

Protokoll zum  
Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden  
Vom 23.11.2012\*

Podiumsdiskussion

**„Internationale Aspekte der Erbschaftsteuer“**

Diskutanten:

**Dr. Marc Jülicher**

(Rechtsanwalt, Flick Gocke Schaumburg)

**Raymond Halaczinsky**

(Ministerialrat a.D., Rechtsanwalt)

**Dr. Matthias Loose**

(Richter am Bundesfinanzhof)

Moderation:

**Prof. Dr. Roman Seer**

(Lehrstuhl für Steuerrecht, Ruhr-Universität Bochum)

---

\*Dipl.-Juristin, Dipl.-Finanzwirtin Diana Klesen, Wiss. Mit. am Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum.

Einleitung .....	2
1. Zivilrechtliche Vorüberlegungen .....	2
2. Grundlagen der internationalen Erbschaftbesteuerung .....	3
3. Diskussion anhand von Fallbeispielen .....	4
3.1 Güterrechtliche Anwachsungsklausel: Steuerfreiheit in Frankreich, Steuerpflicht in Deutschland.....	4
3.2    Zunehmende Transparenz von Familienstiftung und Trust.....	6
3.2.1    Beispiel 1:.....	7
3.2.2    Beispiel 2:.....	8
3.2.3    Beispiel (nach BFH v. 27.9.2012, Az. II R 45/10, noch n.v.):.....	9
3.3    Stille Beteiligung an GmbH und Übergang zwischen Steuerausländern .....	10
3.4    Erbschaftsteuerrichtlinien und –hinweise.....	12
3.5    EuGH-Vorlage des § 21 ErbStG?.....	13
3.6    Doppelbesteuerung und Europarecht .....	14
3.7    Empfehlungen der EU-Kommission .....	15

## Einleitung

Die Podiumsdiskussion „Internationale Aspekte der Erbschaftsteuer“ des Bochumer Steuerseminars für Praktiker und Doktoranden war zugleich eine Veranstaltung des Gesprächskreis Rhein-Ruhr Internationales Steuerrecht e.V. Nach der Begrüßung durch *Herrn Prof. Seer* übernahm *Herr Dr. Jülicher* das Wort. Er skizzierte jeweils ein besonderes Problemfeld der internationalen Erbschaftbesteuerung und stellte dieses anschließend den Teilnehmern und dem Publikum zur Diskussion.

### 1. Zivilrechtliche Vorüberlegungen

Einleitend zum internationalen Erbschaftsteuerrecht gibt *Herr Dr. Jülicher* ein Beispiel zur Bedeutung der zivilrechtlichen Vorüberlegung im internationalen Erbfall: Ein italienischer Staatsbürger lebt und stirbt in Deutschland. Auf die Frage, welche Rechtsordnung anwendbar sei, gebe das Kollisionsrecht (englisch: „conflict of laws“) die Antwort, häufig anknüpfend an z.B. den Wohnsitz oder die Staatsangehörigkeit. Probleme ergäben sich oftmals, da die Rechtsordnungen der einzelnen Staaten sehr verschieden seien. Während die deutsche Rechtsordnung moderat sei, biete die anglo-amerikanische Rechtsordnung weite Gestaltungsmöglichkeiten des Erbrechts (etwa ohne zwingenden Pflichtteil), die romanischen Rechtsordnungen seien hingegen sehr streng. Italien erlaube beispielsweise wegen Verstoßes gegen die Testierfreiheit keine gemeinsamen Testamente. Eine europäische Harmonisierung sei sinnvoll. Die EU-Erbrechtsverordnung (EU) Nr. 650/2012 des Europäischen Parlament und des Rates vom 4. Juli 2012<sup>2</sup> regle die Zuständigkeit, das anzuwendende Recht, die Anerkennung und Vollstreckung von Entscheidungen und die Annahme und Vollstreckung öffentlicher Urkunden in Erbsachen sowie die

---

<sup>2</sup> ABl. Nr. L 201, 107.

Einführung eines Europäischen Nachlasszeugnisses und sei für Erbfälle nach dem 17. August 2015 anwendbar. Angeknüpft werde im Rahmen des Kollisionsrechts grundsätzlich an den gewöhnlichen Aufenthalt. *Herr Dr. Jülicher* weist darauf hin, dass das Kollisionsrecht nur das internationale Privatrecht betreffe, während die nationalen Privatrechte davon unberührt bleiben würden. Dies habe den Hintergrund, dass die Mitgliedstaaten unterschiedliche Ansichten hätten, so sei etwa eine Harmonisierung des nationalen Rechts, z.B. bzgl. der Gleichbehandlung gleichgeschlechtlicher Paare, mangels Akzeptanz in konservativen Staaten nicht denkbar.

In der Praxis sei es eine Herausforderung, zivilrechtlich haltbare Lösungen zu finden. Wenn beispielsweise ein notarielles Berliner Testament zwischen deutscher Ehefrau und italienischem Ehemann deshalb nichtig werde, weil in Italien gemeinsame Testamente verboten seien, werde die überlebende Ehefrau nicht wie geplant Alleinerbin des verstorbenen Ehemannes. Dies habe dann auch eine abweichende Erbschaftsteuer zu Folge. Die Erbschaftsteuer sei eine Bereicherungssteuer, besteuere aber nur die zivilrechtlich durchsetzbare Bereicherung.

## 2. Grundlagen der internationalen Erbschaftbesteuerung

Im heutigen ErbStG, so *Herr Dr. Jülicher*, gebe es die unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht, wobei ein Inlandsbezug entweder des Erwerbers, oder des Erblassers ausreiche. Dazu gebe es drei Anknüpfungsmöglichkeiten:

- Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt im Inland.  
Auch ein Nebenwohnsitz sei nach der weiten Auslegung der Judikatur im nationalen Recht ausreichend. Nach der „tie-breaker-rule“ des Art. 4 Nr. 2 DBA MA (2010)<sup>3</sup> sei dies jedoch in der Praxis irrelevant, sofern Doppelbesteuerungsabkommens-Recht Anwendung finde, weil eine eindeutige Zuordnung des Besteuerungsrechts der Staaten erfolge. Zudem gibt *Herr Dr. Jülicher* zu bedenken, dass auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer nur wenige Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) existieren würden, was auch darauf zurückzuführen sei, dass es dafür keine Lobby gebe.
- Weggezogene deutsche Staatsangehörige innerhalb der folgenden 5-10 Jahre im Ausland.
- Diplomaten und Auslandsbeamte. Diese Gruppe sei jedoch praktisch weniger relevant.

