

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 19.6.2013, II R 10/12

Bedeutung der ausländischen Erbschaftsteuer auf Kapitalvermögen eines inländischen Erblassers für die deutsche Erbschaftsteuer

Leitsätze

1. Die Erbschaftsteuer, die ein ausländischer Staat auf den Erwerb von Kapitalvermögen erhebt, das ein inländischer Erblasser in dem Staat angelegt hatte, ist bei Fehlen eines DBA weder auf die deutsche Erbschaftsteuer anzurechnen noch als Nachlassverbindlichkeit zu berücksichtigen.
2. Führt die Doppelbesteuerung zu einer übermäßigen, konfiskatorischen Steuerbelastung, kann eine Billigkeitsmaßnahme geboten sein.

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist zu 1/4 Miterbin ihrer im April 2000 verstorbenen Großtante ... (E), die ihren Wohnsitz in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) hatte. Der Nachlass bestand aus in Deutschland und in Frankreich angelegtem Kapitalvermögen (Bankguthaben und festverzinsliche Wertpapiere) sowie Bargeld. Vom Reinnachlass von insgesamt 3.263.160 DM entfielen 2.842.820 DM auf das in Frankreich angelegte Kapitalvermögen. Die Klägerin hat ebenso wie die anderen Miterben ihren Wohnsitz in Deutschland.
- 2 Die französische Erbschaftsteuer für das in Frankreich angelegte Kapitalvermögen wurde gegenüber der Klägerin unter Berücksichtigung geringfügiger Abschläge von der Bemessungsgrundlage nach dem für Großnichten vorgesehenen Steuersatz (55 %) in Höhe von umgerechnet 383.237 DM erhoben.
- 3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte die Erbschaftsteuer gegen die Klägerin durch den nach § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheid vom 20. Dezember 2001 zunächst auf 50.108,14 EUR (98.003 DM) fest. Das FA berücksichtigte dabei die französische Erbschaftsteuer als Nachlassverbindlichkeit.
- 4 In den während des Einspruchsverfahrens ergangenen Änderungsbescheiden vom 23. April 2004 und 13. Februar 2008 berücksichtigte das FA die französische Erbschaftsteuer nicht mehr als Nachlassverbindlichkeit. Es setzte die Erbschaftsteuer zuletzt auf 119.464,88 EUR (233.653 DM) fest. Der Einspruch blieb erfolglos.
- 5 Da das FA die Gesamtbelastung durch die französische und die deutsche Erbschaftsteuer teilweise als sachlich unbillig ansah, erließ es die Steuer durch Bescheid vom 23. April 2007 gemäß § 227 AO in Höhe eines Teilbetrags von 40.559,25 EUR.
- 6 Das Finanzgericht (FG) wies die gegen die Steuerfestsetzung gerichtete Klage durch das in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2012, 1290 veröffentlichte Urteil mit der Begründung ab, die französische Erbschaftsteuer sei weder auf die deutsche Erbschaftsteuer anzurechnen noch als Nachlassverbindlichkeit abziehbar. Ein Verstoß gegen Unions- oder Verfassungsrecht liege nicht vor.
- 7 Mit der Revision macht die Klägerin geltend, die ausländische (hier: französische) Erbschaftsteuer auf im Ausland angelegtes Kapitalvermögen müsse in erweiternder Auslegung von § 21 Abs. 1 und 2 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) i.V.m. § 121 des Bewertungsgesetzes (BewG) auf die deutsche Erbschaftsteuer angerechnet werden. Dies folge insbesondere aus dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) sowie den Grundrechten auf Eigentum (Art. 14 GG) und auf allgemeine Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG) sowie der in Art. 23 GG zum Ausdruck kommenden Europafreundlichkeit des GG. Sie, die Klägerin, werde allein wegen der Anlage von Kapitalvermögen durch E in Frankreich höher besteuert als wenn diese das Kapital in Deutschland angelegt hätte. Die gesamte Steuerbelastung erreiche eine unverhältnismäßige Höhe und sei daher auch mit dem in Art. 1 des Ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention (1. ZP-EMRK) garantierten Schutz des Eigentums unvereinbar. Darüber hinaus beschränke die Nichtanrechnung der französischen Erbschaftsteuer mehrere Grundfreiheiten, und zwar die Kapitalverkehrsfreiheit, die aktive und passive Dienstleistungsfreiheit und die allgemeine persönliche Freizügigkeit. Betroffen seien auch das Binnenmarktprinzip und das Loyalitätsgebot. Aufgrund der Höhe der gesamten Steuerbelastung sei außerdem das Recht auf Eigentum (Art. 17 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union --EUGrdRCh--) verletzt. Die unionsrechtlichen Fragen müssten durch eine Vorabentscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) geklärt werden. Zumindest müsse die französische Erbschaftsteuer als Nachlassverbindlichkeit abgezogen werden.

- 8 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung und die Einspruchsentscheidung vom 22. April 2010 aufzuheben und die Erbschaftsteuer unter Änderung des Bescheids vom 13. Februar 2008 auf 14.085,34 EUR herabzusetzen.
- 9 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 10 II. Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die angefochtene Steuerfestsetzung entspricht den Vorschriften des ErbStG und ist sowohl mit Unionsrecht als auch mit Verfassungsrecht und Art. 1 des 1. ZP-EMRK vereinbar.
- 11 1. Das FG hat zu Recht angenommen, dass aufgrund unbeschränkter Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 i.V.m. Satz 2 Buchst. a ErbStG auch das in Frankreich angelegte Kapitalvermögen der deutschen Erbschaftsteuer unterliegt und die französische Erbschaftsteuer nicht auf die deutsche Erbschaftsteuer anzurechnen ist.
