

# Doppelbesteuerung ausländischen Kapitalvermögens mit Erbschaftsteuer wegen fehlender Anrechnungsmöglichkeit

Andrea Seemann, Steuerberaterin

**BFH, Urteil vom 19.06.2013 – II R 10/12, BFH/NV 2013, 1491**

**EG Art. 10, Art. 56, Art. 58, Art. 293; EUV Art. 4 Abs. 3, Art. 6 Abs. 1; AEUV Art. 63, Art. 65, Art. 267; EUGrdRCh Art. 17 Abs. 1 Satz 1, Art. 51 Abs. 1 Satz 1, Art. 52 Abs. 7; GG Art. 2 Abs. 1, Art. 3 Abs. 1, Art. 14 Abs. 1, Art. 23; 1. ZP-EMRK Art. 1; ErbStG § 2 Abs. 1 Nr. 1, § 10 Abs. 8, § 21; BewG § 121; AO § 163, § 227**

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

## Keywords

Anrechnung; Ausland; Doppelbesteuerung; Erbschaftsteuer; Kapitalvermögen

## I. Problemstellung und praktische Bedeutung

Zum Nachlass eines deutschen Erblassers gehören häufig ausländische Vermögenswerte. In diesem Fall stellt sich die Frage, welche Erbschaftsteuer im Ausland auf die Vermögenswerte erhoben wird und wie diese im Inland auf die deutsche Erbschaftsteuer angerechnet werden kann. Für die Ertragsteuer, also die Besteuerung laufender Einkünfte, gibt es zahlreiche Doppelbesteuerungsabkommen, die die Zuordnung der Besteuerungsrechte und die Vermeidung der Dop-

pelbesteuerung regeln. Nur zwischen wenigen Staaten, beispielsweise zwischen Deutschland und Brasilien, gibt es kein solches Doppelbesteuerungsabkommen. Für die Zuordnung der Besteuerungsrechte bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer ist dies nicht so. Nur mit der Schweiz (nur für Erbschaften), Frankreich, den USA, Dänemark, Schweden (Schweden erhebt seit 2005 keine Erbschaft- und Schenkungsteuer mehr), Österreich und Griechenland hat Deutschland entsprechende Abkommen geschlossen. Das Abkommen mit Frankreich ist erst im Jahr 2009 in Kraft getreten. Das Abkommen mit Österreich wurde mit Wirkung zum 01.01.2008 gekündigt. Bei der Erbschaftsteuer sind damit Doppelbesteuerungen die Regel, nicht die Ausnahme. Dieser missliche Befund resultiert auch aus den engen Grenzen, die § 21 ErbStG für eine Anrechenbarkeit ausländischer Erbschaftsteuer zieht. § 121 BewG definiert das sogenannte Inlandsvermögen. Im Rahmen einer beschränkten Erbschaftsteuerpflicht würde Deutschland nur dieses Vermögen besteuern. Im Wesentlichen handelt es sich um inländisches Betriebsvermögen, inländische Immobilien, Anteile an deutschen Kapitalgesellschaften, wenn die Beteiligungsquote 10 % übersteigt, partiarische Darlehen oder stille Beteiligungen, wenn der Gläubiger bzw. Geschäftsinhaber seinen Sitz im Inland hat und anderweitige Forderungen, wenn diese durch inländischen Grundbesitz abgesichert sind. Nicht zum Inlandsvermögen zählen beispielsweise bei einer deutschen Bank unterhaltene Konten bzw. Wertpapierdepots. Im Gegenzug rechnet Deutschland, wenn der Erblasser im Inland lebte, nur die ausländische Erbschaftsteuer an, die auch Deutschland im Falle der beschränkten Steuerpflicht auf das nach § 121 BewG

definierte Inlandsvermögen erhoben hätte. Eine ausländische Erbschaftsteuer auf im Ausland unterhaltene Konten wird in Deutschland nicht angerechnet. Länder wie beispielsweise Spanien und Frankreich zählen aber auch diese Vermögenswerte zu ihrem Inlandsvermögen und unterwerfen diese der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht. Es kommt damit zu einer Doppelbesteuerung.

## II. Zum Sachverhalt

Die Klägerin und Revisionsklägerin ist zu einem Viertel Miterbin ihrer im April 2000 verstorbenen Großtante, die ihren Wohnsitz in der Bundesrepublik Deutschland hatte. Der Nachlass bestand zum großen Teil aus in Frankreich angelegtem Kapitalvermögen (Bankguthaben und festverzinsliche Wertpapiere). Die französische Erbschaftsteuer für das in Frankreich angelegte Kapitalvermögen wurde gegenüber der Klägerin mit einem Steuersatz von 55 % festgesetzt. Das deutsche Finanzamt rechnete die französische Erbschaftsteuer weder an noch ließ es diese als Nachlassverbindlichkeit zum Abzug zu. Das Doppelbesteuerungsabkommen mit Frankreich war im Jahr 2000 noch nicht in Kraft und kam daher nicht zur Anwendung. Das Finanzamt erließ allerdings einen Teilbetrag der deutschen Erbschaftsteuer gemäß § 227 AO. Das Finanzgericht wies die gegen die Steuerfestsetzung gerichtete Klage ab.

