

EuGH-Vorlage vom 20. November 2024, II R 38/21

Zur Anwendung des Protokolls (Nr. 7) über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Union auf die Schenkungsteuer

ECLI:DE:BFH:2024:VE.201124.IIR38.21.0

BFH II. Senat

AEUV Art 343, AEUV Art 267, EGBefrProt Art 13 Abs 1 S 1, EGBefrProt Art 21 Abs 1 Halbs 1, EUV Art 51, ErbStG § 1 Abs 1 Nr 2, ErbStG § 2 Abs 1 Nr 1 S 1, ErbStG § 2 Abs 1 Nr 1 S 2 Buchst a, ErbStG § 7 Abs 1 Nr 1, ErbStG § 9 Abs 1 Nr 2, AO § 8, AO § 9

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 16. September 2021, Az: 4 K 1762/19

Leitsätze

Dem Gerichtshof der Europäischen Union werden folgende Fragen zur Auslegung des Art. 13 Abs. 1 Satz 1 des Protokolls (Nr. 7) über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Union (Amtsblatt der Europäischen Union 2012, Nr. C 326, 266) zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Gilt die Vorschrift für die Erhebung der Schenkungsteuer?
2. Falls die erste Frage zu bejahen ist: Schließt es die Vorschrift aus, dass ein Beamter oder sonstiger Bediensteter der Union, der sich lediglich zur Ausübung der Amtstätigkeit im Dienst der Union im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats als des Herkunftsmitgliedstaats niedergelassen hat, einen weiteren steuerlichen Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat als dem Tätigkeitsstaat begründet, wenn er einen tatsächlichen Wohnsitz im Tätigkeitsstaat beibehält?

Tenor

Dem Gerichtshof der Europäischen Union werden folgende Fragen zur Auslegung des Art. 13 Abs. 1 Satz 1 des Protokolls (Nr. 7) über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Union (Amtsblatt der Europäischen Union 2012, Nr. C 326, 266) zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Gilt die Vorschrift für die Erhebung der Schenkungsteuer?
2. Falls die erste Frage zu bejahen ist: Schließt es die Vorschrift aus, dass ein Beamter oder sonstiger Bediensteter der Union, der sich lediglich zur Ausübung der Amtstätigkeit im Dienst der Union im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats als des Herkunftsmitgliedstaats niedergelassen hat, einen weiteren steuerlichen Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat als dem Tätigkeitsstaat begründet, wenn er gleichzeitig einen tatsächlichen Wohnsitz im Tätigkeitsstaat beibehält?

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist seit dem ...1995 Bediensteter der Europäischen Investitionsbank (EIB) im Großherzogtum Luxemburg (Luxemburg). Vor seinem Dienstantritt hatte er in der Republik Österreich (Österreich) gewohnt. Von dort war er am ...1995 nach ... in Luxemburg umgezogen, um seine Tätigkeit bei der EIB aufzunehmen. Der Kläger zog mehrmals innerhalb Luxemburgs um, zuletzt in eine Wohnung in ... Nach der Eheschließung mit einer EIB-Bediensteten im Jahr 2010 gründete er einen gemeinsamen Hausstand mit seiner Ehefrau in deren Haus in K (Bundesrepublik Deutschland --Deutschland--). Seine Wohnung in Luxemburg nutzte er weiter.