Im Fall der in Deutschland lebenden „Margarete Block“, die als Alleinerbin einer ebenfalls steuerinländischen Erblasserin u.a. eine spanische Immobilie sowie ein spanisches Konto erbe, sei eine Doppelbesteuerung des spanischen Kapitalvermögens durch Deutschland und Spanien erfolgt. Die unilaterale Anrechnung der spanischen Erbschaftsteuer auf die deutsche gem. § 21 ErbStG sei insoweit nicht erfolgt, sondern nur für die Steuer auf die Immobilie. Der EuGH<sup>4</sup> habe entschieden, dass die aus der fehlenden Anrechnungsmöglichkeit resultierende Doppelbelastung nicht gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstoße und es kein Anpassungsgebot der paralle-

<sup>3</sup> OECD-Musterabkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung vom 22.7.2010.

<sup>4</sup> EuGH, Urteil vom 12.02.2009 - Rechtssache C-67/08, Sammlung der Rechtsprechung 2009 Seite I-00883.

len Steuersysteme der Mitgliedstaaten zur Vermeidung der Doppelbelastung gebe. Im Nachgang zum Urteil des EuGHs habe es eine Kommissions-Empfehlung<sup>5</sup> zur Vermeidung der Doppelbesteuerung durch den Abschluss bilateraler Abkommen gegeben.

### 3. Diskussion anhand von Fallbeispielen

#### 3.1 Güterrechtliche Anwachsungsklausel: Steuerfreiheit in Frankreich, Steuerpflicht in Deutschland

**Fall 1 (Sachverhalt vor DBA: BFH v. 4.7.2012 - II R 38/10, BFH/NV 2012, 1732):**

*„Die in Deutschland nur beschränkt steuerpflichtigen, in Frankreich wohnhaften deutsch-stämmigen Eheleute möchten davon profitieren, dass bei einer Gütergemeinschaft in Frankreich der Erwerb des Anteils am Gesamtgut des Verstorbenen durch den Überlebenden steuerfrei ist, eine Besteuerung der Kinder also erst beim Tod des Letztversterbenden einsetzt. Sie vereinbarten deshalb eine verlängerte Gütergemeinschaft mit Anwachsungsklausel zu Gunsten des Überlebenden für all ihr französisches und ihr deutsches bewegliches Vermögen, das sie zuvor in jeweils hälftigen Bruchteilseigentum gehalten haben (daher kein Schenkungstatbestand bei Begründung der Gütergemeinschaft nach § 7 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG). Später stirbt die Ehefrau zuerst. In Deutschland bilden AG und (Grundstücks-)GbR eine Betriebsaufspaltung.“*

Herr Dr. Jülicher erläutert dazu, dass die verlängerte Gütergemeinschaft zur Vermeidung der in Frankreich hohen Erbschaftsteuerbelastung gestaltet wurde und sich nun die Frage der erbschaftsteuerliche Behandlung in Deutschland als Erbanfall gem. § 3 ErbStG gestellt habe.

Der BFH habe entschieden, dass der Anwachsungserwerb des überlebenden Ehepartners in Frankreich bei verlängerter Gütergemeinschaft unter Ausschluss auch des Pflichtteilsrechts der Abkömmlinge in Deutschland wie eine Alleinerbeneinsetzung gem. § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG steuerpflichtig sei. Die Sofortbesteuerung der Abkömmlinge gem. § 4 ErbStG bei fortgesetzter Gütergemeinschaft nach deutschem Recht i.S.d. § 1483 BGB greife nicht ein. Die Steuerbefreiung in Frankreich sei für die deutsche Besteuerung mithin bedeutungslos. Der BFH habe entschieden, dass die Rechtssysteme der Staaten verschieden seien und daher die erbschaftsteuerliche Behandlung nicht zwingend gleich laufen müsse.

Auf Nachfrage von Herrn Prof. Seer stellt Herr Dr. Jülicher klar, dass früher (vor Sarkozy) in Frankreich der Ehegattenerbanfall grundsätzlich besteuert wurde und die Steuerfreiheit der verlängerten Gütergemeinschaft die Ausnahme war. Für den nun vom BFH entschiedenen Fall gibt er zu bedenken, ob nicht ggf. § 4 ErbStG vorrangig anzuwenden gewesen wäre. Herr Dr. Loose

---

<sup>5</sup> Mitteilung der Kommission vom 15.12.2011, abrufbar unter: [http://ec.europa.eu/commission\\_2010-2014/semeta/headlines/news/2011/12/20111215\\_de.htm](http://ec.europa.eu/commission_2010-2014/semeta/headlines/news/2011/12/20111215_de.htm).

merkt an, dass in dem Fall auch außersteuerliche Motive zu der Gestaltung geführt hätten, etwa die Tochter aus dem Unternehmen herauszuhalten. Auf § 4 ErbStG sei der BFH in seiner Argumentation eingegangen, habe dann aber § 3 ErbStG unter Fortführung der Rechtsprechung zur wirtschaftlich betrachteten Gesamtrechtsnachfolge angewendet. *Herr Prof. Seer* beleuchtet die Frage, wie bei internationalen Fällen rechtsmethodisch vorzugehen sei. Er hält einen Rechtsinstitutionen-Vergleich ähnlich einem Typenvergleich für angemessen. Es sei also zu untersuchen, ob z.B. das deutsche Recht auch das Institut der verlängerten Gütergemeinschaft kenne und wenn ja, wie dieses im deutschen Erbschaftsteuerrecht zu behandeln sei. Er halte es für geboten, hier unter den § 4 ErbStG zu subsumieren, der zur Folge hätte, dass kein Zwischenerwerb durch den Ehegatten vorläge. Dazu merkt *Herr Dr. Jülicher* an, dass das deutsche Rechtsinstitut in § 1483 BGB, auf den § 4 ErbStG verweise, anders sei. Denn dieser ermögliche die fortgesetzte Gütergemeinschaft mit den gemeinsamen Abkömmlingen und lasse die Abkömmlinge in die Verwaltung eintreten, wohingegen in Frankreich dem überlebenden Ehegatten eine stärkere Stellung zukomme. Dem stimmt auch *Herr Dr. Loose* zu und verdeutlicht anhand der Typenverschiedenheit, warum der BFH § 4 ErbStG nicht mehr geprüft habe. *Herr Dr. Jülicher* führt die von RFH und BFH praktizierte zweistufige Objektqualifikation an, bei der zunächst der zivilrechtliche Vergleich angestellt werde und bei Nichtvergleichbarkeit auf zweiter Stufe die wirtschaftliche Betrachtung erfolge. Paradebeispiel dafür sei die erbschaftsteuerliche Behandlung der „Trusts“ seit 1999.

