA-ERB 2000) als auch in Deutschland (kraft tatsächlichen Wohnsitzes, Art. 4 Abs. 1 Buchst. b DBA USA-ERB 2000). Nach Art. 4 Abs. 2 Buchst. a DBA USA-ERB 2000 gilt der Vertragsstaat ihrer ständigen Wohnstätte --Deutschland-- als Wohnsitz, dies jedoch vorbehaltlich des Art. 4 Abs. 3 DBA USA-ERB 2000.
- 9 b) War eine natürliche Person im Zeitpunkt ihres Todes (oder der Schenkung) Staatsangehöriger eines Vertragsstaats, ohne gleichzeitig Staatsangehöriger des anderen Vertragsstaats zu sein, und hatte sie aufgrund des Art. 4 Abs. 1 DBA USA-ERB 2000 einen Wohnsitz in beiden Vertragsstaaten und hatte sie im anderen Vertragsstaat ihren Wohnsitz aufgrund des Art. 4 Abs. 1 DBA USA-ERB 2000 für die Dauer von nicht mehr als zehn Jahren gehabt, so gilt der Wohnsitz dieser Person und der zu ihrem Haushalt gehörenden Familienmitglieder, bei denen die gleichen Voraussetzungen vorliegen, ungeachtet des Art. 4 Abs. 2 DBA USA-ERB 2000 als in dem Vertragsstaat gelegen, dessen Staatsangehörige sie waren (Art. 4 Abs. 3 DBA USA-ERB 2000). Die Vorschrift betrifft in Erbfällen jedoch allein den Erblasser und unter den Erben dessen zum Haushalt gehörende Familienangehörige, hingegen nicht sonstige Erben. Art. 4 Abs. 3 DBA USA-ERB 2000 knüpft einleitend und zentral an den Zeitpunkt des Todes derjenigen natürlichen Person an, um die es geht. Das kann nur der Erblasser und nicht der Erbe sein.
- 10 c) Über den Wortlaut hinausgehende Auslegungsmethoden führen zu keinem anderen Ergebnis.
- 11 aa) Das gilt insbesondere für die Systematik des Abkommens. Unrichtig ist die Annahme der Klägerin, die Verweisung in Art. 11 Abs. 1 Buchst. b DBA USA-ERB 2000 laufe weitgehend leer, wenn in Art. 4 Abs. 3 DBA USA-ERB 2000 nicht auch der Erwerber erfasst wäre. Die Verweisung ist nicht auf den genannten Absatz beschränkt, sondern erstreckt sich auf den gesamten Art. 4 DBA USA-ERB 2000, insbesondere auf die allgemeinen Regeln zur Wohnsitzbestimmung in dessen Absätzen 1 und 2. Sollte für die Anwendung gerade des Absatzes 3 im Rahmen der Verweisung nur ein kleiner Anwendungsbereich verbleiben, wäre das nicht systemwidrig. Ob im Übrigen die Vermutung der Klägerin zutrifft, die Erben seien in den seltensten Fällen Haushaltsangehörige, steht nicht fest.
- 12 bb) Aus der Denkschrift, auf die sich die Klägerin beruft, ergibt sich nichts Gegenteiliges. Diese Denkschrift bezieht sich auf das Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Nachlass-, Erbschaft- und Schenkungsteuern vom 03.12.1980 (BGBl II 1982, 847), den Vorläufer des aktuellen DBA USA-ERB 2000. Sie ist Teil des Entwurfs des Zustimmungsgesetzes nach Art. 59 Abs. 2 des Grundgesetzes zum damaligen Abkommen (BTDrucks 9/1357, Denkschrift, S. 18 ff.). Soweit eine solche Denkschrift als Auslegungshilfe in Betracht kommt, könnte sie auch für das aktuelle Abkommen herangezogen werden, da Art. 4 Abs. 3 und Art. 11 Abs. 1 Buchst. b des damaligen

Abkommens (abgesehen davon, dass die heutige Zehn-Jahres-Frist nur fünf Jahre betrug) denselben Wortlaut hatten wie heute.