- 2 Am 27.12.2013 erhielt der Kläger von seinem in Österreich wohnenden Bruder eine unentgeltliche Geldzuwendung in Höhe von 300.000 €.
- 3 Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) setzte mit Bescheid vom 13.04.2017 Schenkungsteuer in Höhe von 56.000 € gegen den Kläger fest. Der Einspruch, mit dem der Kläger geltend machte, er sei nach Art. 13 Abs. 1 Satz 1 des Protokolls (Nr. 7) über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Union (Amtsblatt der Europäischen Union --ABIEU-- 2012, Nr. C 326, 266) --Protokoll-- so zu behandeln, als habe er seinen Wohnsitz (nur) in Österreich, hatte keinen Erfolg. In der Einspruchsentscheidung vom 01.08.2019 ging das FA davon aus, der Kläger habe in K einen zusätzlichen Wohnsitz begründet und sei daher in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig gewesen. Der steuerliche Wohnsitz in Deutschland bestehe neben dem fiktiven Wohnsitz in Österreich nach Art. 13 Abs. 1 Satz 1 des Protokolls.
- 4 Der Klage des Klägers gab das Finanzgericht Rheinland-Pfalz mit Urteil vom 16.09.2021 - 4 K 1762/19 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 520) statt. Es nahm an, bei der Prüfung des Motivs für die Wohnsitzbegründung nach Art. 13 Abs. 1 Satz 1 des Protokolls ("lediglich zur Ausübung einer Amtstätigkeit im Dienst der Union") sei auf den Zeitpunkt des Dienstantritts abzustellen. Spätere Änderungen der Motivation, insbesondere ein Umzug aus privaten Gründen, seien unbeachtlich, solange der Bedienstete bei der Union beschäftigt bleibe und der tatsächliche Wohnsitz einen räumlichen Bezug zur Tätigkeitsstätte aufweise.
- 5 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung von Art. 13 Abs. 1 Satz 1 des Protokolls. Es vertritt die Auffassung, die Vorschrift gelte nicht für die Schenkungsteuer. Sie sei im Streitfall auch deshalb nicht einschlägig, weil sie die Aufteilung der steuerlichen Befugnisse lediglich zwischen dem Mitgliedstaat, in dem der Bedienstete vor seinem Dienstantritt bei der Union seinen steuerlichen Wohnsitz hatte (hier Österreich), und dem Mitgliedstaat, in dem er seine Amtstätigkeit ausübt (hier Luxemburg), regelt. Die vorliegende Fallkonstellation, dass nach der Aufnahme der Amtstätigkeit aus privaten Gründen in einem anderen Mitgliedstaat ein weiterer Wohnsitz begründet wird, sei hiervon nicht erfasst.
- 6 Das FA beantragt,
die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 7 Der Kläger beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 8 Der Senat hat das bei ihm anhängige Revisionsverfahren mit Beschluss vom 30.10.2024 - II R 38/21 ausgesetzt (§ 121 Satz 1 in Verbindung mit --i.V.m.-- § 74 der Finanzgerichtsordnung) und legt dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) gemäß Art. 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) die in der Entscheidungsformel bezeichneten Fragen zur Auslegung von Art. 13 Abs. 1 Satz 1 des Protokolls zur Vorabentscheidung vor.

III.

- 9 Maßgebliche Rechtsvorschriften
- 10 1. Unionsrecht
- 11 a) Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (ABIEU 2012, Nr. C 326, 194)
- 12 **Art. 343**
"Die Union genießt im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten die zur Erfüllung ihrer Aufgabe erforderlichen Vorrechte und Befreiungen nach Maßgabe des Protokolls vom 8. April 1965 über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Union. Dasselbe gilt für die Europäische Zentralbank und die Europäische Investitionsbank."
- 13 b) Protokoll (Nr. 7) über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Union (ABIEU 2012, Nr. C 326, 266)
- 14 **Art. 13 Abs. 1 Satz 1**

"Die Beamten und sonstigen Bediensteten der Union, die sich lediglich zur Ausübung einer Amtstätigkeit im Dienst der Union im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats als des Staates niederlassen, in dem sie zur Zeit des Dienstantritts bei der Union ihren steuerlichen Wohnsitz haben, werden in den beiden genannten Staaten für die Erhebung der Einkommen-, Vermögen- und Erbschaftsteuer sowie für die Anwendung der zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen den Mitgliedstaaten der Union geschlossenen Abkommen so behandelt, als hätten sie ihren früheren Wohnsitz beibehalten, sofern sich dieser in einem Mitgliedstaat der Union befindet."