## III. Entscheidungsgründe

Der BFH hatte sich mit der Frage zu befassen, ob die erbschaftsteuerliche Belastung mit dem deutschen Grundgesetz, mit den europäischen Grundfreiheiten sowie mit der europäischen Menschenrechtskonvention vereinbart werden kann. Die gesamte

erbschaftsteuerliche Belastung für das in Frankreich angelegte Kapitalvermögen betrug immerhin selbst nach dem teilweisen Billigkeitserlass noch 72 % (ohne Billigkeitsmaßnahme 83 %). Trotz dieser hohen steuerlichen Belastung wies der BFH die Revision als unbegründet zurück. Eine Anrechnung der französischen Erbschaftsteuer bzw. ein Abzug der französischen Erbschaftsteuer als Nachlassverbindlichkeit kommt gemäß § 21 ErbStG, § 10 Abs. 8 ErbStG nicht in Betracht. Die Festsetzung der Erbschaftsteuer verstößt nach dem BFH auch nicht gegen Unionsrecht, Verfassungsrecht oder Art. 1 des ersten Zusatzprotokolls zur europäischen Menschenrechtskonvention. Der BFH hielt es nicht für notwendig, die Rechtsfrage dem EuGH vorzulegen. Die Rechtslage sei bereits durch ein früheres EuGH-Urteil geklärt; die europäischen Grundfreiheiten stehen der doppelten Belastung einer Kapitalforderung mit Erbschaftsteuer nicht entgegen. Die Anrechnungsmöglichkeiten ausländischer Erbschaftsteuer wären zwar weitergehend, wenn die Erblasserin ihren Wohnsitz nicht in Deutschland gehabt hätte. Aber auch dies stellt nach Ansicht des BFH keine Verletzung europäischer Grundfreiheiten dar. Die Anlage von

Kapitalvermögen im Ausland kann zur Anwendbarkeit ausländischer Erbschaftsteuerrechts führen und bedingt dadurch das Risiko, dass es im Erbfall zu einer Doppelbesteuerung kommt. Auch die gesamte Höhe der Steuerbelastung führt nicht entsprechend dem Eigentumsschutz nach Art. 14 Abs. 1 Satz GG und dem auf dem allgemeinen verfassungsrechtlichen Verhältnissatzgrundsatz beruhenden Übermaßverbot zu einer Anrechnung der ausländischen Steuer. Vielmehr kann in einem solchen Fall nach dem BFH nur eine Billigkeitsmaßnahme nach den §§ 163, 227 AO als verfassungsrechtlich ausreichende Abhilfemaßnahme in Betracht kommen. Das Finanzamt hatte von dieser Möglichkeit teilweise Gebrauch gemacht und die Erbschaftsteuer teilweise erlassen. Der Erlassbescheid war aber nicht Gegenstand des Gerichtsverfahrens, sodass der BFH hierzu keine weiteren Ausführungen machte. Gleiches gilt für Billigkeitsmaßnahmen, die nach dem französischen Steuerrecht ggf. möglich sind. Auch hierauf geht der BFH nicht weiter ein. Im Ergebnis sah der BFH damit keine Möglichkeit, die französische Erbschaftsteuer auf die deutsche Erbschaftsteuer anzurechnen bzw. diese als Nachlassverbindlichkeit abzuziehen.

#### IV. Weitere Hinweise und Folgen für die Praxis

Der dem Urteil des Bundesfinanzhofs zu Grunde liegende Sachverhalt macht zum einen deutlich, dass die Rechtsgrundlagen für die Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen sehr uneinheitlich sind und es keine europäische Handhabung für eine Vereinheitlichung gibt. Dies hat auch die Europäische Kommission zwischenzeitlich erkannt (vgl. Mitteilung der EU-Kommission vom 15.12.2011). In absehbarer Zeit ist aber weder mit einer Harmonisierung des Rechts, einer Erweiterung der Anrechnungsmöglichkeit ausländischer Erbschaftsteuer noch mit dem Abschluss weiterer Doppelbesteuerungsabkommen zu rechnen. Bei international strukturiertem Vermögen sind daher neben der laufenden ertragsteuerlichen Belastung auch die erbschaftsteuerlichen Folgewirkungen bei der Entscheidung über die Anlage des Vermögens zu berücksichtigen. Teilweise kann eine Doppelbelastung mit Erbschaftsteuer bereits durch Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft, die das ausländische Vermögen hält, vermieden werden.

Quicklink: uw131202

## Finanzverwaltung

# Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter im Rahmen der Unternehmensnachfolge oder der Umstrukturierung von Unternehmen

Dr. Bertram Layer, Steuerberater

### § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG

Mit Schreiben vom 12.09.2013 hat die Finanzverwaltung zur Anwendung aktueller Urteile des Bundesfinanzhofs zur Übertragung von Mitunternehmeranteilen und von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens nach § 6 Abs. 3 und 5 EStG Stellung genom-

men. Mit dem Schreiben teilt das BMF mit, dass verschiedene, zu den vorstehenden gesetzlichen Vorschriften jüngst ergangene BFH-Urteile vorerst nicht im Bundessteuerblatt veröffentlicht werden, bis über derzeit noch beim Bundesfinanzhof anhängige Verfahren entschieden worden ist. Die Finanzverwaltung

will bis auf Weiteres ihre von der aktuellen BFH-Rechtsprechung abweichende Rechtsauffassung zur Anwendung vorgenannter Rechtsvorschriften beibehalten.

#### Keywords

Buchwertfortführung; Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter; Übertragung von Mitunternehmeranteilen