- 12 a) Gemäß § 21 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a ErbStG ist --soweit hier maßgebend-- bei Erwerb, die in einem ausländischen Staat mit ihrem Auslandsvermögen zu einer der deutschen Erbschaftsteuer entsprechenden Steuer herangezogen worden sind, dann, wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes seinen Wohnsitz im Inland hatte, die ausländische Steuer insoweit auf die deutsche Erbschaftsteuer anzurechnen, als das Auslandsvermögen auch der deutschen Erbschaftsteuer unterliegt, sofern nicht ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) anzuwenden ist. Besteht der Erwerb nur zum Teil aus Auslandsvermögen, ist der darauf entfallende Teilbetrag der deutschen Erbschaftsteuer gemäß § 21 Abs. 1 Satz 2 ErbStG in der Weise zu ermitteln, dass die für das steuerpflichtige Gesamtvermögen einschließlich des steuerpflichtigen Auslandsvermögens sich ergebende Erbschaftsteuer im Verhältnis des steuerpflichtigen Auslandsvermögens zum steuerpflichtigen Gesamtvermögen aufgeteilt wird. Was unter Auslandsvermögen i.S. des § 21 Abs. 1 Satz 1 und 2 ErbStG zu verstehen ist, ist in Abs. 2 der Vorschrift geregelt.
- 13 War der Erblasser zur Zeit seines Todes Inländer, etwa weil er im Inland einen Wohnsitz hatte (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a ErbStG), gelten nach § 21 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG als Auslandsvermögen i.S. des § 21 Abs. 1 Satz 1 und 2 ErbStG alle Vermögensgegenstände der in § 121 BewG genannten Art, die auf den ausländischen Staat entfallen, sowie alle Nutzungsrechte an diesen Vermögensgegenständen.
- 14 Im Privatvermögen gehaltene Forderungen von Inländern gegen ausländische Schuldner gehören danach nur dann zum Auslandsvermögen in diesem Sinn, wenn die Voraussetzungen des § 121 Nr. 7 oder 8 BewG sinngemäß erfüllt sind, wenn also beispielsweise die Forderung durch ausländischen Grundbesitz unmittelbar oder mittelbar gesichert ist. Private Guthaben von Inländern bei ausländischen Banken rechnen danach nicht zum Auslandsvermögen (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16. Januar 2008 II R 45/05, BFHE 218, 423, BStBl II 2008, 623). Gleiches gilt auch für ausländische festverzinsliche Wertpapiere, die Inländern gehören (§ 21 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG i.V.m. § 121 Nr. 7 Satz 2 BewG; vgl. Jülicher in Troll/Gebel/ Jülicher, ErbStG, § 2 Rz 64; Eisele in Rössler/Troll, BewG, § 121 Rz 41; ders. in Kapp/Ebeling, § 21 ErbStG, Rz 17; ebenso bereits Urteil des Reichsfinanzhofs vom 9. Januar 1936 III A 246/35, RStBl 1936, 120, zur Bestimmung des Inlandsvermögens).
- 15 b) Dass die Erbschaftsteuer, die ein ausländischer Staat für den von Todes wegen erfolgenden Erwerb von privaten, gegen ausländische Schuldner gerichteten Forderungen inländischer Erblasser erhebt, von den genannten Ausnahmefällen abgesehen nicht auf die deutsche Erbschaftsteuer für diesen Erwerb angerechnet wird, verstößt nicht gegen Unionsrecht, und zwar unabhängig davon, welchen Steuersatz der ausländische Staat anwendet und wie hoch die sich aus der in- und ausländischen Erbschaftsteuer ergebende Gesamtbelastung ist. Da die Rechtslage durch die Rechtsprechung des EuGH bereits geklärt bzw. klar ersichtlich ist, bedarf es nicht der Einholung einer Vorabentscheidung nach Art. 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV).
- 16 aa) Nach dem EuGH-Urteil vom 12. Februar 2009 C-67/08, Margarete Block (Slg. 2009, I-883) stehen Art. 56 und 58 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft --EG-- (jetzt Art. 63, 65 AEUV), die die Freiheit des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten regeln, der doppelten Belastung einer Kapitalforderung mit Erbschaftsteuer nicht entgegen.
- 17 Zur Begründung führte der EuGH aus, der Umstand, dass Nachlassgüter wie Kapitalforderungen in Deutschland kein "Auslandsvermögen" seien, für das nach der nationalen Regelung ein Anspruch auf Anrechnung der im Ausland entrichteten Erbschaftsteuer auf die in Deutschland geschuldete Erbschaftsteuer bestehe, führe zwar dazu, dass es im Fall von Forderungen gegen ein Finanzinstitut, das in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sei, der Erbschaftsteuer auf sie erhoben habe, zu einer höheren steuerlichen Belastung komme als im Fall von Forderungen gegen ein in Deutschland ansässiges Finanzinstitut. Dieser Steuernachteil folge aber daraus, dass die beiden betreffenden Mitgliedstaaten ihre Besteuerungsbefugnis parallel zueinander ausgeübt hätten, und zwar so, dass der eine, nämlich Deutschland, sich dafür entschieden habe, auf Kapitalforderungen dann die deutsche Erbschaftsteuer zu erheben, wenn der Gläubiger seinen Wohnsitz in Deutschland habe, während der andere, also im seinerzeitigen Streitfall das Königreich Spanien, die Entscheidung getroffen habe, auf solche Forderungen die spanische Erbschaftsteuer dann zu erheben, wenn der Schuldner in Spanien ansässig sei.

