

## **BUNDESFINANZHOF Entscheidung vom 16.1.2008, II R 45/05**

Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH: Erwerb von Kapitalforderungen - Anrechnung spanischer Erbschaftsteuer auf die deutsche Erbschaftsteuer - Vereinbarkeit mit der Kapitalverkehrsfreiheit

### **Leitsätze**

Dem EuGH werden zur Vorabentscheidung folgende Rechtsfragen vorgelegt :

1. Erlauben die Regelungen des Art. 73d Abs. 1 Buchst. a und Abs. 3 EGV/Art. 58 Abs. 1 Buchst. a und Abs. 3 EG, die Anrechnung spanischer Erbschaftsteuer auf die deutsche Erbschaftsteuer auch noch bei Erbfällen des Jahres 1999 gemäß § 21 Abs. 1 und 2 Nr. 1 ErbStG i.V.m. § 121 BewG (gegenständliche Beschränkung) auszuschließen?

2. Ist Art. 73b Abs. 1 EGV/Art. 56 Abs. 1 EG dahin auszulegen, dass die Erbschaftsteuer, die ein anderer Mitgliedstaat der Europäischen Union beim Erwerb von Kapitalforderungen eines zuletzt in Deutschland wohnenden Erblassers gegen Kreditinstitute in jenem Mitgliedstaat durch einen ebenfalls in Deutschland wohnenden Erben erhebt, auf die deutsche Erbschaftsteuer angerechnet werden muss?

3. Kommt für die Entscheidung, welcher der beteiligten Staaten die Doppelbelastung zu vermeiden hat, der Sachgerechtigkeit der verschiedenen Anknüpfungspunkte in den nationalen Steuerrechtsordnungen Bedeutung zu und ist --sollte dies der Fall sein-- die Anknüpfung an den Wohnsitz des Gläubigers sachnäher als die Anknüpfung an den Sitz des Schuldners?

### **Tatbestand**

I. Die im Inland wohnende Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist die Nichte und Alleinerbin der 1999 an ihrem letzten Wohnsitz im Inland verstorbenen Erblasserin. Der Nachlass bestand im Wesentlichen aus Kapitalvermögen, das in Höhe von ... DM in Deutschland und in Höhe von umgerechnet ... DM bei Banken in Spanien angelegt war. Für das in Spanien angelegte Vermögen hatte die Klägerin dort eine Erbschaftsteuer von ... DM zu zahlen. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) ließ die spanische Steuerschuld als Nachlassverbindlichkeit zum Abzug zu. Unter Berücksichtigung von Verbindlichkeiten aus Vermächtnissen sowie eines persönlichen Freibetrages von 20 000 DM ergab sich ein steuerpflichtiger Erwerb von abgerundet ... DM.

Für diesen Erwerb setzte das FA durch Einspruchsentscheidung eine Erbschaftsteuer von ... fest. Es änderte damit den ursprünglichen Steuerbescheid, mit dem eine höhere Steuer festgesetzt worden war.

Die Klage, mit der die Klägerin verlangt hatte, die spanische Steuer auf die (niedrigere) deutsche Steuer anzurechnen, anstatt sie wie eine Nachlassverbindlichkeit von der Bemessungsgrundlage abzuziehen, und den die deutsche Steuer übersteigenden Betrag zu erstatten, blieb erfolglos. Das Finanzgericht (FG) war mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2006, 59 veröffentlichten Urteil der Ansicht, eine Anrechnung der spanischen Erbschaftsteuer gemäß § 21 Abs. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) komme gemäß Abs. 2 Nr. 1 der Vorschrift nicht in Betracht, da das in Spanien angelegte Kapitalvermögen nicht unter § 121 des Bewertungsgesetzes (BewG) falle und daher kein Auslandsvermögen sei. Die auf den Streitfall anzuwendende Definition des Auslandsvermögens in § 21 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG sei gemeinschaftsrechtlich nicht zu beanstanden. Zwar komme es bezüglich des in Spanien angelegten Kapitalvermögens zu einer Doppelbesteuerung, weil es in Spanien als Inlandsvermögen besteuert worden sei; es sei jedoch nicht Aufgabe des deutschen Fiskus, andere Staaten zu subventionieren. Ob der Abzug der spanischen Steuer als Nachlassverbindlichkeit rechtmäßig sei, könne wegen des Verböserungsverbots auf sich beruhen.

