

# Urteil vom 08. Dezember 2021, I R 30/19

**Ausschluss oder Beschränkung des nationalen Besteuerungsrechts ist kein ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG**

ECLI:DE:BFH:2021:U.081221.IR30.19.0

BFH I. Senat

AStG § 6 Abs 1 S 2 Nr 1, AStG § 6 Abs 1 S 2 Nr 4, DBA USA 1989/2008 Art 13 Abs 2 Buchst b, DBA USA 1989/2008 Art 24, AEUV Art 63, EG Art 56, FreundschVtr USA Art 11, EStG § 17 Abs 1 S 1, EStG § 17 Abs 2, GG Art 3 Abs 1, EStG VZ 2009

vorgehend FG Köln, 27. März 2019, Az: 15 K 2159/15

## Leitsätze

§ 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG ist nicht einschränkend dahingehend auszulegen, dass durch die unentgeltliche Anteilsübertragung auf den beschränkt Steuerpflichtigen das Recht Deutschlands zur Besteuerung der in den unentgeltlich übertragenen Anteilen ruhenden stillen Reserven ausgeschlossen oder beschränkt werden müsste.

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 28.03.2019 - 15 K 2159/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist die Rechtsnachfolgerin ihres inzwischen verstorbenen Ehemannes O. Dieser übertrug mit notarieller Urkunde vom 30.09.2009 an den Sohn S, der die US-amerikanische Staatsbürgerschaft besaß und im Zeitpunkt der Übertragung in den USA ansässig war, einen Geschäftsanteil in Höhe von ... € am --insgesamt ... € betragenden-- Stammkapital einer GmbH mit Sitz im Inland. Das Vermögen der Gesellschaft bestand im Zeitpunkt der Übertragung überwiegend aus im Inland belegenem Grundvermögen. Die von S zu erbringende Gegenleistung betrug ... €. In unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang hatte O weitere Geschäftsanteile an der Gesellschaft in Höhe von nominal ... € an die Klägerin übertragen.
- 2 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) behandelte die vorstehenden Übertragungen auf S und die Klägerin als teilentgeltliche Erwerbe und setzte für O einen steuerpflichtigen Übertragungsgewinn in Höhe von ... € für die Übertragung auf S und in Höhe von ... € für die Übertragung auf die Klägerin an.
- 3 Das FA war für den unentgeltlichen Teil der Übertragung auf S der Auffassung, die Voraussetzungen für eine "Wegzugsbesteuerung" nach § 6 des Gesetzes über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz) in der im Jahr 2009 (Streitjahr) geltenden Fassung (AStG) seien erfüllt. Es ermittelte auf der Grundlage eines gemeinen Wertes in Höhe von ... € einen (weiteren) Veräußerungsgewinn in Höhe von ... € und setzte die Einkommensteuer für O im Rahmen einer getrennten Veranlagung nach § 26a des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) mit Bescheid vom 08.12.2014 entsprechend fest.
- 4 Das zunächst von O geführte Klageverfahren vor dem Finanzgericht (FG) Köln wurde von der Klägerin als Alleinerbin fortgeführt. Mit in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2019, 1361 veröffentlichtem Urteil vom 28.03.2019 - 15 K 2159/15 wies das FG die Klage als unbegründet ab.