*Herr Dr. Reuter* führt als Beispiel „Joint Tenancy“ auf, das grds. mit dem Bruchteilseigentum (§ 741 BGB) vergleichbar sei, aber mit der Besonderheit der unmittelbaren dinglichen Anwachsung beim Überlebenden, was einer Fortsetzungsklausel entspreche (sog. „right of survivorship“). Ein „right of survivorship“ kenne das deutsche Zivilrecht insofern nicht. Auch dabei stelle sich die Frage der erbschaftsteuerlichen Behandlung. *Herr Dr. Loose* hält eine wirtschaftliche Vergleichbarkeit mit dem Vermächtnis für denkbar, nicht jedoch mit der Gesamtrechtsnachfolge.

*Herr Prof. Seer* fasst zusammen, dass das zivilrechtlich geprägte Erbschaftsteuerrecht zwar zunächst an das Zivilrecht anknüpfe, aber eben im Zweifel eine wirtschaftliche Betrachtungsweise erfolgen müsse. In der Literatur werde z.T. ein sog. „Primat des Zivilrechts“ vertreten. Zum Fall der Erbprätendenten fragt er, ob die gezahlte Abfindung nicht (wirtschaftlich) ein Erbsurrogat sei. Der BFH habe in Änderung der Rechtsprechung die Erbschaftsteuerpflicht der Abfindung an einen weichenden potentiellen Erben (Erbprätendent) verneint, die er aufgrund eines Prozessvergleichs vom zuletzt eingesetzten Alleinerben dafür erhalte, dass er die Erbenstellung des Alleinerben nicht mehr bestreitet. Dazu führt *Herr Dr. Jülicher* aus, dass zwischen § 3 ErbStG und § 7 ErbStG zu differenzieren sei. Bei § 7 ErbStG sei eine wirtschaftliche Betrachtung mit

der Folge möglich, dass nicht nur zivilrechtliche Schenkungen erfasst würden. Der Tatbestand des § 3 ErbStG sei aber abschließend und eine losgelöste wirtschaftliche Betrachtung hingegen nicht möglich. Dem stimmt *Herr Prof. Seer* nur hinsichtlich des § 3 Abs. 1 ErbStG zu. Er halte aber den Erbprätendenten-Fall für unter die Voraussetzungen z.B. des § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG subsumierbar.

*Herr Dr. Jülicher* weist auf die verlängerte Maßgeblichkeit der Steuerbilanz für das Erbschaftsteuerrecht, die Bestandsidentität und die Bewertungsidentität von Steuerbilanz des Einkommensteuerrechts und der Vermögensaufstellung gemäß Bewertungsgesetz und ErbStG hin. *Herr Dr. Jülicher* setzt damit fort, dass das Urteil des BFH (Fall 1) auch Ausführungen dazu enthalte, dass z.B. eine Betriebsaufspaltung zwischen AG und GbR insgesamt zu inländischem Betriebsstättenvermögen führen könne (§ 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG i.V.m. § 121 BewG). Ertragsteuerliche Qualifikationen würden auf Grund der Bestandsidentität (EStG → ErbStG) auch weiterhin (nach dem 31.12.2008) „durchgreifen“. Grenze sei ggf. eine andere abkommensrechtliche Qualifikation. Eine vermögensverwaltende GmbH & Co. KG würde z.B. nicht zu unternehmerischem Vermögen führen, weil auch die gewerbliche Prägung i.S.d. § 15 Abs.3 Nr.1 EStG im deutschen Steuerrecht abkommensrechtlich kein Unternehmen i.S.d. Art. 7, 22 OECD-MA (bzw. Art. 6 OECD-MA-ErbSt) begründen könne. Dies gehe aus einer Entscheidung des BFH v. 4.5.2011<sup>6</sup> zur Vermögensteuer hervor. Sonst gelte Art. 3 Abs. 2 OECD-MA, wonach die Qualifikation im jeweiligen Vertragsstaat maßgeblich sei. Die Frage von *Herr Dr. Jülicher*, ob *Herr Halaczinsky* mit einer Veröffentlichung der Entscheidung im Bundesteuerblatt rechne, weil dies auch für die Erbschaftsteuer bedeutsam sei, verneint dieser scherzhaft unter Hinweis auf die Nachteile für den Fiskus.

### 3.2 Zunehmende Transparenz von Familienstiftung und Trust

Zunächst gibt *Herr Dr. Jülicher* abstrakte Hinweise zur ausländischen Familienstiftung. Die Stiftung habe neben steuerlichen Vorteilen den Vorteil der Insolvenzfestigkeit des Vermögens. Er verweist dann auf die Rechtsprechung des FG Bremen v. 16.6.2010<sup>7</sup>. Diese Entscheidung und auch die Finanzverwaltung würden neuerdings dazu neigen, ausländische Familienstiftungen zu negieren und den Erwerb eines Begünstigten aus der Familienstiftung (ggf. § 7 Abs. 1 Nr. 1 oder 9 ErbStG) umzuqualifizieren in einen solchen aus „Vertrag zu Gunsten Dritter von Todes wegen“ gem. § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG. Dies habe zur Konsequenz, dass auslandsansässige Destinatäre bei inländischem Stifter persönlich steuerpflichtig würden und/oder Ertragsausschüttungen bei Auflösung der Stiftung oder bei laufenden Ausschüttungen etc. nach dem ErbStG sachlich steuerpflichtig würden. Dies gelte insb., wenn z.B. ein Direkterwerb vom Erblasser mit Deutschlandbezügen unterstellt werden könne oder bei ausgeschütteten Erträgen an

<sup>6</sup> BFH/NV 2011, 1637.

<sup>7</sup> Az. 1 K 18/10 (5), EFG 2010, 1801; dazu *Piltz*, ZEV 2011, 236.

inländische Destinatäre die sachliche Privilegierung für satzungsmäßige laufende Ausschüttungen von Stiftungseinkommen entfalle.