Mit der Revision rügt die Klägerin, dass das FG die in § 21 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG i.V.m. § 121 BewG enthaltene Definition des in § 21 Abs. 1 Satz 1 ErbStG verwendeten Begriffs des Auslandsvermögens zugrunde gelegt habe, obwohl diese Definition gegen die Freiheit des Kapitalverkehrs gemäß Art. 73b Abs. 1 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft --EGV-- (jetzt Art. 56 Abs. 1 nach der Zählung des Vertrages von Amsterdam zur Änderung des Vertrages über die Europäische Union, der Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften sowie einiger damit zusammenhängender Rechtsakte --EG--, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften --ABIEG-- Nr. C-340/1997, 1) verstoße. Für seine gegenteilige Ansicht berufe sich das FG zu Unrecht auf das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 5. Mai 2004 II R 33/02 (BFH/NV 2004, 1279). Das Urteil betreffe insofern einen anderen Sachverhalt, als seinerzeit eine Anrechnung gemäß § 21 Abs. 1 Satz 2 ErbStG erfolgt sei. Im Streitfall liege der Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit darin, dass es wegen der fehlenden Anrechenbarkeit der spanischen Steuer zu einer Doppelbelastung gekommen sei und derartige Doppelbelastungen die Entscheidung beeinflussen könnten, ob Kapital im In- oder im Ausland angelegt werde. Diese Beeinflussung sei durch den Steuervorbehalt des Art. 73d Abs. 1 Buchst. a EGV (jetzt: Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EG) nicht gedeckt; der Anwendung des Vorbehalts stehe Art. 73d Abs. 3 EGV/Art. 58 Abs. 3 EG entgegen.

Die Klägerin beantragt, unter Aufhebung der Vorentscheidung den Erbschaftsteuerbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung dahin zu ändern, dass die spanische Steuer gemäß § 21 Abs. 1 Satz 2 ErbStG auf die deutsche Steuer angerechnet wird.

Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

### II. Rechtslage nach deutschem Recht

Die Entscheidung über die Revision ist von der Beantwortung der Vorlagefrage abhängig. Der angefochtene Erbschaftsteuerbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung entspricht insoweit der deutschen Rechtslage, als der Klägerin die Anrechnung der spanischen Erbschaftsteuer gemäß § 21 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 Nr. 1 ErbStG mit der Begründung versagt worden ist, die Guthaben bei Banken in Spanien seien kein Auslandsvermögen im Sinne der Anrechnungsvorschrift.

1. Gemäß § 21 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 2 Abs. 1 Nr. 1 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 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.

2. Die Erblasserin hatte --wie auch die Klägerin-- ihren Wohnsitz im Inland, so dass die Klägerin gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a ErbStG aus zweifachem Rechtsgrund für den gesamten Vermögensanfall persönlich steuerpflichtig ist. Im Verhältnis zu Spanien sind keine Vorschriften zur Vermeidung einer Doppelbelastung mit Erbschaftsteuer oder einer entsprechenden spanischen Steuer vorhanden. Der Anrechnung der spanischen Steuer steht jedoch entgegen, dass die Guthaben bei den spanischen Banken nach der gesetzlichen Definition des Auslandsvermögens in § 21 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG nicht zu diesem Vermögen gehören. Nach dieser Definition gelten für den Fall, dass der Erblasser zur Zeit seines Todes Inländer war --also etwa wie die Erblasserin den letzten Wohnsitz im Inland hatte-- nur solche auf einen anderen Staat entfallenden Vermögensgegenstände als Auslandsvermögen, die ihrer Art nach in § 121 BewG genannt sind. Dazu zählen Bankguthaben nicht (vgl. unter III. 1. und a). Eine Anrechnung der von einem anderen Staat auf dortige Bankguthaben erhobenen Erbschaftsteuer ist damit ausgeschlossen.

### III. Vereinbarkeit mit Gemeinschaftsrecht

1. Der Streitfall unterscheidet sich von dem Sachverhalt, der dem Vorabentscheidungsersuchen des Senats vom 11. April 2006 II R 35/05 (BFHE 213, 110, BStBl II 2006, 627) zugrunde lag, darin, dass eine Anrechnung der ausländischen Steuer wegen der aus § 21 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG i.V.m. § 121 BewG sich ergebenden gegenständlichen Beschränkung der Anrechnungsregelung nicht möglich ist. Bankguthaben eines Inländers bei einem Kreditinstitut im Ausland gehören nach § 21 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG nämlich nicht zum Auslandsvermögen.