- 5 Dagegen wehrt sich die Klägerin mit ihrer Revision, die sie auf die Verletzung materiellen Rechts stützt.
- 6 Die Klägerin beantragt, unter Aufhebung des angefochtenen Urteils den gegen den Rechtsvorgänger der Klägerin ergangenen Einkommensteuerbescheid 2009 vom 08.12.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29.06.2015 dahingehend zu ändern, dass der Veräußerungsgewinn aus der Übertragung der Anteile an der GmbH um ... € gemindert wird.
- 7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist im Ergebnis zutreffend davon ausgegangen, dass § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG im Streitfall erfüllt und nicht einschränkend auszulegen ist.
- 9 1. Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehört auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 % beteiligt war (§ 17 Abs. 1 Satz 1 EStG). Veräußerungsgewinn i.S. des § 17 Abs. 1 EStG ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten übersteigt, wobei in den Fällen des Abs. 1 Satz 2 an die Stelle des Veräußerungspreises der Anteile ihr gemeiner Wert tritt (§ 17 Abs. 2 Satz 1 und 2 EStG).
- 10 Bei einer natürlichen Person, die insgesamt mindestens zehn Jahre nach § 1 Abs. 1 EStG unbeschränkt steuerpflichtig war und deren unbeschränkte Steuerpflicht durch Aufgabe des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts endet, ist auf Anteile i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG im Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht § 17 EStG auch ohne Veräußerung anzuwenden, wenn im Übrigen für die Anteile zu diesem Zeitpunkt die Voraussetzungen dieser Vorschrift erfüllt sind (§ 6 Abs. 1 Satz 1 AStG). Der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht i.S. des Satzes 1 stehen die Übertragung der Anteile durch ganz oder teilweise unentgeltliches Rechtsgeschäft unter Lebenden oder durch Erwerb von Todes wegen auf nicht unbeschränkt steuerpflichtige Personen gleich (§ 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG).
- 11 2. Es steht zwischen den Beteiligten nicht im Streit, dass O die Anteile an der GmbH, an welcher er innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens 1 % beteiligt war, durch teilweise unentgeltliches Rechtsgeschäft auf seinen nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Sohn S übertragen und damit dem Wortlaut nach die Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG erfüllt hat.
- 12 3. § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG ist entgegen der Auffassung der Klägerin weder aus teleologisch-historischen noch aus systematischen Gründen einschränkend dahingehend auszulegen, dass durch die unentgeltliche Anteilsübertragung auf den beschränkt Steuerpflichtigen das Recht der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) zur Besteuerung der in den unentgeltlich übertragenen Anteilen ruhenden stillen Reserven ausgeschlossen oder beschränkt werden müsste.
- 13 a) Die Regelungen der sog. Wegzugsbesteuerung und der Ersatztatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 2 AStG sollen sicherstellen, dass dem deutschen Fiskus durch den Wegzug oder den Ersatztatbestand der unentgeltlichen Übertragung in das Ausland kein im Inland entstandener Wertzuwachs entzogen wird. Deshalb erstreckt § 6 AStG steuersystematisch den Anwendungsbereich des § 17 EStG auf Sachverhalte, in denen es jenseits einer transaktionsbedingten Realisierung der in den Anteilen angesammelten Wertzuwächse nach dem Willen des historischen Gesetzgebers einer vorgelagerten Abrechnung der stillen Reserven bedarf, um das deutsche Besteuerungsrecht hieran abzusichern (Häck in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 6 AStG Rz 31, m.w.N.).
- 14 b) Zwar wurde mit Blick auf § 6 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 Nr. 1 bis Nr. 3 AStG kritisiert, dass der Besteuerungstatbestand u.a. deshalb zu weit reiche, weil er nicht voraussetzt, dass das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile im Zuge der Übertragung ausgeschlossen oder zumindest beschränkt wird (vgl. etwa Wassermeyer in Strunk/Wassermeyer/Kaminski [Hrsg.], Unternehmensteuerrecht und Internationales Steuerrecht, Gedächtnisschrift für Dirk Krüger, 2006, S. 295; Häck in Flick/

Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, a.a.O., § 6 AStG Rz 38). Allerdings haben diese Erwägungen keinen Eingang in den Gesetzeswortlaut gefunden. Zwar hat der Gesetzgeber durch das Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften vom 07.12.2006 (BGBl I 2006, 2782, BStBl I 2007, 4) mit § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG einen weiteren Tatbestand in das Gesetz aufgenommen. Danach steht der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht i.S. des Satzes 2 der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts Deutschlands hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile auf Grund anderer als der in Satz 1 oder der in den Nr. 1 bis 3 genannten Ereignisse gleich. Der Gesetzgeber hat aber keinen Zweifel daran gelassen, dass er --wie auch bezogen auf andere Modifikationen des § 6 AStG (s. Senatsurteil vom 26.04.2017 - I R 27/15, BFHE 258, 300, BStBl II 2017, 1194)-- das geltende Recht im Übrigen fortbestehen lassen wollte.