- 18 Nach der Rechtsprechung des EuGH (Nachweise im EuGH-Urteil Margarete Block in Slg. 2009, I-883 Rdnrn. 30 f.) schreibe indes das Unionsrecht bei seinem gegenwärtigen Entwicklungsstand und in einer Situation wie der des seinerzeitigen Ausgangsverfahrens (Erwerb von Kapitalforderungen einer inländischen Erblasserin gegen Finanzinstitute in Spanien ohne Bestehen eines auf die Erbschaftsteuer bezogenen DBA) in Bezug auf die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Europäischen Union keine allgemeinen Kriterien für die Kompetenzverteilung zwischen den Mitgliedstaaten vor. Dementsprechend sei, abgesehen von bestimmten, vorliegend nicht einschlägigen Richtlinien, bis heute im Rahmen des Unionsrechts keine Maßnahme der Vereinheitlichung oder Harmonisierung zum Zweck der Beseitigung von Doppelbesteuerungstatbeständen erlassen worden.
- 19 Demgemäß verfügten die Mitgliedstaaten beim gegenwärtigen Entwicklungsstand des Unionsrechts vorbehaltlich dessen Beachtung über eine gewisse Autonomie in diesem Bereich und seien nicht verpflichtet, ihr eigenes Steuersystem den verschiedenen Steuersystemen der anderen Mitgliedstaaten anzupassen und namentlich die sich aus der parallelen Ausübung ihrer Besteuerungsbefugnisse ergebende Doppelbesteuerung zu beseitigen und so in einem Fall wie dem des Ausgangsverfahrens die Anrechnung der Erbschaftsteuer zu ermöglichen, die in einem anderen Mitgliedstaat als dem Wohnsitzstaat des Erben entrichtet worden sei.
- 20 Wie der EuGH im Urteil Margarete Block in Slg. 2009, I-883 Rdnrn. 32 f. weiter ausgeführt hat, ändert daran auch der Umstand nichts, dass § 21 ErbStG günstigere Anrechnungsregeln vorsieht, wenn der Erblasser bei seinem Ableben seinen Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat als Deutschland hatte, weil in einem solchen Fall der Begriff des Auslandsvermögens nach Abs. 2 Nr. 2 dieser Vorschrift weiter gefasst ist als in einem Fall wie dem der Klägerin des damaligen Ausgangsverfahrens. Diese unterschiedliche Behandlung ergibt sich jedoch, wie der EuGH zur Begründung dargelegt hat, im Fall des Nachlasses einer Person, die zur Zeit ihres Ablebens ihren Wohnsitz nicht im Inland hatte, daraus, dass der betreffende Mitgliedstaat, wie es ihm im Rahmen seiner Besteuerungsbefugnisse zusteht, den Wohnsitz des Gläubigers als Anknüpfungskriterium für die Behandlung des Nachlasses als "Auslandsvermögen" und demzufolge für die Anrechenbarkeit der in einem anderen Mitgliedstaat entrichteten Erbschaftsteuer in Deutschland gewählt hat. Außerdem garantiere das Unionsrecht nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH einem Unionsbürger nicht, dass die Verlegung seines Wohnsitzes in einen anderen Mitgliedstaat als demjenigen, in dem er bis dahin gewohnt habe, steuerneutral sei. Aufgrund der unterschiedlichen Regelungen der Mitgliedstaaten in diesem Bereich könne eine solche Verlegung für den Bürger je nach dem Einzelfall mehr oder weniger vorteilhaft sein.
- 21 Der EuGH hat seine Rechtsprechung, nach der das Unionsrecht in Bezug auf die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Europäischen Union keine allgemeinen Kriterien für die Verteilung der Befugnisse der Mitgliedstaaten untereinander vorschreibt und keine unbedingte Verpflichtung zur Verhinderung einer rechtlichen Doppelbesteuerung durch mehrere Mitgliedstaaten besteht, durch den Beschluss vom 19. September 2012 C-540/11, Levy und Sebbag (Internationales Steuerrecht --IStR-- 2013, 307) erneut bestätigt. Er hat dazu in Übereinstimmung mit seiner bisherigen Rechtsprechung (Urteil vom 12. Mai 1998 C-336/96, Gilly, Slg. 1998, I-2793) ausgeführt, dass der u.a. auf die Einleitung von Verhandlungen durch die Mitgliedstaaten zur Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft bezogene Art. 293 EG (ersatzlos gestrichen durch den Vertrag von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft vom 13. Dezember 2007, BGBl II 2008, 1039; vgl. Toppelhofer, IStR 2013, 310, 311) nicht den Zweck gehabt habe, eine als solche rechtswirksame Vorschrift zu definieren, sondern sich darauf beschränkt habe, den Rahmen für Verhandlungen zwischen den Mitgliedstaaten zu bilden. Selbst wenn die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft eines der Ziele des Vertrags sei, gehe aus dem Text des Art. 293 EG hervor, dass dieser als solcher nicht dazu geeignet sei, Privatpersonen Rechte zu verleihen, die vor nationalen Gerichtsbarkeiten geltend gemacht werden könnten. Aus den in Art. 10 EG (vgl. nunmehr Art. 4 Abs. 3 des Vertrags über die Europäische Union --EUV--) geregelten Loyalitätspflichten ergebe sich ebenfalls keine Verpflichtung zur Beseitigung der Doppelbesteuerung durch mehrere Mitgliedstaaten. Diese Vorschrift formuliere lediglich eine allgemeine Verpflichtung der Mitgliedstaaten, deren konkreter Inhalt in jedem Einzelfall von den Bestimmungen des Vertrags oder den sich aus seinem allgemeinen System ergebenden Regelungen abhängen. Art. 10 EG könne daher nicht so ausgelegt werden, dass er für die Mitgliedstaaten eine unabhängige Verpflichtung über die sich aus Art. 56 und 293 EG für sie ergebenden Verpflichtungen hinaus begründe.