a) Das Auslandsvermögen im Sinne der Anrechnungsregelung des § 21 Abs. 1 ErbStG wird in Abs. 2 Nr. 1 der Vorschrift dergestalt umschrieben, dass nur die auf einen ausländischen Staat entfallenden Vermögensgegenstände eines inländischen Erblassers zum Auslandsvermögen gehören, die in § 121 BewG genannt sind (hinzu kommen noch die Nutzungsrechte an den dort genannten Gegenständen). Die Aufzählung von Vermögensgegenständen, die in § 121 BewG unter der amtlichen Überschrift "Inlandsvermögen" enthalten ist, lässt sich aber nur dann unbedenklich auch für die Definition des Auslandsvermögens nutzen, wenn im Ergebnis von den Staaten, auf die das Erblasservermögen verteilt ist, jeweils der eine dasjenige Vermögen als Auslandsvermögen ansieht, das für den anderen kein Auslandsvermögen ist. Dann wäre sichergestellt, dass jeweils nur einer der beteiligten Staaten das volle Besteuerungsrecht für sich beansprucht.

b) Ein derartiges gemeinsames Verständnis der Mitgliedstaaten der Europäischen Union vom Auslandsvermögen gibt es aber nicht. Sollte einer der Mitgliedstaaten seinen Besteuerungsanspruch auf Vermögensgegenstände erstrecken, die keinen sachlichen Bezug zu seinem Territorium haben, nötigte das Gemeinschaftsrecht die anderen Mitgliedstaaten nicht, ihre Steuergesetze entsprechend anzupassen. Die Anpassung hätte allenfalls der Mitgliedstaat mit dem zu weit reichenden Besteuerungsanspruch zu leisten.

Es gibt jedoch Vermögensgegenstände, die sich sowohl dem einen als auch dem anderen Staat zuordnen lassen. Dazu gehören die den Streitfall auslösenden Bankguthaben. Hatte der Erblasser als Gläubiger der Bankforderung seinen letzten Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt nicht in dem Staat, in dem sich die Bank als Schuldnerin befindet, lässt sich das Besteuerungsrecht sowohl nach dem Gläubiger --so verfährt Deutschland-- als auch nach dem Schuldner --so verfahren Spanien und Großbritannien-- zuordnen. Bei einer solchen Konstellation führt die Regelung des § 21 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 ErbStG i.V.m. § 121 BewG zu einem Ausschluss der Anrechnung und damit zu einer Doppelbelastung mit Erbschaftsteuer, soweit sie auf die Bankguthaben zurückzuführen ist. Im Streitfall ist es zu einer solchen Doppelbelastung mit spanischer und deutscher Erbschaftsteuer gekommen, die nur dadurch gemildert worden ist, dass die deutsche Steuerbehörde den Erwerb der Klägerin --und damit statt der Steuer die Bemessungsgrundlage-- um die spanische Steuer gekürzt hat. Ob diese Kürzung der Bemessungsgrundlage nach deutschem Recht rechtmäßig ist, ist höchstrichterlich nicht geklärt und im Streitfall wegen des Verböserungsverbots einer Klärung nicht zugänglich. In der Literatur wird sie überwiegend für rechtswidrig gehalten (vgl. dazu Gebel in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 10 Rz 268).

2. Die im Streitfall bestehende Doppelbelastung mit deutscher und spanischer Erbschaftsteuer könnte gegen die Freiheit des Kapitalverkehrs verstoßen (Art. 73b Abs. 1 EGV/Art. 56 Abs. 1 EG).

a) Die direkten Steuern fallen zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten; diese müssen aber ihre Befugnisse unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben (Urteile des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften --EuGH-- vom 11. August 1995 Rs. C-80/94, Wielockx, Slg. 1995, I-2493 Rz 16, sowie vom 10. März 2005 Rs. C-39/04, Laboratoires Fournier SA, Slg. 2005, I-2057 Rz 14). Nach Art. 73b Abs. 1 EGV/Art. 56 Abs. 1 EG sind im Rahmen der Bestimmungen über den Kapital- und Zahlungsverkehr u.a. alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten verboten. Von diesem Verbot erfasst

werden unmittelbare oder mittelbare, aktuelle oder potenzielle Behinderungen, Begrenzungen oder Untersagungen für den Zufluss, Abfluss oder Durchfluss von Kapital (vgl. Ress/Ukrow in Grabitz/Hilf, Das Recht der Europäischen Union, Stand 2005, Art. 56 EG Rz 35, m.w.N.). In diesem Sinne kann auch eine (erst zukünftige) Erbschaft- oder Schenkungsteuerbelastung zu einer Beschränkung des Kapitalverkehrs führen. Denn eine solche (potenzielle) Belastung kann einen Inländer von der Kapitalanlage in einem anderen Mitgliedstaat abhalten und dazu bewegen, das Kapital stattdessen im Inland anzulegen (vgl. EuGH-Urteil vom 11. Dezember 2003 Rs. C-364/01, Barbier, Slg. 2003, I-15013). Die Freiheit des Kapitalverkehrs ist darüber hinaus auch insoweit betroffen, als der Erbenerwerb als solcher einen Kapitalverkehrsvorgang darstellt (vgl. Hamdan, Die Beseitigung internationaler Doppelbesteuerung durch § 21 ErbStG, 2007 Rz 320, 321).