- 15** So war für Fallsituationen mit Anwendung eines Abkommens zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung ("DBA-Fälle") im ursprünglichen Gesetzesentwurf der Bundesregierung vom 25.09.2006 (BTDrucks 16/2710, S. 21 f.) in § 6 Abs. 1 AStG-E im Sinne eines allgemeinen Entstrickungstatbestands der Ausschluss oder die Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts an den Veräußerungsgewinnen als Tatbestandsvoraussetzung vorgesehen, während in § 6 Abs. 8 AStG-E für Nicht-DBA-Fälle "zur Sicherung des Steueraufkommens" die Wegzugsbesteuerung auch ohne Einschränkung des deutschen Besteuerungsrechts ausgelöst werden sollte. Der Gesetzgeber ging offenbar fälschlicherweise davon aus, dass in DBA-Fällen das deutsche Besteuerungsrecht an den Veräußerungsgewinnen stets ausgeschlossen oder beschränkt werde (vgl. Häck, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2019, 672, 674). Angeregt durch die Stellungnahme des Bundesrates vom 22.09.2006 (BRDrucks 542/06, S. 11 ff.) und die Beschlussempfehlung des Finanzausschusses vom 08.11.2006 (BTDrucks 16/3315, S. 48 ff.) nahm der Gesetzgeber davon aber wieder Abstand und fügte "in Fortführung des geltenden Rechts" § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG in das Gesetz ein. Er schuf insoweit neben dem Grundtatbestand in § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG und den Ersatztatbeständen in § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 bis 3 AStG mit der dortigen Nr. 4 einen Auffangtatbestand, der "alle sonstigen Fälle erfasst, in denen Deutschland nach einem Doppelbesteuerungsabkommen den Veräußerungsgewinn freistellen oder die ausländische Steuer anrechnen muss [...]" (BTDrucks 16/3369, S. 14). Es ging dem Gesetzgeber insoweit um die "Abrundung der bisherigen Ersatztatbestände" (vgl. BTDrucks 16/3369, S. 14). Damit wollte er erkennbar auch weiterhin Fälle in die Wegzugsbesteuerung einbeziehen, in denen es nicht zu einem Ausschluss oder einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts an den Veräußerungsgewinnen kommt (Häck, IStR 2019, 672, 674).
- 16** c) § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG eröffnet insoweit nicht die Möglichkeit, das dortige Tatbestandsmerkmal des Ausschlusses bzw. der Beschränkung des Besteuerungsrechts Deutschlands hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal in die vorrangig zu prüfenden Tatbestände des § 6 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 Nr. 1 bis 3 AStG hineinzulesen (Brandis/Heuermann/Pohl, § 6 AStG Rz 29; Krumm, Finanz-Rundschau --FR-- 2012, 509, 515; a.A. Häck in Flick/Wassermeyer/ Baumhoff/Schönfeld, a.a.O., § 6 AStG Rz 156; Müller-Gosoge in Haase, AStG/DBA, 3. Aufl., § 6 AStG Rz 60; Hoyer, Unternehmensnachfolge und Wegzugsbesteuerung, 2013, S. 42). Die Formulierung in § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG, die dort beschriebene Besteuerungsfolge trete bei Ausschluss oder Beschränkung des Besteuerungsrechts Deutschlands hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile "auf Grund anderer als der in Satz 1 oder der in den Nummern 1 bis 3 genannten Ereignisse" ein, legt gerade nicht nahe, dass die in § 6 Abs. 1 Satz 1 oder in Satz 2 Nr. 1 bis 3 AStG genannten Ereignisse ebenfalls zu einem Ausschluss oder einer Einschränkung des deutschen Besteuerungsrechts führen müssten. Vielmehr geht es dem Gesetzgeber erkennbar um die Abgrenzung von den genannten Tatbeständen bzw. um deren Ergänzung.
- 17** 4. Die dem Revisionsbegehren entsprechende einengende Auslegung des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG ist auch nicht aus verfassungsrechtlicher Sicht geboten (ebenso Pohl, a.a.O.; Förster in Lüdicke/Mellinghoff/Rödter [Hrsg.], Nationale und internationale Unternehmensbesteuerung in der Rechtsordnung, Festschrift für Dietmar Gosch, 2016, S. 84; Krumm, FR 2012, 509, 512; Weiss, Internationale Wirtschaftsbriefe 2018, 73, 74; a.A. Häck in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, a.a.O., § 6 AStG Rz 156; derselbe, IStR 2011, 521, 522 f. und IStR 2019, 672, 674; Jagusch, Wegzugsbesteuerung ohne Wegzug, 2019, S. 183; Hoyer, a.a.O., S. 35 f.; Krawitz/Kalbitzer in Spindler/Tipke/Rödter [Hrsg.], Steuerzentrierte Rechtsberatung, Festschrift für Harald Schaumburg, 2009, S. 845; Schaumburg, Steuer und Wirtschaft 2000, 369, 374; Müller-Gosoge in Haase, a.a.O., § 6 AStG Rz 59). Denn eine verfassungskonforme Auslegung scheidet aus, wenn sie dem Wortlaut der auszulegenden Norm sowie dem klar erkennbaren Willen des Gesetzes widerspricht (s. z.B. Senatsbeschluss vom 10.04.2013 - I R 80/12, BFHE 241, 483, BStBl II 2013, 1004).
- 18** Es kommt hinzu, dass die Norm zwar das die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