### 3.2.1 Beispiel 1:

*„Der Stifter hat die ausländische Stiftung zu Lebzeiten als in Deutschland Ansässiger errichtet. Nach seinem Tod schüttet die Stiftung mit Sitz und Geschäftsleitung im Ausland an einen im Ausland ansässigen und nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Erwerber aus.“*

Sehe man den Erwerb als aus der ausländischen Familienstiftung stammend an, ergebe sich keine Steuerpflicht (§ 7 I Nr. 9/Nr. 1 ErbStG), weil weder unbeschränkte, noch beschränkte Steuerpflicht gegeben sei. Die unbeschränkte Steuerpflicht könne nur greifen, wenn man die Stiftung ignoriere und den Erwerb des Steuerausländers direkt vom vormals in Deutschland steuerpflichtigen Stifter ableite. Denn der Erblasser könne beim Erwerb von Todes wegen, auch wenn es sich um einen gestreckten bzw. aufschiebend bedingten Erwerb handele, nicht weggedacht werden.

Im o.g. Urteil des FG Bremen sei eine Zuwendung durch den Erblassers gem. § 3 I Nr. 4 ErbStG angenommen worden. Die Stiftung sei dabei ignoriert und eher wie ein ausländisches Konto/Kapitalvermögen behandelt worden. Problematisch sei jedoch, so *Herr Dr. Jülicher*, dass das deutsche Erbschaftsteuerrecht die Stiftung als Institution kenne und das FG diese trotz Kodifizierung im Erbschaftsteuerrecht übergangen habe. Die vom FG Bremen wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassene Revision sei, zu seinem Bedauern, nicht eingelegt worden. Auch *Herr Prof. Seer* hält das Übergehen der Stiftung für bedenklich. Allenfalls könne er im Ergebnis zustimmen, wenn ein Typenvergleich ergebe, dass diese Stiftung wegen eines bestehenden Rückholrechts des Stifters ein anderer Typus sei. Mangels endgültiger Vermögensübertragung sei die - dann seiner Ansicht nach noch nicht existente - Stiftung steuerlich eher wie ein Konto zu behandeln. *Herr Dr. Jülicher* gibt zu bedenken, dass dieses Sonderrecht des Stifters aber mit dessen Tode ende und sich die Stiftung dann realisiere. *Herr Prof. Seer* zweifelt grundsätzlich an der Richtigkeit des FG-Urteils, sieht aber bei wirtschaftlicher Betrachtung umso eher einen Vertrag zugunsten Dritter auf den Todesfall als gegeben, solange der Erblasser zu Lebzeiten noch ein Weisungsrecht bzgl. der Mittelverwendung habe. *Herr Dr. Loose* wirft ein, dass das Urteil zwar § 3 I Nr. 4 ErbStG schulbuchmäßig und i.E. vertretbar prüfe, aber vorzuwerfen sei, dass über die sonstigen Regelungen des ErbStG zu Stiftungen nicht gesprochen werde. *Herr Dr. Jülicher* hält die nationalen erbschaftsteuerlichen Vorschriften über Stiftungen für die übrigen Vorschriften verdrängende *leges speciales*. *Herr Halaczinsky* hält die Vorfrage, ob die Stiftung rechtlich selbständig oder das Vermögen noch dem Stifter zuzurechnen ist, nicht für entscheidend, da er § 3 I Nr. 4 ErbStG jedenfalls für anwendbar halte.

*Herr Dr. Jülicher* sieht auch ein Problem in der Doppelbelastung mit ErbSt und Einkommensteuer (ESt). Mit dem Verhältnis von Einkommen- und Erbschaftsteuer beschäftigt sich auch die nun beim BVerfG anhängige Verfassungsbeschwerde<sup>8</sup> zur kumulativen Belastung mit Erbschaftsteuer und Einkommensteuer bei den „Stückzinsen“. Der BFH<sup>9</sup> hatte in der Vorinstanz Abzug der auf geerbten Forderungen (hier „Stückzinsen“) ruhenden latenten Einkommensteuerlast des Erben als Nachlassverbindlichkeit nicht zugelassen. Da die Vorschrift des § 35b EStG an die tarifliche Einkommensteuer anknüpfe, aber bei der Abgeltungsteuer gem. § 32d EStG eine schedulare Besteuerung gelte, könne ein Einkünfte-Qualifikationsproblem zu einer Doppelbelastung führen.

Eine Entlastung bei möglicher Doppelbelastung mit ESt und ErbSt, wie sie sich im „Stückzinsenfall“ zeige, könne bei beiden Steuerarten ansetzen, so *Herr Dr. Jülicher*. Er rate daher, beide Fälle, sowohl ESt, als auch ErbSt, offenzuhalten. *Herr Dr. Loose* äußert, er hoffe auf eine Neuregelung auch der Kollisionsprobleme bei der Erbschaftsteuer. Das Problem der Kollision ergebe sich insb. bei zu geringer ESt-Vorauszahlung bei unterjährigem Versterben und der Frage, ob die (latente) Einkommensteuer als Steuerschuld des Erblassers als Nachlassverbindlichkeit abziehbar sei oder nicht und den Erben dann zusätzlich eine Belastung mit ErbSt treffe. Ein solcher, die ESt betreffender Fall, sei ihm derzeit nicht bekannt. *Herr Dr. Loose* und *Herr Dr. Jülicher* diskutieren über die Anwendbarkeit des § 175 I 1 Nr. 2 AO. Im Ergebnis sei zu empfehlen, verfahrensrechtlich sicherzustellen, dass sowohl der Einkommen- als auch der Erbschaftsteuerfall noch „offen“ und damit änderbar seien.

### 3.2.2 Beispiel 2:

*„Die Stiftung schüttet an Ertragsberechtigte regelmäßig Einkommen aus. Die Empfänger sind in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig.“*

Unabhängig von der Einkommensteuer könne eine Erbschaftsteuerpflicht der durch die Satzung gedeckten Zuwendungen nur vorliegen, wenn man die Stiftung ignoriere, so *Herr Dr. Jülicher*. Denn andernfalls seien die satzungsmäßigen Ertragsausschüttungen nicht steuerpflichtig. Ignoriere man die Stiftung aber, so stehe ihr Ertragsdestinatär wie ein Nießbraucher. Zudem komme es dann zu einer ungemilderten Doppelbesteuerung mit Einkommen- und Erbschaftsteuer. Denn bei der Abgeltungsteuer für Kapitalerträge nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG, d.h. bei einer Stiftung die Ausschüttung von Erträgen betreffend, greife die Ermäßigung nach § 35b EStG für Erbschaftsteuer nicht<sup>10</sup>.

<sup>8</sup> Unter Az. 1 BvR 1432/10; Vorinstanz: BFH v. 17.02.2010, Az. II R 23/09, BStBl. II 2010, 641.

<sup>9</sup> V. 17.02.2010, a.a.O.