15 Art. 21 Abs. 1 Halbsatz 1

"Dieses Protokoll gilt auch für die Europäische Investitionsbank, die Mitglieder ihrer Organe, ihr Personal und die Vertreter der Mitgliedstaaten, die an ihren Arbeiten teilnehmen; ..."

16 c) Vertrag über die Europäische Union --EUV-- (ABIEU 2012, Nr. C 326, 44)

17 Art. 51

"Die Protokolle und Anhänge der Verträge sind Bestandteil der Verträge."

18 2. Nationales Recht

19 a) Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 27.02.1997 (Bundesgesetzblatt --BGBl-- I 1997, 378), zuletzt geändert durch Art. 30 des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom 26.06.2013 (BGBl I 2013, 1809, Bundessteuerblatt --BStBl-- I 2013, 802)

20 § 1 Steuerpflichtige Vorgänge

"(1) Der Erbschaftsteuer (Schenkungssteuer) unterliegen

1. der Erwerb von Todes wegen;
2. die Schenkungen unter Lebenden;...

(2) Soweit nichts anderes bestimmt ist, gelten die Vorschriften dieses Gesetzes über die Erwerbe von Todes wegen auch für Schenkungen und Zweckzuwendungen, ..."

21 § 2 Persönliche Steuerpflicht"

(1) Die Steuerpflicht tritt ein

1. in den Fällen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3, wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes, der Schenker zur Zeit der Ausführung der Schenkung oder der Erwerber zur Zeit der Entstehung der Steuer (§ 9) ein Inländer ist, für den gesamten Vermögensanfall (unbeschränkte Steuerpflicht). Als Inländer gelten

a) natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, ..."

22 § 7 Schenkungen unter Lebenden

"(1) Als Schenkungen unter Lebenden gelten

1. jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird; ..."

23 § 9 Entstehung der Steuer

"(1) Die Steuer entsteht

1. bei Erwerben von Todes wegen mit dem Tode des Erblassers, ...
2. bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung; ..."

24 b) Abgabenordnung (AO) in der Fassung der Bekanntmachung vom 01.10.2002 (BGBl I 2002, 3866, berichtigt durch BGBl I 2003, 61), zuletzt geändert durch Art. 13 des AIFM-Steuer-Anpassungsgesetzes vom 18.12.2013 (BGBl I 2013, 4318, BStBl I 2014, 2)

25 § 8 Wohnsitz

"Einen Wohnsitz hat jemand dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird."

26 § 9 Gewöhnlicher Aufenthalt

"Den gewöhnlichen Aufenthalt hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Gebiet nicht nur vorübergehend verweilt. Als gewöhnlicher Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes ist stets und von Beginn an ein zeitlich zusammenhängender Aufenthalt von mehr als sechs Monaten Dauer anzusehen; kurzfristige Unterbrechungen bleiben unberücksichtigt. Satz 2 gilt nicht, wenn

der Aufenthalt ausschließlich zu Besuchs-, Erholungs-, Kur- oder ähnlichen privaten Zwecken genommen wird und nicht länger als ein Jahr dauert."

IV.

27 1. Beurteilung des Streitfalls nach deutschem Recht

28 a) Die unentgeltliche Zuwendung von 300.000 € an den Kläger unterliegt als Schenkung unter Lebenden gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 2, § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG der Schenkungsteuer. Die Schenkungsteuer ist mit der Ausführung der Zuwendung am 27.12.2013 entstanden (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG). Der Kläger als Erwerber ist nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, Satz 2 Buchst. a ErbStG unbeschränkt schenkungsteuerpflichtig, denn er war zur Zeit der Entstehung der Steuer ein Inländer im Sinne der Vorschrift. Er hatte im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer am 27.12.2013 einen Wohnsitz gemäß § 8 AO in K (Deutschland). Der Bruder des Klägers als Schenker ist nicht gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, Satz 2 Buchst. a ErbStG schenkungsteuerpflichtig, da er zur Zeit der Ausführung der Schenkung weder einen Wohnsitz (§ 8 AO) noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) in Deutschland hatte.

