Urteil vom 24. Mai 2023, II R 27/20

DBA-Schweden 1992 nach Fortfall der schwedischen Schenkungsteuer

ECLI:DE:BFH:2023:U.240523.IIR27.20.0

BFH II. Senat

DBA SWE 1992 Art 4, ErbStG § 2, ErbStG § 7 Abs 1 Nr 1

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 05. August 2020, Az: 7 K 2779/18

Leitsätze

Nach Abschaffung der Schenkungsteuer im Königreich Schweden (Schweden) zum 01.01.2005 kann Art. 4 Abs. 1 Buchst. b DBA-Schweden 1992 bei einer Doppelansässigkeit des Schenkers im Inland und in Schweden kein Besteuerungsrecht in Schweden begründen. Dies hat zur Folge, dass die Schenkung eines in der Bundesrepublik Deutschland und zugleich in Schweden ansässigen Schenkers dem deutschen Schenkungssteuerrecht unterliegt.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 05.08.2020 - 7 K 2779/18 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die im Streitjahr in dem Königreich Schweden (Schweden) ansässige Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) erhielt 2005 im Wege der Schenkung von ihrem Vater Anteile an einer schwedischen AG. Der Vater unterhielt im Zeitpunkt der Schenkung Wohnsitze in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) und in Schweden. Sein Lebensmittelpunkt lag im Zeitpunkt der Schenkung --unstreitig-- in Schweden. Schweden hatte die Erbschaft- und Schenkungsteuer zu Beginn des Jahres 2005 abgeschafft.

2 Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) setzte mit Bescheid vom 01.03.2017 gegen die Klägerin Schenkungsteuer in Höhe von X € fest. Mit Bescheid vom 17.03.2017 setzte das FA die Steuer aus nicht streitigen Gründen auf Y € herab.

3 Mit ihrem Einspruch vertrat die Klägerin die Auffassung, ihr Vater, der Schenker, sei abkommensrechtlich allein in Schweden ansässig gewesen, sodass Schweden allein über das Besteuerungsrecht verfügt habe.

4 Das FA wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 19.09.2018 als unbegründet zurück. Die dagegen eingelegte Klage hatte Erfolg.

5 Nach Auffassung des Finanzgerichts (FG) ergibt sich aus dem Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Schweden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie bei den Erbschafts- und Schenkungsteuern und zur Leistung gegenseitigen Beistands bei den Steuern vom 14.07.1992 (BGBl II 1994, 686) --DBA-Schweden 1992-- das alleinige Besteuerungsrecht Schwedens. Durch die Abschaffung der Erbschaft- und Schenkungsteuer in Schweden habe das DBA-Schweden 1992 keine Änderung erfahren. Das Urteil ist in Internationales Steuerrecht (IStR) 2021, 108 veröffentlicht.

6 Dagegen richtet sich die Revision des FA.

7 Seiner Ansicht nach ist die Schenkung grundsätzlich in Deutschland steuerbar, da der Schenker einen inländischen Wohnsitz gehabt habe. Art. 4 Abs. 1 DBA-Schweden 1992 verlange für die Ansässigkeit, dass eine Person in dem betreffenden Staat aufgrund ihres Wohnsitzes steuerpflichtig sei. Da es zum Besteuerungszeitpunkt in Schweden kein Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz mehr gegeben habe, habe es dort nicht zu einer Steuerpflicht kommen können. Dieser Fall sei nicht vergleichbar mit der Situation, in der beispielsweise aufgrund einer persönlichen Steuerbefreiung die Schenkung nicht der Steuer unterliege.

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

9 Die Klägerin beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

10 Ihrer Auffassung nach hat das FG zu Recht entschieden, dass das alleinige Besteuerungsrecht Schweden zustehe. Das DBA-Schweden 1992 habe nach Abschaffung der Erbschaft- und Schenkungsteuer in Schweden unverändert fortbestanden, eine Kündigung seitens Deutschland sei bis heute nicht erfolgt. Auf das Bestehen einer konkreten sachlichen oder persönlichen Steuerpflicht in Schweden komme es nicht an.

11 Bei verständiger Würdigung der Regelungen des DBA-Schweden 1992 richte sich die Ansässigkeit im Sinne des Art. 4 Abs. 1 DBA-Schweden 1992 im Ergebnis ausschließlich nach dem tatsächlichen Aufenthalt der Person. Die Vorschrift sei nach ihrem Wortlaut, ihrer Historie, der Systematik und nach ihrem Sinn und Zweck dahingehend auszulegen, dass es nicht auf das Bestehen einer konkreten Steuerpflicht in beiden Abkommensstaaten ankomme. Da der Schenker zum Zeitpunkt der Schenkung seinen Lebensmittelpunkt in Schweden gehabt habe, dürfe die Schenkung allein in Schweden besteuert werden.

12 Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Verfahren beigetreten (§ 122 Abs. 2 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Es stellt keinen Antrag.

Entscheidungsgründe

II.

13 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Die Schenkung der Anteile durch den Vater an die Klägerin unterliegt in Deutschland der Schenkungsteuer. Die Regelung in Art. 4 DBA-Schweden 1992 steht der Besteuerung in Deutschland nicht entgegen.