b) Im Streitfall zeigt bereits ein Vergleich mit der Steuerbelastung, die sich ergäbe, wenn die Erblasserin ihr gesamtes Vermögen im Inland angelegt hätte, dass die Kapitalverkehrsfreiheit tangiert ist. Dann wäre nämlich nur die deutsche Erbschaftsteuer zu erheben gewesen. Es fragt sich aber, ob und aus welchem Grund die im Streitfall eingetretene Doppelbelastung im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht vermieden werden muss, wenn die Anknüpfung der Besteuerung an den Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt des Gläubigers der Kapitalforderungen zumindest nicht entfernter liegt als die Anknüpfung an den Sitz des verpflichteten Kreditinstituts. Immerhin ist der Gläubiger Inhaber des vererbten Vermögens und nicht der Schuldner. Unter dem Gesichtspunkt der Diskriminierung wäre es jedenfalls kein materielles Kriterium, sondern lediglich eine Zweckmäßigkeitserwägung, stets demjenigen Fiskus den Vortritt zu lassen, der als erster den Erwerb der Kapitalforderung(en) einer Erbschaftsteuer unterwirft.

3. Sollte ein grundsätzlich vom deutschen Fiskus zu beseitigender Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit vorliegen, stellte sich die weitere Frage, ob dieser noch durch den nationalen Steuervorbehalt des Art. 73d Abs. 1 Buchst. a EGV/ Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EG in der Auslegung der Schlussakte zum Vertrag von Maastricht (ABIEG Nr. C 191/95, Erklärung zu Art. 73d des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft) gedeckt wäre. Die zur Doppelbelastung führenden Regelungen des § 21 ErbStG bestehen seit langem und sind nicht erst nach 1993 in Kraft getreten. Daran hat sich durch die Bekanntmachung der Neufassung des ErbStG vom 27. Februar 1997 durch den Bundesminister der Finanzen (BGBl I 1997, 378, BStBl I 1997, 298) nichts geändert. Eine solche Bekanntmachung ist kein konstitutiver Akt des Gesetzgebers und stellt keine Neuverkündung dar (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 14. Juni 1983 2 BvL 11/82, BVerfGE 64, 217, 221).

#### IV. Vorlage an den EuGH

Der Senat setzt das Revisionsverfahren gemäß § 74 der Finanzgerichtsordnung aus und legt dem EuGH gemäß Art. 234 Abs. 3 EG folgende Fragen zur Vorabentscheidung vor:

1. Erlauben die Regelungen des Art. 73d Abs. 1 Buchst. a und Abs. 3 EGV/Art. 58 Abs. 1 Buchst. a und Abs. 3 EG, die Anrechnung spanischer Erbschaftsteuer auf die deutsche Erbschaftsteuer auch noch bei Erbfällen des Jahres 1999 gemäß § 21 Abs. 1 und 2 Nr. 1 ErbStG i.V.m. § 121 BewG (gegenständliche Beschränkung) auszuschließen?

2. Ist Art. 73b Abs. 1 EGV/Art. 56 Abs. 1 EG dahin auszulegen, dass die Erbschaftsteuer, die ein anderer Mitgliedstaat der Europäischen Union beim Erwerb von Kapitalforderungen eines zuletzt in Deutschland wohnenden Erblassers gegen Kreditinstitute in jenem Mitgliedstaat durch einen ebenfalls in Deutschland wohnenden Erben erhebt, auf die deutsche Erbschaftsteuer angerechnet werden muss?

3. Kommt für die Entscheidung, welcher der beteiligten Staaten die Doppelbelastung zu vermeiden hat, der Sachgerechtigkeit der verschiedenen Anknüpfungspunkte in den nationalen Steuerrechtsordnungen Bedeutung zu und ist --sollte dies der Fall sein-- die Anknüpfung an den Wohnsitz des Gläubigers sachnäher als die Anknüpfung an den Sitz des Schuldners?