29 b) Unbeachtlich ist, dass der Kläger am 27.12.2013 neben seinem Wohnsitz in K (Deutschland) auch einen Wohnsitz in Luxemburg hatte. Nach deutschem Recht kann ein Steuerpflichtiger gleichzeitig mehrere Wohnsitze im Sinne des § 8 AO --im Inland und/oder Ausland-- haben. Ein Wohnsitz setzt nicht voraus, dass sich der Steuerpflichtige während einer Mindestzahl von Tagen im Jahr tatsächlich in der Wohnung aufhält. Ein Wohnsitz besteht auch unabhängig davon, ob er den Lebensmittelpunkt des Steuerpflichtigen darstellt (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 24.07.2018 - I R 58/16, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs --BFH/NV-- 2019, 104 und vom 23.10.2018 - I R 74/16, BFH/NV 2019, 388).

30 2. Bedeutung des Unionsrechts

31 a) Gemäß Art. 343 Satz 1 AEUV i.V.m. Art. 13 Abs. 1 Satz 1 des Protokolls werden die Beamten und sonstigen Bediensteten der Union, die sich lediglich zur Ausübung einer Amtstätigkeit im Dienst der Union im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats als des Staates niederlassen, in dem sie zur Zeit des Dienstantritts bei der Union ihren steuerlichen Wohnsitz haben, in den beiden genannten Staaten für die Erhebung der Einkommen-, Vermögen- und Erbschaftsteuer sowie für die Anwendung der zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen den Mitgliedstaaten der Union geschlossenen Abkommen so behandelt, als hätten sie ihren früheren Wohnsitz beibehalten, sofern sich dieser in einem Mitgliedstaat der Union befindet. Die Regelung gilt nach Art. 343 Satz 2 AEUV i.V.m. Art. 21 Abs. 1 Halbsatz 1 des Protokolls auch für die EIB, die Mitglieder ihrer Organe und ihr Personal. Gemäß Art. 51 EUV i.V.m. Art. 343 Satz 1 AEUV ist das Protokoll Bestandteil des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union. Als Primärrecht der Europäischen Union geht es dem Recht der Mitgliedstaaten vor.

32 b) Findet Art. 13 Abs. 1 Satz 1 des Protokolls auf die Schenkungsteuer Anwendung, könnte er der Annahme eines steuerlichen Wohnsitzes des Klägers in Deutschland und damit dessen unbeschränkter Steuerpflicht in Deutschland entgegenstehen. Das wäre der Fall, wenn Art. 13 Abs. 1 Satz 1 des Protokolls so auszulegen ist, dass neben dem steuerlichen Wohnsitz im Herkunftsmitgliedstaat (hier Österreich) kein weiterer steuerlicher Wohnsitz entstehen kann, wenn der Beamte oder sonstige Bedienstete der Union (hier EIB) im Verlauf des Dienstverhältnisses zusätzlich zu seinem tatsächlichen Wohnsitz im Mitgliedstaat der Ausübung seiner Amtstätigkeit (hier Luxemburg) einen tatsächlichen Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat (hier Deutschland) begründet. Die Auslegung von Art. 13 Abs. 1 Satz 1 des Protokolls im Hinblick auf dessen Geltung für die Schenkungsteuer und auf die Entstehung von steuerlichen Wohnsitzen ist unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des EuGH weder von vornherein eindeutig ("acte clair") noch durch Rechtsprechung in einer Weise geklärt, die keinen vernünftigen Zweifel offenlässt ("acte éclairé"). Der Senat hält es daher für erforderlich, dem EuGH die erste Frage in Bezug auf den Anwendungsbereich des Art. 13 Abs. 1 Satz 1 des Protokolls und die zweite Frage in Bezug auf die Rechtsfolgen bei Anwendung dieser Bestimmung vorzulegen.

33 3. Zur Vorlagefrage 1

34 a) Zu klären ist, ob Art. 13 Abs. 1 Satz 1 des Protokolls für die Schenkungsteuer gilt. Gemäß ihrem Wortlaut findet die Vorschrift auf "die Erhebung der Einkommen-, Vermögen- und Erbschaftsteuer sowie ... die ... zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen den Mitgliedstaaten der Union geschlossenen Abkommen" Anwendung. Die Schenkungsteuer wird ausdrücklich nicht genannt.