<sup>10</sup> So BMF v. 21.12.2009, BStBl. I 2010, 94, 112, Tz. 132.

### 3.2.3 Beispiel (nach BFH v. 27.9.2012, Az. II R 45/10, noch n.v.<sup>11</sup>):

*„Ein Trust ist in den 80er Jahren des 20sten Jahrhunderts von Todes wegen errichtet worden. Eine Erklärung ist nicht erfolgt. Eine Besteuerung eines Ertragsbegünstigten mit feststehendem Anspruch hätte als kapitalisiertes Nutzungsrecht sofort nach Errichtung zu Beginn der Ausschüttungen stattfinden müssen. Sie ist verjährt.“*

Es stelle sich nun die Frage, so *Herr Dr. Jülicher*, ob für den „Alt-Trust“ die regelmäßigen Ausschüttungen nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 ErbStG seit 5.3.1999 besteuert werden könnten, oder ob die frühere Qualifikation - vor Einführung der Gesetzesbestimmungen u.a. des § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 ErbStG zum 5.3.1999 - die Besteuerung nach neuem Recht verdränge. Nach der Entscheidung des BFH seien die Ausschüttungen einzeln zu erfassen, und zwar als Ausschüttung an Zwischenberechtigte nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 ErbStG. *Herr Dr. Jülicher* hinterfragt kritisch, ob diese Auffassung auf eine ausländische Familienstiftung übertragen werden könne, wenn für Stiftungen § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 ErbStG (Steuerpflicht von Zwischenberechtigten) nicht gelte. *Herr Dr. Loose* führt zu dem Fall des BFH aus, dass die Enkelin mit Errichtung des Trusts („Alt-Trust“) bereits eine unentziehbare Vermögensposition erhalten habe. Aus dem „Alt-Trust“ habe sie erst zu einem bestimmten Datum Zuwendungen empfangen sollen. Vor dem Datum der Berechtigung aus dem „Alt-Trust“ habe sie einen eigenen Trust gegründet, in welchen die Erträge hätten übergehen sollen. Eine Auszahlung aus diesem zweiten Trust habe nur nach einer Staffelung erfolgen sollen. Es habe also ein Problem hinsichtlich des Zeitpunkts der Besteuerung gegeben, entweder bei Errichtung des „Alt-Trusts“, oder erst bei Übergang der Erträge, und des anwendbaren Rechts gegeben, worüber im Folgenden diskutiert wird. *Herr Dr. Jülicher* weist abschließend noch einmal auf die herausragende Bedeutung des Urteils vor dem Hintergrund hin, dass es die erste Entscheidung des BFH zum sog. Zwischenberechtigten sei.

---

<sup>11</sup> Voraussichtlich wird das Urteil in der letzten Novemberwoche veröffentlicht.

### 3.3 Stille Beteiligung an GmbH und Übergang zwischen Steuerausländern

*Herr Dr. Jülicher* lenkt im Folgenden den Blick auf die beschränkte Erbschaftsteuerpflicht in Deutschland. Dazu bildet er folgenden Fall:

*„Alle Beteiligten leben in Frankreich. Der Erblasser stirbt. In seinem Nachlass befand sich zunächst eine 100%ige Beteiligung an einer französischen AG. Die französische (Holding-) AG hält eine 100 %-ige Beteiligung an einer Tochtergesellschaft (Rechtsform GmbH) in Deutschland. AG und GmbH-Tochter stellen kein Inlandsvermögen i.S.d. § 121 Nr. 4 BewG dar; es liegt insbesondere bei der mittelbaren Beteiligung an der deutschen GmbH kein Fall von Treuhand oder Missbrauch vor. An der deutschen GmbH bestand zusätzlich eine stille Beteiligung des in Frankreich lebenden Erblassers.“*

In Frage stehe, ob Deutschland ein Besteuerungsrecht für den Todesfall des Erblassers bezüglich der deutschen GmbH habe. Die (mittelbare) Beteiligung an der deutschen GmbH allein sei hier grundsätzlich kein Steuerobjekt der deutschen Erbschaftsteuer. Art. 7 des OECD-MA setze ein Unternehmen voraus. Als typisch stille Beteiligung fiele sie, auch wenn sie Inlandsvermögen i.S.d. § 121 Nr. 8 BewG sei (als Beteiligung am Handelsgewerbe eines unbeschränkt steuerpflichtigen Schuldners), zumindest abkommensrechtlich aus der deutschen Besteuerung heraus, weil kein Unternehmen i.S.d. Art. 7 DBA-ESt vorliege. Zumindest sieht *Herr Dr. Jülicher* es als schwierig an, die typisch stille Beteiligung als Unternehmen und damit als Fall des Art. 7 OECD-MA (Unternehmensgewinne) zu begreifen.

Anders könne die Situation bei der atypisch stillen Beteiligung sein. Sie gelte im deutschen Steuerrecht als gewerbliche Mitunternehmerschaft i.S.d. § 15 EStG, so dass von deutscher Seite aus ein Fall des Art. 7 OECD-MA vorliegen und somit auch ein Besteuerungsrecht Deutschlands konstruiert werden könne. Darin sehe *Herr Dr. Jülicher* jedoch den Wertungswiderspruch, dass der Steuerpflichtige nur dadurch schlechter gestellt sei, dass seine stille Beteiligung eine atypische sei und die Doppelbesteuerung darauf beruhe, dass Deutschland im internationalen Vergleich hier eine andere Qualifikation der atypisch stillen Gesellschaft als Unternehmen vornehme.

*Herr Prof. Seer* merkt an, dass die atypisch stille Gesellschaft sich dadurch auszeichne, dass der Stille an den stillen Reserven beteiligt sei, er auch Einfluss auf die Geschäftsführung ausübe und damit ein „Mehr“ an Intensität der Marktnutzung vorliege. Deswegen erschließe sich ihm der Wertungswiderspruch nicht. Es gehe hier eher um die grundsätzliche Frage, ob man die atypisch stille Beteiligung als ein „Mehr“ gegenüber der bloßen Beteiligung an einer GmbH als Gesellschaft auffassen müsse.

Mit einem verbleibenden Unwohlsein stimmt *Herr Dr. Jülicher* der Argumentation zu.