konkretisierende Realisationsprinzip durchbricht, wonach Wertzuwächse grundsätzlich erst bei einer transaktionsbezogenen Gewinnrealisierung erfasst werden dürfen. Indessen ist eine Abrechnung der vorhandenen stillen Reserven ausnahmsweise bereits ohne Transaktion zulässig, wenn ein späterer Steuerzugriff ansonsten nicht mehr oder nur eingeschränkt möglich wäre. § 6 AStG baut insoweit auf der Unterscheidung zwischen in- und ausländischen Einkünften auf, wie sie auch für andere Bereiche des deutschen Ertragsteuerrechts von Bedeutung ist (vgl. §§ 34c, 34d EStG, § 26 des Körperschaftsteuergesetzes). Die in § 6 Abs. 1 AStG getroffene Regelung beschränkt die Besteuerung dabei auf jene stillen Reserven, die nach einem Wegzug bei beschränkter Steuerpflicht im Falle einer Beteiligungsveräußerung als inländische Einkünfte i.S. des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e EStG erfasst werden könnten, für die jedoch die Vorschriften der Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) eine Besteuerung bei nur beschränkter Steuerpflicht häufig ausschließen (vgl. Art. 13 Abs. 4 des Musterabkommens der Organisation for Economic Cooperation and Development [OECD-Musterabkommen --OECD-MustAbk--]). § 6 Abs. 1 AStG verlagert damit lediglich die Besteuerung zeitlich vor, die nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e EStG grundsätzlich vorgesehen ist (Senatsbeschluss vom 17.12.1997 - I B 108/97, BFHE 185, 30, BStBl II 1998, 558; bestätigt durch Senatsurteil vom 25.08.2009 - I R 88, 89/07, BFHE 226, 296, BStBl II 2016, 438).