14 1. Nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) unterliegen der Schenkungsteuer die Schenkungen unter Lebenden. Dazu gehören freigebige Zuwendungen unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG).

15 Die persönliche Steuerpflicht für den gesamten Vermögensanfall setzt nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 ErbStG voraus, dass der Schenker im Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung oder der Erwerber im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer Inländer ist. Als Inländer gelten nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a ErbStG natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Dies trifft auf den Vater der Klägerin, den Schenker, zu, denn er hatte neben einem Wohnsitz in Schweden auch einen Wohnsitz im Inland.

16 2. Art. 26 DBA-Schweden 1992 enthält Regelungen, die eine Doppelbesteuerung mit Schenkungsteuer bei einer doppelten Ansässigkeit des Schenkers oder des Beschenkten in Schweden und in Deutschland verhindern sollen.

17 a) Nach Art. 24 Abs. 3 DBA-Schweden 1992 kann bewegliches Vermögen, das kein Betriebsvermögen darstellt und Teil einer Schenkung einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person ist, ohne Rücksicht auf seine Belegenheit nur in diesem Staat besteuert werden, soweit Art. 26 DBA Schweden 1992 nichts anderes bestimmt.

18 b) In welchem Staat eine Person in diesem Sinne "ansässig" ist, bestimmt Art. 4 DBA-Schweden 1992 für sämtliche Regelungen innerhalb des Abkommens mit dem Ausdruck "eine in einem Vertragsstaat ansässige Person". Nach Art. 4 Abs. 1 Buchst. b Satz 1 DBA-Schweden 1992 ist für Zwecke der Nachlass-, Erbschaft- und Schenkungsteuern

"eine in einem Vertragsstaat ansässige Person", deren Nachlass oder Schenkung oder deren Erwerb nach dem Recht dieses Staates dort aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist.

19 Ist eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, gilt sie nach Art. 4 Abs. 2 Buchst. a DBA-Schweden 1992 als in dem Staat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt; verfügt sie in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

20 c) Danach wäre nach dem DBA-Schweden 1992 an sich die Schenkung in Schweden zu besteuern, da der Schenker zum Zeitpunkt der Schenkung in diesem Land den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen hatte.

21 3. Jedoch besteht seit der Abschaffung der Erbschaft- und Schenkungsteuer in Schweden --ungeachtet eines tatsächlich bestehenden Wohnsitzes-- für Zwecke der Schenkungsteuer keine "Ansässigkeit" in Schweden im Sinne des Art. 4 Abs. 1 Buchst. b, Abs. 2 Buchst. a DBA-Schweden 1992 mehr (gl.A. Pohl, Neue Wirtschafts-Briefe 2021, 240, 241; a.A. Schmid in Wassermeyer, DBA, Schweden, Vor Art. 24 bis 28 Rz 5; Eisele in Kapp/Ebeling, § 21 ErbStG, Rz 71.1; Ehlig, IStR 2021, 433, 435 ff.). Denn Art. 4 Abs. 1 Buchst. b DBA-Schweden 1992 verweist für den Ausdruck "eine in einem Vertragsstaat ansässige Person" im Sinne des Abkommens für Zwecke der Schenkungsteuer auf eine Person, die "nach dem Recht dieses Staates dort aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist". Somit bestimmt sich die Ansässigkeit des Schenkers allein nach dem inländischen Recht.

22 a) Entsprechend der allgemeinen Abkommenspraxis (vgl. etwa Art. 4 Abs. 1 des Musterabkommens der Organisation for Economic Cooperation and Development zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen) definiert Art. 4 Abs. 1 Buchst. b DBA-Schweden 1992 den Begriff des Wohnsitzes oder ständigen Aufenthaltsorts als örtlichen Anknüpfungspunkt für die "Ansässigkeit" im abkommensrechtlichen Sinne nicht selbst, sondern verweist insoweit auf das nationale Recht des jeweiligen Vertragsstaats. Die Ansässigkeit einer Person (Erblasser oder Schenker) setzt danach voraus, dass deren Nachlass oder Schenkung "nach dem Recht dieses Staates dort aufgrund ihres Wohnsitzes ... oder eines anderen Merkmals steuerpflichtig ist".

23 b) Es bedarf folglich für die abkommensrechtliche Ansässigkeit einer tatsächlich existierenden nationalen Vorschrift ("nach dem Recht dieses Staates"), die für die (unbeschränkte) Steuerpflicht der Schenkung an den Wohnsitz des Schenkers oder ein ähnliches ortsbezogenes Merkmal anknüpft. Für Deutschland folgt dies aus § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a ErbStG, der für die unbeschränkte Schenkungsteuerpflicht an einen inländischen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt des Schenkers anknüpft. Für Schweden fehlte es hingegen seit der Abschaffung der Schenkungsteuer ab dem 01.01.2005 und damit auch im Schenkungszeitpunkt an einer entsprechenden nationalen Norm für die Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht in Bezug auf die Schenkungsteuer.