*Herr Dr. Loose* skizziert das Unwohlsein anhand der Vergleiche einerseits des Grundfalls ohne stille Beteiligung mit dem Fall der typisch stillen Beteiligung und andererseits des Falles der typischen zur atypisch stillen Beteiligung. Es sei nicht sofort einsichtig, warum durch die Begründung einer typisch stillen Beteiligung, in der schon ein Mehr zum Grundfall zum Ausdruck komme, es für den Steuerpflichtigen noch nicht zum nachteiligen Besteuerungsrecht Deutschlands kommen soll, im Falle der atypisch stillen Beteiligung jedoch schon. Er stellt die Frage, ob nicht schon die typisch stille Beteiligung die deutsche Erbschaftsteuerpflicht auslösen müsse. Im Ergebnis betont er aber erneut das „Mehr“ bei einer atypisch stillen Beteiligung, die die Andersbehandlung rechtfertige.

*Herr Prof. Seer* wirft die grundsätzliche Frage auf, was ein geeigneter Maßstab für die Aufteilung des Besteuerungsgutes zwischen zwei Staaten sei und welcher Staat ab einer bestimmten Intensität an dem Besteuerungsgut beteiligt werden dürfe. Er verweist in diesem Zusammenhang auf die Ausweitung des Betriebsstättenbegriffs durch die Rechtsprechung des BFH zur Erweiterung des Besteuerungsrechts Deutschlands.

Auf die von *Herrn Halaczinsky* aufgeworfene Frage, wie eine solche atypisch stille Beteiligung für erbschaftsteuerliche Zwecke zu bewerten sei, entgegnet *Herr Dr. Jülicher*, dass über die Beteiligung des Stillen an den stillen Reserven auch mittelbar der Wert der Anteile anzusetzen sei. Dies sei auch in den Konstellationen der §§ 13a, 13b ErbStG bekannt. *Herr Halaczinsky* stimmt zu und merkt an, dass über die Anwendung der §§ 13a, 13b ErbStG die steuerliche Auswirkung für den Steuerpflichtigen abgemildert würde.

*Herr Dr. Loose* erweitert die Diskussion um die Frage nach der Behandlung der Darlehensforderung, die ein stiller Gesellschafter gegen die GmbH habe und ob sie dann auch Steuerobjekt im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht sei. Dafür hat auch das übrige *Podium* momentan keine Lösung.

Aus dem *Publikum* wendet sich *Herr Schothöfer* mit der Frage an das *Podium*, ob die Beteiligung an der französischen Aktiengesellschaft dann zum Sonderbetriebsvermögen des Steuerpflichtigen gehöre.

Für *Herrn Prof. Seer* gehe eine solche Behandlung zu weit. Er habe dabei ein Störgefühl, ob der deutsche Fiskus soweit gehen könne und die französische Aktiengesellschaft zum Steuerobjekt der deutschen beschränkten Steuerpflicht machen könne.

Das Störgefühl bestätigt auch *Herr Dr. Jülicher* und verweist auf die hohe Wahrscheinlichkeit, dass solche Fälle im zwischenstaatlichen Verständigungsverfahren landen würden. Dabei würde der französische Fiskus wohl nicht einfach auf die Besteuerung bezüglich der Aktiengesellschaft verzichten und sonst die Anrechnung der deutschen Steuer verweigern.

### 3.4 Erbschaftsteuerrichtlinien und –hinweise

Im Folgenden stellt *Herr Dr. Jülicher* den Fall „Scheunemann“<sup>12</sup> des EuGH vor. Diesem Urteile habe die Frage zu Grunde gelegen, ob bei einer Beteiligung eines EU-Bürgers an einer Kapitalgesellschaft in einem Drittstaat mit einflussvermittelndem Quorum (hier Beteiligung > 25% an einer kanadischen Kapitalgesellschaft) die Kapitalverkehrsfreiheit durch die Niederlassungsfreiheit verdrängt würde. Auswirkungen habe dies insoweit für die Klägerin, weil nach der ständigen Rechtsprechung die Kapitalverkehrsfreiheit Drittwirkung besitze, die Niederlassungsfreiheit jedoch nicht. Im Ergebnis habe der EuGH die Verdrängung der Kapitalverkehrsfreiheit bejaht und somit mangels Verletzung der Niederlassungsfreiheit im Drittstaatenfall die EU-Rechtswidrigkeit in diesem Fall verneint.

Das Problem sei für *Herrn Prof. Seer* in diesem Fall des EuGH sehr plastisch geworden: Dem EuGH gelinge keine zufriedenstellende Abgrenzung zwischen der Niederlassungs- und der Kapitalverkehrsfreiheit. Der Grundfehler sei darin zu sehen, dass die Kapitalverkehrsfreiheit so weit gezogen würde und der Steuervorbehalt im Wege der Auslegung immer weiter an Bedeutung verloren habe. Dies führe zu dem Problem, dass die Kapitalverkehrsfreiheit durch die Auslegung des EuGH nun weltweit und auch für das Steuerrecht gelte. Die Niederlassungsfreiheit sei für ihn hingegen die Freiheit, die eine intensivere Marktnutzung beinhalte. Nach Ansicht von *Herrn Prof. Seer* müsse erst recht der Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit eröffnet sein, wenn die Niederlassungsfreiheit betroffen ist. In einer Idealkonkurrenz könnten dann auch beide betroffen sein.

*Herr Prof. Seer* räumt zwar ein, dass die Idee hinter der Kapitalverkehrsfreiheit gewesen sei, den Bankenverkehr auch über die Grenzen der EU hinweg nicht zu behindern. In der Konsequenz sei der EuGH aber jetzt gezwungen, im Einzelfall auch nicht folgerichtige und ergebnisorientierte Lösungen zu finden. Der EuGH wolle jedoch aus rechtspolitischen Gründen nicht die Wirkung der Grundfreiheiten in Drittstaatenkonstellationen. Der Grund für eine Art „Schranken-Schranke“ könne eventuell in dem nicht weltweit ausgebauten Informationsaustausch zwischen den Finanzbehörden liegen. Der Fall Scheunemann sei jedenfalls Ausdruck eines nicht gelösten Problems.

Eine historische Einordnung des Verhältnisses der genannten Grundfreiheiten gibt *Herr Dr. Krumm*: Zunächst sei bei der Schaffung der Grundfreiheiten in Erwägung gezogen worden, dass sämtliche Grundfreiheiten auch Drittwirkung entfalten sollten. Aus letztlich rechtspolitischen Gründen sei dies jedoch für die Arbeitnehmerfreizügigkeit und die Niederlassungsfreiheit als zu weitgehend erachtet worden. Deswegen habe man auch die enger gefasste Niederlassungsfreiheit als vorrangig aufgefasst. *Herrn Dr. Krumm* leuchte jedoch nicht ein, wieso eine Erbschaft

---

<sup>12</sup> EuGH v. 19.7.2012 – C-31/11 Scheunemann, DStR 2012, 1508. Im Einzelnen s. dort.