- 19** Da nach den den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG das Vermögen der GmbH, deren Anteile schenkweise übertragen wurden, überwiegend aus (inländischem) Grundvermögen bestand, verblieb das abkommensrechtliche Besteuerungsrecht durch die Art. 13 Abs. 4 des OECD-MustAbk nachgebildete sog. Immobilienklausel des Art. 13 Abs. 2 Buchst. b des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern vom 29.08.1989 i.d.F. der Bekanntmachung der Neufassung vom 04.06.2008 (BGBl II 2008, 612, BStBl I 2008, 784) --DBA-USA 1989/2008-- in Deutschland. Abweichend zu einer in Art. 13 Abs. 5 OECD-MustAbk getroffenen Zuweisungsentscheidung (dazu Senatsbeschluss vom 23.09.2008 - I B 92/08, BFHE 223, 73, BStBl II 2009, 524) ginge Deutschland im Streitfall das deutsche Besteuerungsrecht an dem Gewinn aus einem späteren Verkauf der Anteile an der GmbH daher nicht verloren (vgl. Hörnicke/Quilitzsch, Internationale Steuer-Rundschau --ISR-- 2020, 152, 153).
- 20** Indessen bestand aber --was das FG zutreffend hervorgehoben hat-- die den sofortigen Besteuerungszugriff rechtfertigende abstrakte Gefahr, dass die GmbH --etwa durch Umschichtung ihres Vermögens-- ihren Charakter als Immobiliengesellschaft verlieren könnte, ohne dass hieran eine Besteuerung in Deutschland geknüpft wäre (ebenso Hennigfeld, EFG 2019, 1362, 1363). Das deutsche Steuerrecht sieht für diese Konstellation keine Entstrickungsnorm vor, weil § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG auf beschränkt Steuerpflichtige nicht anzuwenden ist (Häck, IStR 2019, 672, 675; Kahlenberg, FR 2019, 820, 821; Hörnicke/Quilitzsch, ISR 2020, 152, 153, m.w.N.). Dem kann bezogen auf die konkrete Konstellation nicht mit Erfolg entgegengehalten werden, S sei als Anteilseigner der GmbH schon nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. aa EStG in Deutschland mit seinen Anteilen an der GmbH, die ihren Sitz und den Ort ihrer Geschäftsleitung im Inland hat, beschränkt steuerpflichtig und es sei schon deshalb das (spätere) deutsche Besteuerungsrecht an den Gewinnen aus der späteren Veräußerung der Anteile weder beschränkt noch ausgeschlossen (so aber Hörnicke/Quilitzsch, ISR 2020, 152, 153; Krawitz/Kalbitzer, a.a.O.). Denn nach den Ausführungen im Senatsbeschluss in BFHE 185, 30, BStBl II 1998, 558 wird die Besteuerung, die ansonsten nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e EStG einträte, durch § 6 AStG zeitlich vorverlagert. Im Übrigen lässt sich auch nicht ausschließen, dass die deutsche Finanzverwaltung von einer späteren Umschichtung des Vermögens der GmbH, ungeachtet der die GmbH treffenden Pflicht zur Abgabe von Steuererklärungen und Jahresabschlüssen, keine (oder erst verspätet) Kenntnis erlangen und deshalb das deutsche Besteuerungsrecht ggf. nicht mehr durchsetzen können würde. Zwar ist es insoweit zutreffend, dass die Veräußerung bzw. Übertragung inländischen Grundbesitzes für den beurkundenden Notar einen anzeigepflichtigen Vorgang i.S. des § 18 Abs. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes darstellt (Kahlenberg, FR 2019, 820, 821 f.). Indessen kann sich eine Vermögensumschichtung auch derart vollziehen, dass dem Betriebsvermögen der GmbH nicht in Immobilien bestehendes Vermögen in einem Maße zugeführt wird, dass die Qualifikation nach Art. 13 Abs. 2 Buchst. b DBA-USA 1989/2008 entfällt.
- 21** 5. Die von der Revision befürwortete einengende Auslegung ist --jedenfalls im Streitfall-- auch nicht unionsrechtlich geboten (so aber Häck in Flick/ Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, a.a.O., § 6 AStG Rz 181, m.w.N.). Zwar besteht bei einer Schenkung von Anteilen zunächst im Grunde kein Zweifel daran, dass insoweit die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft i.d.F. des Vertrags von Nizza zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union, der Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften sowie einiger damit zusammenhängender Rechtsakte --EG--, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 2002, Nr. C 325, 1, jetzt Art. 63 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union i.d.F.