35 b) Im deutschen Recht ist die Schenkungsteuer als --gegenüber der Einkommensteuer, der Vermögensteuer und der

Erbschaftsteuer-- eigenständige Steuerart ausgestaltet. Sie wird in erster Linie auf Schenkungen unter Lebenden erhoben (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG). Als Schenkung unter Lebenden gilt insbesondere jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Mit Schenkungsteuer belastet wird die Bereicherung, die der Bedachte durch den unentgeltlichen Vermögenserwerb erfährt.

- 36** Die Unterschiede zwischen der Schenkungsteuer und der Einkommensteuer, der Vermögensteuer sowie der Erbschaftsteuer sprechen aus der Sicht des vorlegenden Senats gegen eine Einbeziehung der Schenkungsteuer in den sachlichen Anwendungsbereich von Art. 13 Abs. 1 Satz 1 des Protokolls.
- 37** Von der Einkommensteuer unterscheidet sich die Schenkungsteuer dadurch, dass sie nicht an eine am Markt gebildete Wertschöpfung (das sogenannte Markteinkommen), sondern an einen Vermögenstransfer anknüpft (vergleiche --vgl.-- Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Aufl., Kap. 15 Rz 15.3 f.). Aus diesem Grund ordnet der vorlegende Senat die Schenkungsteuer als Verkehrsteuer ein (BFH-Urteil vom 06.05.2020 - II R 34/17, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs --BFHE-- 269, 419, BStBl II 2020, 744, Rz 15, mit weiteren Nachweisen --m.w.N.--).
- 38** Die Vermögensteuer wird in Deutschland seit 1997 nicht mehr erhoben. Anders als die Vermögensteuer besteuert die Schenkungsteuer nicht das Halten von Vermögen, sondern die durch eine Schenkung vermittelte zusätzliche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Erwerbers (vgl. BFH-Vorlagebeschluss vom 22.05.2002 - II R 61/99, BFHE 198, 342, BStBl II 2002, 598, unter II.1.; Begründung zur Reform des Erbschaftsteuergesetzes, Drucksachen des deutschen Bundestages VI/3418, S. 59).
- 39** Von der Erbschaftsteuer, die in Deutschland als Erbanfallsteuer (nicht als Nachlasssteuer) ausgestaltet ist, unterscheidet sich die Schenkungsteuer dadurch, dass die besteuerte Zuwendung zu Lebzeiten des Zuwendenden erfolgt. Demgegenüber erfasst die Erbschaftsteuer Zuwendungen aufgrund des Todes des Zuwendenden. Demgemäß unterscheiden sich Schenkungen von Erbschaften durch ihre zeitliche Planbarkeit: Während der Zeitpunkt einer Schenkung frei gewählt werden kann, bleibt der Eintritt des Todes und damit der Anfall der Erbschaft dem Zufall überlassen.
- 40** c) Dennoch bestehen aus Sicht des vorlegenden Senats Zweifel, ob die Schenkungsteuer vom Anwendungsbereich der Vorschrift ausgenommen ist.
- 41** aa) Die Schenkungsteuer könnte mit dem in Art. 13 Abs. 1 Satz 1 des Protokolls verwendeten Begriff der "Einkommensteuer" gleichzusetzen sein. Die deutsche Schenkungsteuer knüpft zwar an einen Vermögenstransfer an, ist ihrem Wesen nach aber eine Bereicherungssteuer (BFH-Vorlagebeschluss vom 18.12.1972 - II R 87-89/70, BFHE 108, 393, BStBl II 1973, 329, unter IV.3.b; BFH-Urteile vom 09.08.1983 - VIII R 35/80, BFHE 139, 253, BStBl II 1984, 27, unter 2.b und vom 01.07.2008 - II R 2/07, BFHE 222, 68, BStBl II 2008, 897, unter II.1.a; vgl. Meincke/Hannes/Holtz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 18. Aufl., Einführung Rz 1: "Doppelgesicht" der Erbschaft- und Schenkungsteuer).
- 42** Die Schenkungsteuer lässt sich ebenso wie die Erbschaftsteuer als Einkommensteuer im weiteren Sinne beschreiben (zum Beispiel Crezelius, Finanz-Rundschau --FR-- 2007, 613, 616; Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Aufl., Kap. 15 Rz 15.1 f.; Meincke/Hannes/Holtz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 18. Aufl., Einführung Rz 3; Gottschalk in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, Einführung Rz 35). Als Personensteuern (Subjektsteuern) erfassen die Einkommensteuer, die Erbschaftsteuer und die Schenkungsteuer den Zuwachs an wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, wobei die Tatbestände des Einkommensteuerrechts an entgeltliche und die Tatbestände des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts an unentgeltliche Vorgänge anknüpfen (Crezelius, FR 2007, 613, 616; derselbe, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft, Band 22 1999, 73, 106, 124). Mit der Bereicherung des Bedachten besteuern die Erbschaftsteuer und die Schenkungsteuer den individuellen Vermögenszuwachs und damit Einkommen im weiteren Sinne. Das deutsche Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz ergänzt insofern das Steuerobjekt der Einkommensteuer und der übrigen Ertragsteuern, die nur am Markt erwirtschaftete Vermögenszuwächse besteuern, um Vermögensmehrungen, die der Erwerber weder erwirtschaften noch durch den Einsatz finanzieller Mittel oder im Austausch mit anderen Vermögenswerten herbeiführen muss (Gottschalk in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, Einführung Rz 35).
- 43** In Deutschland sind die Erbschaftsteuer und die Schenkungsteuer vor allem aus praktischen (regelungstechnischen) Erwägungen nicht in das Einkommensteuergesetz integriert worden (Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Aufl., Kap. 15 Rz 15.2; Meincke/Hannes/Holtz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 18. Aufl.,