- 22 bb) Der erkennende Senat hält die Rechtsprechung des EuGH, nach der Unionsrecht abgesehen vom Vorliegen besonderer Regelungen eine Doppelbesteuerung nicht ausschließt, für zutreffend und folgt ihr auch für den vorliegenden Fall. Die Rechtsprechung des EuGH deckt auch die von der Klägerin ergänzend erwähnten unionsrechtlichen Gesichtspunkte ab, nämlich das Binnenmarktprinzip (Art. 14 Abs. 2 EG, nunmehr Art. 26 Abs. 2 AEUV), die aktive und passive Dienstleistungsfreiheit (Art. 49 EG, nunmehr Art. 56 AEUV) und die allgemeine persönliche Freizügigkeit (Art. 18 EG, nunmehr Art. 21 AEUV). Entscheidend ist auch insoweit, dass das Unionsrecht die grundsätzliche Autonomie der Mitgliedstaaten auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer unberührt lässt und diese nicht dazu verpflichtet, ihr eigenes Steuersystem den verschiedenen Steuersystemen der anderen Mitgliedstaaten anzupassen und namentlich die sich aus der parallelen Ausübung ihrer Besteuerungsbefugnisse ergebende Doppelbesteuerung zu beseitigen.
- 23 cc) Der EuGH hat die Zulässigkeit der Doppelbesteuerung in Fällen der von ihm beurteilten Art nicht davon abhängig gemacht, dass die in- und ausländische Erbschaftsteuer zusammen nicht einen bestimmten Prozentsatz des doppelt mit Steuer belasteten Erwerbs überschreitet. Eine solche Grenze kann auch nicht gezogen werden; denn das Unionsrecht sieht auch bei einer sehr hohen Belastung des Erwerbs von Todes wegen durch in- und ausländische Erbschaftsteuer keine allgemeinen Kriterien für die Verteilung der Besteuerungsbefugnisse bei der Erbschaftsteuer zwischen den Mitgliedstaaten vor.

- 24 dd) Etwas anderes ergibt sich entgegen der Ansicht der Klägerin insoweit auch nicht aus dem vom EuGH im Urteil Margarete Block in Slg. 2009, I-883 nicht herangezogenen Art. 17 Abs. 1 Satz 1 EUGrDRCh. Nach dieser Vorschrift hat jede Person das Recht, ihr rechtmäßig erworbenes Eigentum zu besitzen, zu nutzen, darüber zu verfügen und es zu vererben. Dies bedeutet aber nicht, dass im Streitfall die französische Erbschaftsteuer auf die deutsche Erbschaftsteuer angerechnet werden muss, weil Frankreich für den Erwerb des in Frankreich angelegten Kapitalvermögens der E einen Steuersatz von 55 % angewendet hat. Dies ergibt sich aus folgenden Gründen:
- 25 aaa) Die ursprüngliche Fassung der EUGrDRCh (Amtsblatt der Europäischen Union --ABIEU-- 2000 Nr. C 364, 1) wurde am 7. Dezember 2000 und somit erst nach dem Eintritt des Erbfalls im April 2000 proklamiert. Bei dieser Fassung handelte es sich zudem nicht um verbindliches Recht, sondern lediglich um eine politische Erklärung (Mayer in Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, nach Art. 6 EUV Rz 35; Streinz, EUV/AEUV, 2. Aufl. 2012, Vor GR-Charta Rz 3).
- 26 bbb) Rechtliche Verbindlichkeit erlangte die inzwischen überarbeitete EUGrDRCh (ABIEU 2007 Nr. C 303, 1, BGBl II 2008, 1165) erst durch die Neufassung des Art. 6 Abs. 1 EUV durch Art. 1 Nr. 8 des Vertrags von Lissabon (a.a.O.), der für Deutschland am 1. Dezember 2009 in Kraft getreten ist (Bekanntmachung vom 13. November 2009, BGBl II 2009, 1223), und zwar ohne Rückwirkung (Streinz, EUV/AEUV, Vor GR-Charta Rz 7, m.w.N.).
- 27 ccc) Abgesehen vom zeitlichen Ablauf im vorliegenden Fall kommt Art. 17 Abs. 1 Satz 1 EUGrDRCh im Hinblick auf eine Doppelbesteuerung eines Erwerbs von Todes wegen mit in- und ausländischer Erbschaftsteuer schon deshalb keine Bedeutung zu, weil die EUGrDRCh nach ihrem Art. 51 Abs. 1 Satz 1 nur für die Organe und Einrichtungen der Europäischen Union und für die Mitgliedstaaten ausschließlich bei der Durchführung des Rechts der Europäischen Union gilt. Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH (EuGH-Urteil vom 26. Februar 2013 C-617/10, Åkerberg Fransson, Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht 2013, 99 Rdnrn. 19 ff., m.w.N.) finden die in der Unionsrechtsordnung garantierten Grundrechte in allen unionsrechtlich geregelten Fallgestaltungen, aber nicht außerhalb derselben Anwendung. Der EuGH könne daher eine nationale Rechtsvorschrift nicht im Hinblick auf die EUGrDRCh beurteilen, wenn sie nicht in den Geltungsbereich des Unionsrechts falle. Dieser eingeschränkte Anwendungsbereich der EUGrDRCh sei gemäß Art. 6 Abs. 1 Unterabs. 3 EUV und Art. 52 Abs. 7 EUGrDRCh bei deren Auslegung zu berücksichtigen. Werde eine rechtliche Situation nicht vom Unionsrecht erfasst, sei der EuGH nicht zuständig, um über sie zu entscheiden, und die möglicherweise angeführten Bestimmungen der EUGrDRCh könnten als solche keine neue Zuständigkeit begründen. Diese Erwägungen entsprächen denen, die Art. 6 Abs. 1 Unterabs. 2 EUV zugrunde lägen, wonach durch die Bestimmungen der EUGrDRCh die in den Verträgen festgelegten Zuständigkeiten der Union in keiner Weise erweitert würden. Ebenso dehne die EUGrDRCh nach ihrem Art. 51 Abs. 2 den Geltungsbereich des Unionsrechts nicht über die Zuständigkeiten der Union hinaus aus und begründe weder neue Zuständigkeiten noch neue Aufgaben für die Union, noch ändere sie die in den Verträgen festgelegten Zuständigkeiten und Aufgaben (vgl. dazu auch Urteil des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 24. April 2013 1 BvR 1215/07, Neue Juristische Wochenschrift 2013, 1499, Rz 88 ff.).