des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft --AEUV--, Amtsblatt der Europäischen Union 2008, Nr. C 115, 47) einschlägig ist (Häck in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, a.a.O., § 6 AStG Rz 181; Hörnicke/Quilitzsch, ISR 2020, 152, 154). Indes ist damit im Streitfall nicht die Folgerung verbunden, die Frage nach der Rechtfertigung der sofortigen Entstrickungsbesteuerung in § 6 AStG in Fällen, in denen das deutsche Besteuerungsrecht weder ausgeschlossen noch beschränkt wird, nach Maßgabe der Grundsätze des Urteils des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) de Lasteyrie du Saillant vom 11.03.2004 - C-9/02 (EU:C:2004:138), die der EuGH in der Rechtssache Wächtler (Urteil vom 26.02.2019 - C-581/17, EU:C:2019:138) wieder aufgegriffen hat, zu entscheiden (s. Kahlenberg, FR 2019, 820, 823; Häck, IStR 2019, 672, 676; Hörnicke/Quilitzsch, ISR 2020, 152, 154). Denn die sog. Standstill-Klausel des Art. 64 Abs. 1 AEUV ist erfüllt, da angesichts der Übertragung von 56 % der Anteile von O auf S von einer Direktinvestition auszugehen ist und § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG bezogen auf Schenkungen seit dem maßgebenden Stichtag (31.12.1993) unverändert Bestandteil der Rechtsordnung war. Da die sukzessive Herabsetzung der maßgebenden Beteiligungsschwelle angesichts der Ausführungen des EuGH in seinem Urteil X vom 26.02.2019 - C-135/17 (EU:C:2019:136, Rz 28 ff.) keine wesentliche Änderung der Rechtslage darstellt (Kahlenberg, FR 2019, 820, 823, m.w.N.; a.A. Bron, IStR 2006, 296, 301; Kraft, Außensteuergesetz, 2. Aufl., § 6 Rz 119 ff.), kann sich die Klägerin nicht auf die Kapitalverkehrsfreiheit berufen.

- 22** 6. Es liegt auch kein Verstoß gegen Art. 24 Abs. 1 DBA-USA 1989/2008 vor. Die Norm verbietet es zwar jedem Vertragsstaat, Staatsangehörige des jeweils anderen Vertragsstaats unter ansonsten gleichen Verhältnissen höher als seine eigenen Staatsangehörigen zu besteuern. Dieses Verbot greift jedoch im Streitfall schon deshalb nicht ein, weil die Steuerpflicht des O nicht etwa an die Staatsangehörigkeit, sondern ausschließlich an den Wohnsitz und den gewöhnlichen Aufenthalt des S als Erwerber anknüpft. Dem FG ist daher beizupflichten, dass die Besteuerung unter ansonsten gleichen Verhältnissen in derselben Weise erfolgen würde, wenn S nicht Staatsbürger der USA wäre, sondern (ausschließlich) die deutsche Staatsangehörigkeit hätte.
- 23** 7. Nichts anderes folgt aus Art. XI des Freundschafts-, Handels- und Schiffahrtsvertrags vom 29.10.1954 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika (BGBl II 1956, 488), der ebenfalls auf die Staatsangehörigkeit abstellt. Der Anwendung dieser Regelung auf den Streitfall steht bereits entgegen, dass nach Art. 1 Abs. 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb DBA-USA 1989/2008 die Bestimmungen eines anderen Abkommens nur dann für eine Besteuerungsmaßnahme gelten, wenn die zuständigen Behörden übereinkommen, dass die Maßnahme nicht in den Geltungsbereich von Art. 24 DBA-USA 1989/2008 fällt. Demnach bildet Art. 24 DBA-USA 1989/2008 im Verhältnis der Vertragsstaaten untereinander die einzige Rechtsgrundlage für die Geltendmachung von Ansprüchen auf diskriminierungsfreie Behandlung im Anwendungsbereich des DBA-USA 1989/2008 (vgl. Senatsurteil vom 03.09.2020 - I R 80/16, BFHE 270, 353, BStBl II 2021, 237).
- 24** 8. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.
- 25** 9. Die Entscheidung ergeht im schriftlichen Verfahren (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO).

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