Einführung Rz 3, jeweils m.w.N.). In anderen Mitgliedstaaten werden Schenkungen dagegen unmittelbar im Rahmen der Einkommensteuer erfasst (zum Beispiel das Königreich Dänemark, die Republik Estland, die Republik Litauen und die Tschechische Republik, auch in dem ehemaligen Mitgliedstaat Vereinigtes Königreich).

- 44** bb) Die Schenkungsteuer könnte zudem mit dem in Art. 13 Abs. 1 Satz 1 des Protokolls verwendeten Begriff der "Erbschaftsteuer" gleichzusetzen sein. Denn die Schenkungsteuer stellt lediglich eine vorweggenommene Erbschaftsteuer dar (Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Aufl., Kap. 15 Rz 15.4; Curdt in Kapp/Ebeling, ErbStG, Einleitung, Rz 19). Angesichts des Zwecks der Erbschaftsteuer, das ohne eigenes Zutun erworbene Vermögen gemäß der individuell eingetretenen Bereicherung zu belasten, spielt es keine Rolle, ob das Vermögen von Todes wegen oder unter Lebenden unentgeltlich erworben wird. Die Schenkungsteuer bildet daher die notwendige Ergänzung der Erbschaftsbesteuerung (Crezelius, FR 2007, 613, 616). Ohne eine Besteuerung von Schenkungen unter Lebenden könnte die Erbschaftsbesteuerung leicht durch Verfügungen über das Vermögen zu Lebzeiten des Erblassers umgangen werden (Crezelius, FR 2007, 613, 616; Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Aufl., Kap. 15 Rz 15.4; Curdt in Kapp/Ebeling, ErbStG, Einleitung, Rz 19). Vor diesem Hintergrund gelten die Vorschriften des deutschen Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes für Schenkungen unter Lebenden sinngemäß (§ 1 Abs. 2 ErbStG; siehe Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Aufl., Kap. 15 Rz 15.4.). Die Schenkungsteuer wird nach dem Gedanken eines "vorweggenommenen Erbens" im Wesentlichen nach den gleichen gesetzlichen Regeln wie die Erbschaftsteuer erhoben, weshalb sie häufig unter dem Oberbegriff der Erbschaftsteuer behandelt wird. Andere Mitgliedstaaten --wie die Französische Republik, die Italienische Republik, die Republik Polen und das Königreich Spanien-- gehen ebenso vor.
- 45** 4. Zur Vorlagefrage 2
- 46** a) Die Vorlagefrage 2 ist nur dann entscheidungserheblich, wenn die Vorlagefrage 1 so zu beantworten ist, dass Art. 13 Abs. 1 Satz 1 des Protokolls auf die Schenkungsteuer Anwendung findet. Dann wäre zu klären, ob Art. 13 Abs. 1 Satz 1 des Protokolls es ausschließt, dass ein Beamter oder sonstiger Bediensteter der Union, der sich lediglich zur Ausübung der Amtstätigkeit im Dienst der Union im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats als des Herkunftsmitgliedstaats niedergelassen hat, einen weiteren steuerlichen Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat als dem Tätigkeitsstaat begründet, wenn er gleichzeitig einen tatsächlichen Wohnsitz im Tätigkeitsstaat beibehält. Fraglich ist mit anderen Worten, ob die Vorschrift so auszulegen ist, dass neben dem nach Art. 13 Abs. 1 Satz 1 des Protokolls weiterhin bestehenden steuerlichen Wohnsitz im Herkunftsmitgliedstaat kein weiterer steuerlicher Wohnsitz entstehen kann, wenn der Beamte oder sonstige Bedienstete der Union im Verlauf seines Dienstverhältnisses zusätzlich zu seinem tatsächlichen Wohnsitz im Tätigkeitsstaat einen tatsächlichen Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat begründet.