Kapitalverkehr darstelle. Sie werde häufig als „Kapitalverkehr mit persönlichem Einschlag“ bezeichnet.

*Herr Dr. Jülicher* stimmt *Herrn Dr. Krumm* insoweit zu, dass der Tod einer Person allein keinen Kapitalverkehrsfluss darstelle. Aber ein solcher Fluss werde bereits dadurch betroffen, dass eine Person zu Lebzeiten ein Konto im Ausland eröffne und im Todeszeitpunkt die Erbschaftsteuer auch dieses ausländische Konto erfasse. Denn dann habe bereits die drohende Erbschaftsteuer einen großen Einfluss auf die Disposition zu Lebzeiten.

Von dieser Sichtweise geprägt, mache nach Auffassung von *Herrn Dr. Krumm* die Einschränkung auf das Gebiet der EU Sinn, weil es innerhalb der EU einer Regelung bedarf. Jedoch passe die Abgrenzung zwischen der Kapitalverkehrs- und der Niederlassungsfreiheit nicht auf das Steuerrecht.

In Bezug auf die Anmerkung von *Herrn Dr. Krumm* stellt *Herr Prof. Kroppen* die Frage, ob denn der EuGH mit dem Verhältnis der Spezialität der Niederlassungsfreiheit zur Kapitalverkehrsfreiheit richtig liege. Ob sie mit anderen Worten, auch wenn sie nicht verletzt sei, den Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit per se ausschließe. Wenn sie es nämlich nicht täte, stelle sich das ganze Problem erst gar nicht.

Die Kapitalverkehrsfreiheit stelle nach *Herrn Prof. Seer* keinen Auffangtatbestand dar, sondern es liege dem Verhältnis eine bewusste Entscheidung des EU-Gesetzgebers zu Grunde. Art. 65 Abs. 1 AEUV bestimme, dass die Kapitalverkehrsfreiheit nicht das Steuerrecht berühre. Die Rückausnahme in Abs. 3, die Verhinderung von Diskriminierungen, sei aber durch den EuGH im Laufe der Zeit in ausufernder Weise angewendet worden. Nach der Methode des deutschen Verfassungsrechts hätte man wohl Abs. 3 im Lichte des Abs. 1 auslegen müssen, was der EuGH nicht getan habe. Es handele sich um eine stark rechtspolitisch motivierte Entscheidung des EuGH.

*Herr Halaczinsky* merkt an, dass es nicht sein könne, dass die EU-Mitgliedsstaaten die Grundfreiheiten in der gesamten Welt gewährleisten müssten.

### **3.5 EuGH-Vorlage des § 21 ErbStG?**

*Herr Dr. Jülicher* diskutiert im Folgenden die mögliche Europarechtswidrigkeit bei der Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer in § 21 ErbStG. Nach dem EuGH würden voraussichtlich<sup>13</sup> die für das Ertragsteuerrecht vergleichbare Anrechnungsregelung des § 34c EStG europarechtswidrig sein. Grund sei die Verkleinerung des Anrechnungsvolumens für ausländische Steuern durch die Nichtberücksichtigung der Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen im

---

<sup>13</sup> Vgl. Schlussanträge des Generalstaatsanwalts, vgl. dazu Thömmes, IWB 2012, 613.

Nenner der Höchstbetragsregelung in § 34c EStG. Bei § 21 ErbStG sollten nach dem BFH<sup>14</sup> persönliche Freibeträge beim Auslandsvermögen und beim Gesamtvermögen unberücksichtigt bleiben. Alternativ werde vertreten, dass ein voller Abzug im Nenner erfolge, dafür aber ein anteiliger Abzug im Zähler entsprechend dem Anteil des Auslandsvermögens am Gesamtvermögen vorgenommen werde. Damit stellt *Herr Dr. Jülicher* die Frage an das übrige *Podium*, ob sich auch beim § 21 ErbStG das Anrechnungsvolumen in europarechtswidriger Weise verringere, ob also eine Vorlagesituation vergleichbar mit § 34c EStG vorliege. Für die Praxis gibt er den Hinweis, dass die mathematische Konsequenz in den Fällen des § 21 ErbStG genau geprüft werden müsse, bevor die Fälle offen gehalten würden. Denn die persönlichen Freibeträge betreffen sowohl Zähler als auch Nenner der Höchstbetragsregelung. Darin würden sich die Fälle des § 34c EStG und des § 21 ErbStG unterscheiden.

Aus Sicht von *Herrn Prof. Seer* sei die Vorlage bezüglich des § 34c EStG die Folgen aus den Entscheidungen des EuGH „Schumacker“ und folgende. Im Kern stehe die Frage, welcher Staat bei grenzüberschreitenden Vorgängen dafür verantwortlich sei, die persönlichen Aufwendungen des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen. Der Quellenstaat allein könne dieser Aufgabe nicht gewachsen sein.

Auf dem Gebiet der direkten Ertragsteuern sei dem EuGH darin zu folgen, dass die Hoheit der Steuererhebung bei den EU-Mitgliedstaaten bleiben müsse. Folgerichtig wäre es, die Doppelbesteuerung hinzunehmen. Es bestehe aus Sicht des EuGH auch keine Pflicht, Doppelbesteuerung durch Abschluss von DBA zu verhindern. Der EuGH habe dies aber nie zum „hard law“ werden lassen. Stattdessen habe er die Grundfreiheiten bemüht.

Aber damit könne es auch nicht Aufgabe eines einzelnen Mitgliedstaats sein, die Doppelbesteuerung durch eine Anrechnung der ausländischen Steuer zu vermeiden. Der EuGH verhalte sich widersprüchlich, wenn er auf der einen Seite die Doppelbesteuerung grundsätzlich hinnehme, auf der anderen Seite aber über die Begriffe der Diskriminierung und der Behinderung des Wirtschaftsverkehrs die Staaten in ihrer Souveränität beschränke. *Herr Prof. Seer* sieht vor diesem Hintergrund nicht die Notwendigkeit einer Vollarrechnung.

*Herr Dr. Loose* merkt aus Richtersicht an, dass es für den EuGH schwierig sei, eine Forderung nach dem Abschluss von DBA durch die Mitgliedstaaten zu formulieren, da er nur einzelne Fälle zur Entscheidung vorgelegt bekomme.