- 28 Da es sich beim Erbschaftsteuerrecht nicht um Unionsrecht, sondern um rein nationales, nicht unionsrechtlich determiniertes Recht handelt, scheidet somit eine Überprüfung der Doppelbesteuerung an Art. 17 Abs. 1 Satz 1 EUGrDRCh aus.
- 29 ddd) Soweit das Recht auf Eigentum als allgemeiner Rechtsgrundsatz des Unionsrechts unabhängig von Art. 17 Abs. 1 Satz 1 EUGrDRCh geschützt ist, bezieht sich dies unter Berücksichtigung der Zuständigkeiten der Europäischen Union und des EuGH ebenfalls nur auf unionsrechtlich geregelte Bereiche (vgl. Streinz, EUV/AEUV, GR-Charta Art. 17 Rz 4 ff.) und zudem nicht auf das Vermögen als solches. Nach der Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 21. Februar 1991 verbundene Rechtssachen C-143/88 und C-92/89, Zuckerfabrik Süderdithmarschen AG u.a., Slg. 1991, I-415, Rdnr. 74) kann die Verpflichtung, eine Abgabe zu zahlen, nicht als Verstoß gegen das Eigentumsrecht angesehen werden (vgl. dazu auch Deppenheuer in Tettinger/Stern, Kölner Gemeinschaftskommentar zur Europäischen Grundrechte-Charta, 2006, Art. 17 Rz 37 f.; Streinz, EUV/AEUV, GR-Charta Art. 17 Rz 6).
- 30 c) Eine Pflicht Deutschlands, bei Fehlen eines auf die Erbschaftsteuer bezogenen DBA die Erbschaftsteuer, die ein ausländischer Staat für den von Todes wegen erfolgenden Erwerb von privaten, gegen ausländische Schuldner gerichteten Forderungen inländischer Erblasser erhebt, von den in § 121 Nrn. 7 und 8 BewG genannten Ausnahmefällen abgesehen auf die deutsche Erbschaftsteuer für diesen Erwerb anzurechnen, lässt sich auch der Gewährleistung des Eigentums und des Erbrechts durch Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG, dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) und der allgemeinen Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG) nicht entnehmen.
- 31 aa) Diese Grundrechte verpflichten Deutschland nicht, bei Fehlen eines DBA eine Belastung durch in- und ausländische Steuern in den genannten Fällen durch die Anrechnung der ausländischen Steuer auf die inländische Steuer, also durch eine einseitige Maßnahme zu vermeiden. Eine solche Pflicht Deutschlands wäre mit der ihm zukommenden Autonomie auf dem Gebiet der Erbschaftsbesteuerung nicht vereinbar. Jedem Staat steht kraft seiner Finanzhoheit als Teil seiner Souveränität das Recht zur Erhebung von Steuern zu. Dieses Recht wird lediglich durch das Territorialitätsprinzip eingeschränkt. Das Völkerrecht steht einer Doppelbesteuerung grundsätzlich nicht entgegen, solange eine substantiell hinreichende Verbindung zwischen dem eigenen Hoheitsgebiet und dem ausländischen Sachverhalt besteht (Wolfgang Reimann zum 70. Geburtstag, 2012, S. 371, 373). Einen Rechtsgrundsatz, dass eine Doppelbesteuerung schlechthin unzulässig sei, gibt es nicht (BFH-Urteil vom 14. Februar 1975 VI R 210/72, BFHE 115, 319, BStBl II 1975,

- 497).
- 32 bb) Eine substantiell hinreichende Verbindung zum Hoheitsgebiet von Deutschland besteht insbesondere bei einem Erwerb von Todes wegen von einem Inländer, und zwar auch insoweit, als es um die Besteuerung des Erwerbs von Kapitalvermögen geht, das der Erblasser im Ausland angelegt hatte. In einem solchen Fall entspräche die alleinige Besteuerung durch Deutschland den internationalen Gepflogenheiten, die im Musterabkommen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Nachlass-, Erbschaft- und Schenkungsteuern --OECD-MA (E)-- (abgedruckt bei Jülicher, a.a.O., § 2 Rz 152 ff.) zum Ausdruck kommen. Wie der EuGH im Urteil Gilly in Slg. 1998, I-2793 ausgeführt hat, ist es für die Mitgliedstaaten nicht abwegig, sich für die Zwecke der Aufteilung der Steuerhoheit an der völkerrechtlichen Praxis und den von der OECD erarbeiteten Musterabkommen zu orientieren (Rz 31).
- 33 Nach Art. 7 OECD-MA (E) kann Vermögen, das Teil des Nachlasses oder einer Schenkung einer Person mit Wohnsitz in einem Vertragsstaat ist und in den Art. 5 und 6 OECD-MA (E) nicht behandelt wurde, ohne Rücksicht auf seine Belegenheit nur in diesem Staat besteuert werden. Art. 5 und 6 OECD-MA (E) betreffen unbewegliches Vermögen und bewegliches Vermögen einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung, nicht aber Forderungen aus Guthaben und festverzinslichen Wertpapieren, die Inländer als Privatpersonen bei ausländischen Kreditinstituten angelegt haben. Für derartiges Vermögen steht somit nach Art. 7 OECD-MA (E) das alleinige Besteuerungsrecht dem Wohnsitzstaat des Erblassers zu.