- 47** b) Nach der Rechtsprechung des EuGH regelt Art. 13 des Protokolls die Aufteilung der steuerlichen Befugnisse zwischen der Union, dem Mitgliedstaat, in dem der Beamte oder sonstige Bedienstete vor seinem Dienstantritt bei der Union seinen steuerlichen Wohnsitz hatte, und dem Mitgliedstaat, in dem er seine Amtstätigkeit ausübt (vgl. EuGH-Urteil X/Staatssekretar van Financiën vom 17.06.1993 - C-88/92, EU:C:1993:246, Rz 11). Nach Art. 13 Abs. 1 Satz 1 des Protokolls ist der Herkunftsmitgliedstaat, in dem der steuerliche Wohnsitz des Beamten oder sonstigen Bediensteten bestehen bleibt, grundsätzlich weiterhin für die Erhebung der Einkommen-, Vermögen- und Erbschaftsteuer zuständig, auch wenn der Beamte oder sonstige Bedienstete dort nicht seinen tatsächlichen Wohnsitz hat (vgl. EuGH-Urteil Gistö vom 28.07.2011 - C-270/10, EU:C:2011:529, Rz 17). Art. 13 des Protokolls räumt dem Unionsbeamten keine Wahlmöglichkeit zur Bestimmung seines steuerlichen Wohnsitzes ein. Die Aufteilung der Befugnisse durch die Vorschrift wäre in Frage gestellt, wenn der Beamte die freie Wahl hätte, seinen steuerlichen Wohnsitz in einen anderen Staat als den seines ursprünglichen steuerlichen Wohnsitzes zu verlegen. Art. 13 des Protokolls ist so auszulegen, dass die Bestimmung des steuerlichen Wohnsitzes des Unionsbeamten nicht vom Willen des Betroffenen abhängen kann (EuGH-Urteile X/Staatssekretar van Financiën vom 17.06.1993 - C-88/92, EU:C:1993:246, Rz 12 f., 16 und Gistö vom 28.07.2011 - C-270/10, EU:C:2011:529, Rz 18).
- 48** c) Nach diesen Maßstäben versteht der vorlegende Senat die Regelung in Art. 13 Abs. 1 Satz 1 des Protokolls so, dass neben dem steuerlichen Wohnsitz im Herkunftsmitgliedstaat kein weiterer steuerlicher Wohnsitz entstehen kann, wenn der Beamte zusätzlich zu seinem Wohnsitz am Dienstort einen tatsächlichen Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat als dem Tätigkeitsstaat begründet. Für die Aufteilung der steuerlichen Befugnisse zur Erhebung der Einkommen-, Vermögen- und Erbschaftsteuer ist nach Ansicht des Senats auf den Zeitpunkt des Dienstantritts bei der Union abzustellen. Die Begründung weiterer tatsächlicher Wohnsitze zu einem späteren Zeitpunkt hat keinen Einfluss auf diese Aufteilung, solange der Beamte seine Amtstätigkeit im Dienst der Union ausübt. Da die Bestimmung des steuerlichen Wohnsitzes nicht vom Willen des Betroffenen abhängen kann, bleibt der