### 3.6 Doppelbesteuerung und Europarecht

In diesem Kontext zeigt *Herr Dr. Jülicher* auf, dass die Kapitalverkehrsfreiheit aber nach dem EuGH durch unbeschränkte Steuerpflicht in einem und beschränkte Steuerpflicht im anderen

---

<sup>14</sup> BFH v. 10.7.1963 II 115/62, HFR 1964, 12; zum Meinungsstand *Jülicher*, in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, Stand 2012, § 21 Tz. 68.

Staat, insbesondere bei Nichtanrechenbarkeit der ausländischen Erbschaftsteuer (z.B. Erblasser in Deutschland ansässig, Kapitalvermögen in Spanien) nicht beeinträchtigt sei. Das betreffe vor allem Fälle vor dem BFH, in denen die Belegenheit von Forderungen streitrelevant sei. Eine Antwort auf diese Frage habe der EuGH bisher nicht gegeben.

Für den Mandanten, der ein Konto im EU-Ausland errichten möchte, ergäben sich drei mögliche Konstellationen:

- Der Staat bezieht das Konto nicht in eine beschränkte Steuerpflicht ein.
- Der Staat bezieht das Konto in seine beschränkte Steuerpflicht ein; mit diesem Staat hat Deutschland aber ein modernes Doppelbesteuerungsabkommen in Erbschaftsteuersachverhalten.
- Der Staat bezieht das Konto in seine beschränkte Steuerpflicht ein; es existiert aber kein DBA mit diesem Staat.

Die für den Mandanten problematische Konstellation („der Todesfall“) ist die dritte Konstellation, die auch dem EuGH im Fall „Block“<sup>15</sup> zur Entscheidung vorgelegen habe.

### 3.7 Empfehlungen der EU-Kommission

*Herr Dr. Jülicher* stellt im Folgenden die Empfehlungen der Kommission der Europäischen Union zur Erbschaftsteuer vor:

- Wechselseitige Anerkennung von Nachlass-/Erbschaft-/Schenkung-/Wertzuwachssteuern
- Entlastung im Wohnsitzstaat für Belegenheitssteuern bei unbeweglichem Vermögen und beweglichem Betriebsstättenvermögen und darüber hinaus auch beweglichem Vermögen.
- Verzicht eines reinen Belegenheitsstaates auf weitergehende Besteuerung unter dem Vorbehalt der Besteuerung in einem anderen Mitgliedsstaat („subject to tax“) wegen persönlicher Bezüge eines Beteiligten.
- Entlastung bei persönlichen Bezügen des Erwerbers (nachrangig) zu einem anderen Vertragsstaat als dem Wohnsitzstaat des Erblassers/Schenkers und bei Bezügen einer einzigen Person zu mehreren Staaten.

Nach seinem Wunsch solle die EU sich an bereits bestehenden multilateralen Konventionen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung orientieren, wie sie z.B. im skandinavischen Raum schon Einzug gefunden habe.

---

<sup>15</sup> EuGH v. 12.2.2008 C-67/08, DStR 2009, 373, nach Vorlagebeschluss BFH v. 16.1.2009 II R 45/05, BFH/NV 2008, 690.

*Herr Dr. Jülicher* zeigt auch das Problem einer ausländischen „capital gain tax“ auf, die im Ausland vielfach die Erbschaftsteuer ersetzt habe. Sie gehöre im Ausland zur Ertragsteuer und belaste den Erblasser „im letzten Atemzug“.

*Herr Dr. Loose* weist darauf hin, dass die Besteuerung des Kapitalvermögens vor dem Hintergrund der europäischen Finanzkrise weiter Gewicht erhalten werde und damit auch die Beschäftigung des EuGH mit dem Thema verstärkt werden würde. Zudem fügt er an, dass bei der deutschen Erbschaftsteuer des Erben die Einkommensteuer des Erblassers als Nachlassverbindlichkeit in Abzug gebracht werden könne. So etwas müsse dann auch bei ausländischen Ertragsteuern des Erblassers für die Erbschaftsteuer gelten.

Darauf entgegen *Herr Dr. Jülicher*, dass der bloße Abzug als Nachlassverbindlichkeit nicht ausreichend sei für den Mandanten. Gefordert sei die Anrechnung der Steuer. Die zu Beginn der Podiumsveranstaltung erörterte zweistufige Qualifikation der Rechtsinstitute müsse hier bei der Qualifikation der Steuerart eine Entsprechung finden. Wirtschaftlich sei die „capital gain tax“ im Ausland mit einer Erbschaftsteuer vergleichbar.

*Herr Prof. Seer* stimmt zu, dass materiell-rechtlich die beiden Steuern vergleichbar, wenn nicht sogar gleich seien. Er vertrete die Ansicht, die Erbschaftsteuer müsse de lege ferenda so etwas wie die achte Einkunftsart des EStG sein. Dann müsste eine fremde „capital gain tax“ auch im deutschen Erbschaftsteuerrecht anrechenbar sein. Er spricht sich gegen eine rein formale Betrachtung aus, die an die Eingliederung der Erbschaftsteuer in die Einkommensteuer in Kanada anknüpft.

Auch bezüglich der Harmonisierungsbestrebungen innerhalb der EU stimmt *Herr Prof. Seer* zu. Durch die zunehmenden Wanderungsbewegungen und Flexibilität von Menschen und Kapital müsse die EU sich für eine Ausweitung der DBA einsetzen. Die Idee eines multilateralen Abkommens heißt er gut.

Aus dem *Publikum* meldet sich *Herr Dr. Reuter* zu Wort. Auch er begrüße eine solche rechtspolitische Bewegung. Für die aktuelle Praxis sehe er aber noch keine Lösung, wie die formale Klippe der fehlenden Steuersubjektsidentität bei der Anrechnung ausländischer „capital gain tax“, die formal den Erblasser belastet, auf die deutsche Erbschaftsteuer, die den Erwerber bzw. Erben belastet, überwunden werden könne.

*Herr Dr. Loose* sieht den Erben wegen seiner Stellung als Gesamtrechtsnachfolger als durchaus geeignet an, die ausländische Steuer in Abzug zu bringen. Auch *Herr Dr. Jülicher* pflichtet bei und verweist darauf, dass der BFH die Steuersubjektidentität bei § 21 ErbStG seit den 60-er Jahren nicht mehr fordere, sondern stattdessen auf eine wirtschaftliche Belastung des Erben/Erwerbers abstelle.

*Prof. Dr. Seer* schließt die Podiumsveranstaltung mit einem Dank an das Podium mit einigem Bedauern, dass viele interessante Punkte einer weiteren Vertiefung zugänglich gewesen wären.