- 34 Dies ist ein sachlicher Grund im Sinne des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) dafür, dass die Erbschaftsteuer, die ein ausländischer Staat für den von Todes wegen erfolgenden Erwerb von privaten gegen ausländische Schuldner gerichteten Forderungen inländischer Erblasser erhebt, von den in § 121 Nrn. 7 und 8 BewG genannten Ausnahmefällen abgesehen, nicht auf die deutsche Erbschaftsteuer für diesen Erwerb angerechnet wird. Die Anlage von Kapitalvermögen im Ausland kann zur Anwendbarkeit ausländischen Erbschaftsteuerrechts führen und bedingt dadurch das Risiko, dass es im Erbfall zu einer Doppelbesteuerung kommt. Im Rahmen der Anwendung des Art. 3 Abs. 1 GG kann der inländischen Besteuerung in einem solchen Fall nicht entgegengehalten werden, dass die Steuerlast bei einer Anlage im Inland insgesamt niedriger gewesen wäre. Bei einer Anlage im Inland handelt es sich nämlich um einen anderen Sachverhalt als bei einer Anlage im Ausland, die auch zur Anwendung ausländischen Erbschaftsteuerrechts führen kann.
- 35 cc) Dem Art. 7 OECD-MA (E) entspricht auch die Rechtslage nach dem Abkommen vom 12. Oktober 2006 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung der Nachlässe, Erbschaften und Schenkungen --DBA Frankreich-- (BGBl II 2007, 1403), das am 3. April 2009 in Kraft getreten ist (BGBl II 2009, 596). Nach Art. 9 DBA Frankreich kann Vermögen, das Teil des Nachlasses oder einer Schenkung einer Person mit Wohnsitz in einem Vertragsstaat ist und in den Art. 5, 6, 7 und 8 DBA Frankreich nicht behandelt wurde, ohne Rücksicht auf seine Belegenheit nur in diesem Staat besteuert werden. Zu diesem Vermögen gehören u.a. Guthaben und festverzinsliche Wertpapiere, die Inländer als Privatpersonen bei ausländischen Kreditinstituten angelegt haben. Es handelt sich dabei nicht um bewegliches materielles Vermögen i.S. des Art. 8 DBA Frankreich. Dies ergibt sich aus Nr. 4 des zwischen Deutschland und Frankreich vereinbarten Protokolls zu dem DBA Frankreich. Danach gelten Bargeld, Forderungen jeder Art, Aktien und Gesellschaftsanteile nicht als bewegliches materielles Vermögen i.S. des Art. 8 DBA Frankreich. Dieses Protokoll ist nach Art. 18 DBA Frankreich Bestandteil dieses DBA.
- 36 dd) Eine Pflicht Deutschlands, eine von einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union erhobene Erbschaftsteuer stets auf die deutsche Erbschaftsteuer anzurechnen, kann entgegen der Ansicht der Klägerin auch Art. 23 GG nicht entnommen werden. Diese Vorschrift regelt allgemein die Mitwirkung Deutschlands bei der Entwicklung der Europäischen Union. Die Regelung von Einzelfragen wie etwa die Vermeidung einer unionsrechtlich nicht ausgeschlossenen Doppelbesteuerung eines Erwerbs von Todes wegen ist nicht Gegenstand der Vorschrift.
- 37 ee) Ist die Höhe der Steuerbelastung, die sich aus der Doppelbesteuerung des von Todes wegen erfolgenden Erwerbs von Forderungen eines inländischen Erblassers gegen ausländische Schuldner insgesamt ergibt, bezogen auf den Wert der Forderungen unter Berücksichtigung des Grundrechts aus Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG und des auf dem allgemeinen verfassungsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz beruhenden Übermaßverbots nicht hinnehmbar, hat auch dies nicht zur Folge, dass die ausländische Steuer auf die inländische Erbschaftsteuer anzurechnen ist. In einem solchen Fall kommen vielmehr Billigkeitsmaßnahmen nach §§ 163, 227 AO als verfassungsrechtlich ausreichende Abhilfemaßnahmen in Betracht (vgl. Jülicher, a.a.O., § 21 Rz 6; Jochum in Wilms/Jochum, § 21 ErbStG Rz 20, 110; Weinmann in Moench/Weinmann, § 21 ErbStG Rz 5; Riedel in Daragan/ Halaczinsky/Riedel, ErbStG, BewG, § 21 ErbStG Rz 68; Schaumburg, IStR, 3. Aufl. 2011, Rz 14.12, 15.244, 16.494). Wenn die Anwendung eines nicht zu beanstandenden Gesetzes in Einzelfällen zu einem "ungewollten Überhang" führen würde, kann eine Verfassungspflicht zum Billigkeitserlass bestehen (BVerfG-Beschluss vom 10. November 1998 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246, BStBl II 1999, 174, unter C.III., m.w.N.). Auf nähere Einzelheiten braucht insoweit im vorliegenden Verfahren nicht eingegangen zu werden, weil der Erlassbescheid vom 23. April 2007 nicht Gegenstand des Verfahrens ist.
- 38 d) Auch aus dem in Art. 1 des 1. ZP-EMRK geregelten Schutz des Eigentums lässt sich keine Verpflichtung Deutschlands zur generellen Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer auf die deutsche Erbschaftsteuer entnehmen. Diese Vorschrift schließt eine Doppelbesteuerung bei Fehlen eines DBA ebenso wie das Unions- und das Verfassungsrecht zumindest nicht grundsätzlich aus. Sie enthält keine Kriterien zu der Frage, wie und zu Lasten welchen Staates eine Doppelbesteuerung vermieden werden soll. Jedenfalls im Regelfall ist das Recht auf Eigentum nicht

verletzt, wenn der Staat, dem nach den internationalen Gepflogenheiten, die im OECD-MA (E) zum Ausdruck kommen, das ausschließliche Besteuerungsrecht für einen Erwerb von Todes wegen zusteht, von diesem Recht Gebrauch macht und eine etwaige von einem ausländischen Staat zusätzlich erhobene Erbschaftsteuer nicht anrechnet.