Herkunftsmitgliedstaat für die Erhebung der Einkommen-, Vermögen- und Erbschaftsteuer auch dann --allein-- zuständig, wenn der Beamte, ohne den tatsächlichen Wohnsitz am Dienstort aufzugeben, aus privaten Gründen Wohnsitze in anderen Mitgliedstaaten als dem Staat seiner Amtstätigkeit begründet. Auf die Gründe der zusätzlichen Wohnsitznahme (dienstlich, privat und so weiter) kommt es nach Auffassung des Senats nicht an.

- 49 d) Diese Auslegung ist nicht frei von Zweifeln. Seinem Wortlaut nach trifft Art. 13 Abs. 1 Satz 1 des Protokolls eine Regelung lediglich für das Niederlassen am Dienstort zur Zeit des Dienstantritts bei der Union. Zu einer späteren Begründung eines weiteren Wohnsitzes in einem Mitgliedstaat außerhalb des Staates, in dem der Beamte seine Amtstätigkeit ausübt, enthält die Vorschrift keine Aussagen. Ungeachtet dessen ist Voraussetzung für die Anwendung des Art. 13 Abs. 1 Satz 1 des Protokolls, dass der Beamte "sich lediglich zur Ausübung einer Amtstätigkeit im Dienst der Union im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats" niederlässt. Dies trifft auf die Wohnsitznahme in einem Mitgliedstaat außerhalb des Tätigkeitsstaates nicht zu, wenn diese Wohnsitznahme zur Errichtung eines gemeinsamen Hausstands mit dem Ehepartner erfolgt. Darüber hinaus könnte die Formulierung "in den beiden genannten Staaten" darauf hindeuten, dass Art. 13 Abs. 1 Satz 1 des Protokolls eine Aufteilung der steuerlichen Befugnisse ausschließlich zwischen dem Herkunftsstaat und dem Mitgliedstaat der Amtstätigkeit vornimmt. Dies könnte bedeuten, dass der Beamte neben dem fingierten Wohnsitz im Herkunftsstaat weitere steuerliche Wohnsitze in anderen Mitgliedstaaten --außerhalb des Staates der Amtstätigkeit-- begründen könnte. Konkurrierende Steuerpflichten in mehreren Mitgliedstaaten wären dann gegebenenfalls durch Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu beseitigen. Im Streitfall bestünden allerdings keine konkurrierenden Steuerpflichten, sondern nur eine Steuerpflicht in Deutschland, da Österreich die Erbschaft- und Schenkungsteuer bereits zum 01.08.2008 abgeschafft hat.
- 50 5. Die dem EuGH vorgelegten Fragen sind entscheidungserheblich.
- 51 Sollten die Vorlagefrage 1 und die Vorlagefrage 2 zu bejahen sein, wäre die Revision des FA als unbegründet zurückzuweisen.
- 52 Wäre die Vorlagefrage 1 oder die Vorlagefrage 2 zu verneinen, wäre die Revision des FA begründet und die Vorentscheidung aufzuheben sowie die Klage abzuweisen.
- 53 6. Das Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH ist nach Art. 267 Abs. 3 AEUV erforderlich.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de