24 c) "Ansässigkeit" im abkommensrechtlichen Sinne und unbeschränkte Steuerpflicht sind zwar grundsätzlich unterschiedlichen Regelungskreisen zuzuordnen (vgl. Ehlig, IStR 2021, 433, 436). Jedoch verbindet Art. 4 Abs. 1 Buchst. b DBA-Schweden 1992 beide Regelungskreise, indem er für die abkommensrechtliche Ansässigkeit auf die jeweiligen nationalen Vorschriften über die unbeschränkte Steuerpflicht verweist (Wassermeyer in Wassermeyer, MA Art. 4 Rz 2: Ansässigkeit im abkommensrechtlichen Sinne setzt die unbeschränkte Steuerpflicht aufgrund eines ortsbezogenen Merkmals voraus; vgl. auch Ismer/Blank in Vogel/Lehner, DBA, 7. Aufl., Art. 4 Rz 77). Denn nach der Regelung bedeutet der Ausdruck "eine in einem Vertragsstaat ansässige Person" für Zwecke der Schenkungsteuer, dass diese Person nach dem "Recht dieses Staates dort aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist".

25 d) Diesem Verständnis steht die vom FG zitierte Rechtsprechung des I. Senats des Bundesfinanzhofs (BFH) nicht entgegen, wonach die in der abkommensrechtlichen Definition der Ansässigkeit angesprochene "Steuerpflicht" es nicht erfordert, dass die im Einzelfall betroffenen Einkünfte in dem Ansässigkeitsstaat tatsächlich der Besteuerung unterliegen. Vielmehr genügt danach die abstrakte ("virtuelle") Steuerpflicht (BFH-Urteil vom 06.06.2012 - I R 52/11, BFHE 237, 356, BStBl II 2014, 240, Rz 12 - zur Körperschaftsteuerbefreiung von Kapitalgesellschaften). Der Unterschied zum Streitfall liegt darin, dass in dem vom I. Senat entschiedenen Fall weiterhin ein Gesetz existiert hatte, nach welchem die Erträge der in der Republik Frankreich residierenden Kapitalgesellschaften grundsätzlich einer (unbeschränkten) Steuerpflicht unterlagen. Wird jedoch in einem Vertragsstaat die Steuerart komplett und ersatzlos abgeschafft, dann fehlt es nicht nur an einer tatsächlichen, sondern auch an einer abstrakten oder virtuellen Steuerpflicht in diesem Staat.

26 e) Unerheblich ist, dass zum Zeitpunkt des Abschlusses des DBA-Schweden 1992 im Jahr 1992 auch in Schweden die Steuerart Schenkungsteuer noch existierte und folglich eine "Ansässigkeit" eines Schenkers in Schweden möglich gewesen ist. Maßgeblicher Zeitpunkt für die Anwendung des Abkommens ist im Fall der Schenkung der Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG). Die Voraussetzungen der abkommensrechtlichen Ansässigkeit nach Art. 4 Abs. 1 Buchst. b DBA-Schweden 1992 müssen daher in diesem Zeitpunkt vorgelegen haben und beurteilen sich auch nach der zu diesem Zeitpunkt geltenden Rechtslage. Der bei Abschluss des DBA Schweden 1992 gegebene Rechtszustand besteht indes nicht für die gesamte Laufzeit fort, da die Schenkungsteuer in Schweden zu Beginn des Jahres 2005 abgeschafft worden ist. Das DBA-Schweden 1992 ist nicht so auszulegen, als existierte in Schweden das bei seinem Abschluss geltende Schenkungsteuergesetz weiterhin fort.

27 4. Ausgehend von diesen Grundsätzen hat das FG zu Unrecht entschieden, dass die Regelungen des DBA-Schweden 1992 einer Besteuerung der freigebigen Zuwendung des Vaters an die Klägerin im Inland entgegenstehen. Die Vorentscheidung war daher aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Der angefochtene Schenkungsteuerbescheid ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten.

28 a) Die Übertragung der Anteile unterliegt --unstreitig-- als freigebige Zuwendung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG der Schenkungsteuer. Die Voraussetzungen für die unbeschränkte Schenkungsteuerpflicht sind erfüllt. Die Klägerin war im Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung im Jahr 2005 zwar keine Inländerin im Sinne des § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a ErbStG, da sie im Zeitpunkt der Schenkung ihren Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt in Schweden hatte. Jedoch bestand für ihren Vater als Schenker eine persönliche Steuerpflicht nach dieser Vorschrift, da er einen Wohnsitz im Inland hatte.

29 b) Das DBA-Schweden 1992, das eine Doppelbesteuerung verhindern soll, führt zu keinem anderen Ergebnis. Eine Ansässigkeit des Vaters in Schweden lag nicht vor, weil im Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung kein nationales Recht in Schweden bestand, das die Besteuerung der Schenkung an den Wohnsitz oder ständigen Aufenthalt in Schweden angeknüpft hätte.

30 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Das beigetretene BMF trägt keine Kosten, da es keinen Antrag gestellt hat.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de