- 39 Eine übermäßige, konfiskatorische Steuerbelastung kann allerdings eine Verletzung des durch Art. 1 des 1. ZP-EMRK gewährleisteten Rechts auf Eigentum begründen (Peukert in Frowein/ Peukert, EMRK-Kommentar, 3. Aufl., Art. 1 des 1. ZP, Rz 74; Cremer in Grote/Marauhn, EMRK/GG, Konkordanzkommentar zum europäischen und deutschen Grundrechtsschutz, 2006, Kap. 22 Rz 85). Eine Verpflichtung Deutschlands, die konfiskatorische Wirkung der Doppelbesteuerung durch eine Anrechnung der ausländischen Erbschaftsteuer auf die deutsche Erbschaftsteuer und somit durch eine einseitige Maßnahme zu beseitigen, lässt sich indes nach Ansicht des Senats aus Art. 1 des 1. ZP-EMRK nicht ableiten. Dies gilt insbesondere dann, wenn wie im vorliegenden Fall bei Bestehen eines dem OECD-MA (E) entsprechenden DBA das alleinige Besteuerungsrecht Deutschland zustünde und der ausländische Staat, der durch die Höhe des von ihm angesetzten Steuersatzes wesentlich zu der konfiskatorischen Wirkung der Doppelbesteuerung beigetragen hat, wie im Streitfall Frankreich ebenfalls die Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK) beigetreten ist.
- 40 Auch in diesem Zusammenhang kommen indes Billigkeitsmaßnahmen nach §§ 163, 227 AO und dem jeweils maßgebenden Recht des ausländischen Staates, der ebenfalls der EMRK beigetreten ist, als ausreichende Abhilfemaßnahmen in Betracht. Auf nähere Einzelheiten braucht in diesem Zusammenhang nicht eingegangen zu werden, da Billigkeitsmaßnahmen nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens sind.
- 41 e) Die französische Erbschaftsteuer ist danach im Streitfall nicht auf die deutsche Erbschaftsteuer anzurechnen. Die Voraussetzungen für eine Anrechnung nach § 21 Abs. 1 Satz 1 und 2 i.V.m. Abs. 2 Nr. 1 ErbStG sind nicht erfüllt. Bei dem von E in Frankreich angelegten Kapitalvermögen handelt es sich nicht um Auslandsvermögen i.S. des § 21 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG i.V.m. § 121 BewG. Die von der Klägerin begehrte Anrechnung kann weder auf Unions- noch auf Verfassungsrecht oder Art. 1 des 1. ZP-EMRK gestützt werden.
- 42 2. Ebenfalls zutreffend hat das FG angenommen, dass die französische Erbschaftsteuer nicht als Nachlassverbindlichkeit abziehbar ist.
- 43 a) Gemäß § 10 Abs. 8 ErbStG ist die von dem Erwerber zu entrichtende eigene Erbschaftsteuer nicht abzugsfähig. Dies gilt nicht nur für die Erbschaftsteuer nach dem ErbStG, sondern übereinstimmend mit der Auffassung der Finanzverwaltung (H E 10.11 der Hinweise zu den Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011 vom 19. Dezember 2011, BStBl I 2011 Sondernummer 1, 117) gleichermaßen auch für ausländische Steuern, die der deutschen Erbschaftsteuer entsprechen (FG Düsseldorf, Urteil vom 13. Mai 2009 4 K 155/08 Erb, EFG 2009, 1310; Gebel in Troll/Gebel/ Jülicher, ErbStG, § 10 Rz 268; ders., Betriebs-Berater --BB-- 1999, 135, 142; Billig, Finanz-Rundschau 2009, 298; Pahlke in Christoffel/Geckle/Pahlke, ErbStG, 1998, § 10 Rz 99, § 21 Rz 4; Jochum, a.a.O., § 10 ErbStG Rz 208, § 21 Rz 19 f.; Geck in Kapp/Ebeling, § 10 ErbStG, Rz 177; Jüptner in Fischer/ Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, 4. Aufl., § 10 Rz 291, § 21 Rz 9; Weinmann, a.a.O., § 10 ErbStG Rz 110, § 21 ErbStG Rz 5; Richter in Viskorf/Knobel/Schuck, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 4. Aufl., § 21 ErbStG Rz 34; Szczesny in Tiedtke, ErbStG, 2009, § 10 Rz 87; Tetens in Rödl/Preißer u.a., a.a.O., § 21 Kap. 1; Schaumburg, a.a.O., Rz 15.244; a.A. Meincke, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 16. Aufl., § 10 Rz 59, § 21 Rz 2; Eisele in Kapp/Ebeling, § 21 ErbStG, Rz 3; Schuck in Viskorf/Knobel/ Schuck, a.a.O., § 10 ErbStG Rz 155; Högl in Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, § 10 ErbStG Rz 256, § 10 ErbStG Rz 11; Reich/ Voß/Striegel in Tiedtke, a.a.O., § 21 Rz 31).