- 13** Der Inhalt der Denkschrift stützt aber die Auslegung der Klägerin nicht. Die Klägerin zitiert die Denkschrift unvollständig. Richtig ist, dass unter der Darstellung zu den wichtigsten Auswirkungen des Abkommens auf internationale Erbfälle formuliert ist, eine Sonderregelung gelte für Erblasser oder Erben, die fünf Jahre vor dem Erbfall den Wohnsitz von dem einen in den anderen Staat verlegt haben (II.4. Satz 1, BTDrucks 9/1357, S. 19). Bereits an dieser Textstelle setzt die Denkschrift jedoch fort (II.4. Satz 2), der Erbfall werde steuerlich so behandelt, als sei der Erblasser im Zeitpunkt des Todes allein im Staat seiner Staatsangehörigkeit ansässig gewesen, ohne die Erben auch nur zu erwähnen. Noch deutlicher ist in den Erläuterungen zu den einzelnen Artikeln des Abkommens ausgeführt, Art. 4 Abs. 3 enthalte eine besondere "Staatsangehörigkeitsregelung" bei Todesfällen innerhalb von fünf Jahren nach Wohnsitzwechsel (III., zu Art. 4, dort Abs. 4 Satz 1, BTDrucks 9/1357, S. 20); die Regelung gelte für Erblasser und die zu ihrem Haushalt gehörenden Familienmitglieder in gleicher Weise (III., zu Art. 4, dort Abs. 4 Satz 3). Diese weiteren Erläuterungen entsprechen dem Text des Abkommens. Ihnen ist zu entnehmen, dass die in II.4. Satz 1 gewählte Formulierung, die pauschal die Erben anspricht, lediglich ungenau ist und keine inhaltliche Bedeutung beansprucht.
- 14** cc) Aus dem Zustimmungsgesetz zu dem aktuellen Abkommen, dem Gesetz zu dem Protokoll vom 14.12.1998 zur Änderung des am 03.12.1980 in Bonn unterzeichneten Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Nachlass-, Erbschaft- und Schenkungsteuern vom 15.09.2000 (BGBl II 2000, 1170), folgt nichts für die Auslegung der Klägerin. Nach Art. 3 dieses Gesetzes wird auf die von dem Protokoll erfassten Personen § 2 Abs. 1 Nr. 1 Sätze 1, 2 Buchst. b ErbStG mit der Maßgabe angewandt, dass anstelle der dort genannten Frist von fünf Jahren eine Frist von zehn Jahren gilt. Allein die Anpassung der im nationalen Recht vorgesehenen Frist an das neue Abkommen lässt aber keinen Rückschluss darauf zu, wie der Wohnsitz zu bestimmen ist, auf den sich die Frist bezieht. Die Anknüpfung an "die von dem Protokoll erfassten Personen" stellt vielmehr klar, dass die Frage, wen die Fristverlängerung betrifft, nicht in dem Zustimmungsgesetz, sondern in dem Protokoll geregelt wird.
- 15** dd) Ähnliches gilt für die Äußerung, die die Klägerin der "Explanation of Proposed Estate and Gift Tax Treaty between the United States and the Federal Republic of Germany" entnimmt. Die Klägerin teilt weder Fundstelle noch Rechtsnatur dieses Dokuments mit, bei dem es sich möglicherweise um eine offizielle Verlautbarung der USA handelt. Es kann dahinstehen, inwieweit sie Interpretationshilfe sein kann. Aus einer Aussage, durch die Zehn-Jahres-Regel solle die große Mehrheit der Doppel-Wohnsitz-Fälle gelöst sein, ergibt sich für die Rechtsauffassung der Klägerin nichts. Eine Lösung liegt auch in der Lösung, die die Klägerin nicht favorisiert.
- 16** ee) Schließlich kann dahinstehen, inwieweit es zulässig wäre, die Fälle des Zuzugs anders zu behandeln als die Fälle des Wegzugs. Das FG Baden-Württemberg jedenfalls hat in seinem Urteil vom 26.06.2001 - 13 K 173/99 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2002, 152) in einem Fall des Wegzugs die Vorschriften des Abkommens in derselben Weise ausgelegt.
- 17** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.
- 18** 4. Von einer weiteren Begründung sieht der Senat nach § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO ab.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)