- 44 Die Berücksichtigung ausländischer Erbschaftsteuer ist vorbehaltlich von Billigkeitsmaßnahmen in § 21 ErbStG eingehend und differenziert geregelt und erfolgt im Wege der Anrechnung. Dabei handelt es sich um eine abschließende Regelung, die den Abzug ausländischer Erbschaftsteuern als Nachlassverbindlichkeiten ausschließt (FG Nürnberg, Urteil vom 18. Dezember 1962 II 374/61, EFG 1963, 311; FG Düsseldorf, Urteil in EFG 2009, 1310; Gebel, BB 1999, 135, 142; ders. in Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge 2006, 130, 131; Pahlke, a.a.O., § 10 Rz 99, § 21 Rz 4; Jülicher, a.a.O., § 21 Rz 5; Geck, a.a.O., § 10 ErbStG, Rz 177; Jüptner, a.a.O., § 21 Rz 9; Weinmann, a.a.O., § 21 ErbStG Rz 5; Richter, a.a.O., § 21 ErbStG Rz 34; Riedel, a.a.O., § 21 ErbStG Rz 68; Hamdan, Die Beseitigung internationaler Doppelbesteuerung durch § 21 ErbStG, 2007, Rz 467 f.). Es gibt keinen Grund für die Annahme, dass der Gesetzgeber ausländische Erbschaftsteuern, die § 21 ErbStG von der Anrechnung auf die deutsche Erbschaftsteuer ausschließt, als Nachlassverbindlichkeiten berücksichtigen will. Eine solche Berücksichtigung würde dem Sinn und Zweck des § 21 ErbStG widersprechen, nach dem sich ausländische Erbschaftsteuern nur unter bestimmten Voraussetzungen bei der Festsetzung der deutschen Erbschaftsteuer auswirken sollen.
- 45 b) Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus der von der Klägerin angeführten Entstehungsgeschichte des § 10 Abs. 8 ErbStG. § 12 Abs. 7 ErbStG 1922 (RStBl I 1922, 695) bestimmte, dass die Erbschaftsteuer nicht abgezogen wird. Nach § 8 Abs. 2 Satz 1 ErbStG 1922 war auf Antrag die im Ausland erhobene Erbschaftsteuer bei der Berechnung der Erbschaftsteuer als Nachlassverbindlichkeit abzuziehen, soweit die Steuerpflicht im Ausland befindliche Sachen, Forderungen gegen ausländische Schuldner oder Rechte, deren Übertragung an eine Eintragung in ausländische Bücher geknüpft ist, betraf. In Satz 2 der Vorschrift wurde der Reichsminister der Finanzen ermächtigt, stattdessen auf Gegenseitigkeit die Anrechnung der ausländischen Steuer auf die inländische Steuer zu bestimmen.

- 46 Der Abzug der im Ausland erhobenen Erbschaftsteuer bei der Berechnung der Erbschaftsteuer als Nachlassverbindlichkeit war seinerzeit somit der Regelfall. Die Anrechnung der ausländischen Steuer auf die inländische Steuer bedurfte der Zulassung durch den Reichsminister der Finanzen und setzte Gegenseitigkeit voraus.
- 47 Derartige Regelungen gibt es inzwischen nicht mehr. Vielmehr hat der Gesetzgeber selbst die Anrechnung der ausländischen Erbschaftsteuer auf die inländische Erbschaftsteuer in § 21 ErbStG geregelt und dadurch die Berücksichtigung ausländischer Erbschaftsteuern bei der Festsetzung der inländischen Erbschaftsteuer dem Grunde und der Art und Weise nach abschließend bestimmt.
- 48 c) Soweit sich einzelne Stimmen in der Literatur (Meincke, a.a.O., § 21 Rz 2; Eisele, a.a.O., § 21 ErbStG, Rz 3) auf die in § 34c des Einkommensteuergesetzes (EStG) dem Steuerpflichtigen eingeräumte Möglichkeit berufen, hinsichtlich der Berücksichtigung der auf ausländische Einkünfte entfallenden ausländischen Einkommensteuer zwischen der Anrechnung auf die deutsche Einkommensteuer und dem Abzug bei der Ermittlung der Einkünfte zu wählen, kann dem für das Erbschaftsteuerrecht nicht gefolgt werden; denn eine entsprechende Regelung enthält das Erbschaftsteuerrecht gerade nicht (Pahlke, a.a.O., § 21 Rz 4; Jochum, a.a.O., § 21 Rz 19; Seifried in Rödl/Preißer u.a., a.a.O., § 21 Kap. 1).
- 49 Im Übrigen würde ein den Regelungen des § 34c EStG entsprechendes Wahlrecht dem Begehren der Klägerin nicht zum Erfolg verhelfen. Die ausländische Steuer kann nämlich nur dann auf Antrag des Steuerpflichtigen bei der Ermittlung der Einkünfte nach § 34c Abs. 2 EStG abgezogen werden, wenn die Voraussetzungen für eine Anrechnung nach § 34c Abs. 1 EStG erfüllt sind (Schmidt/Heinicke, EStG, 32. Aufl., § 34c Rz 15; Gosch in Kirchhof, EStG, 11. Aufl., § 34c Rz 29). Eine entsprechende Anwendung des in § 34c Abs. 2 EStG vorgesehenen Wahlrechts auf die Erbschaftsteuer hätte demgemäß zur Folge, dass nur gemäß § 21 ErbStG anrechenbare ausländische Erbschaftsteuern nach Wahl des Steuerpflichtigen als Nachlassverbindlichkeiten berücksichtigt werden könnten. Da diese Voraussetzungen im Streitfall nicht erfüllt sind, wäre ein Abzug der französischen Erbschaftsteuer als Nachlassverbindlichkeit ebenfalls ausgeschlossen.
- 50 d) Aufgrund der Autonomie der Mitgliedstaaten bei der Ausgestaltung des Erbschaftsteuerrechts zwingt auch Unionsrecht nicht zum Abzug ausländischer Erbschaftsteuern als Nachlassverbindlichkeiten. Dem Unionsrecht lässt sich nicht entnehmen, welcher der beteiligten Staaten die vom anderen Staat erhobene Erbschaftsteuer bei der Festsetzung der eigenen Erbschaftsteuer als Nachlassverbindlichkeit abziehen müsste.

Siehe auch: [Pressemitteilung Nr. 45/13 vom 31.7.2013](#)