

§ 21

Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer

(1) ¹Bei Erwerb, die in einem ausländischen Staat mit ihrem Auslandsvermögen zu einer der deutschen Erbschaftsteuer entsprechenden Steuer – ausländische Steuer – herangezogen werden, ist in den Fällen des § 2 Abs. 1 Nr. 1, sofern nicht die Vorschriften eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung anzuwenden sind, auf Antrag die festgesetzte, auf den Erwerber entfallende, gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch unterliegende ausländische Steuer insoweit auf die deutsche Erbschaftsteuer anzurechnen, als das Auslandsvermögen auch der deutschen Erbschaftsteuer unterliegt. ²Besteht der Erwerb nur zum Teil aus Auslandsvermögen, ist der darauf entfallende Teilbetrag der deutschen Erbschaftsteuer 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. ³Ist das Auslandsvermögen in verschiedenen ausländischen Staaten belegen, ist dieser Teil für jeden einzelnen ausländischen Staat gesondert zu berechnen. ⁴Die ausländische Steuer ist nur anrechenbar, wenn die deutsche Erbschaftsteuer für das Auslandsvermögen innerhalb von fünf Jahren seit dem Zeitpunkt der Entstehung der ausländischen Erbschaftsteuer entstanden ist.

(2) Als Auslandsvermögen im Sinne des Absatzes 1 gelten,

1. wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes Inländer war: alle Vermögensgegenstände der in § 121 des Bewertungsgesetzes genannten Art, die auf einen ausländischen Staat entfallen, sowie alle Nutzungsrechte an diesen Vermögensgegenständen,
2. wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes kein Inländer war: alle Vermögensgegenstände mit Ausnahme des Inlandsvermögens im Sinne des § 121 des Bewertungsgesetzes sowie alle Nutzungsrechte an diesen Vermögensgegenständen.

(3) ¹Der Erwerber hat den Nachweis über die Höhe des Auslandsvermögens und über die Festsetzung und Zahlung der ausländischen Steuer durch Vorlage entsprechender Urkunden zu führen. ²Sind diese Urkunden in einer fremden Sprache abgefaßt, kann eine beglaubigte Übersetzung in die deutsche Sprache verlangt werden.

(4) Ist nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die in einem ausländischen Staat erhobene Steuer auf die Erbschaftsteuer anzurechnen, so sind die Absätze 1 bis 3 entsprechend anzuwenden.

Inhalt

	Rz.
1. Zweck der Vorschrift	1–8
2. Voraussetzungen der Anrechnung	10–32
a) Fehlen eines Doppelbesteuerungsabkommens	11
b) Unbeschränkte Steuerpflicht des Erblassers oder Erben	12
c) Zahlung einer ausländischen Erbschaftsteuer	13–18
d) Antrag des Anrechnungsberechtigten	21–23
e) Erwerb mit einem Anteil an Auslandsvermögen (Abs. 1 S. 2)	25–28
f) Erwerb in mehreren ausländischen Staaten (Abs. 1 S. 3)	30
g) Fünfjahreszeitraum (Abs. 1 S. 4)	31–32
3. Begriff des Auslandsvermögens (Abs. 2)	34–39
4. Nachweise für die Anrechnung (Abs. 3)	42
5. Anrechnung und Doppelbesteuerungsabkommen (Abs. 4)	43
6. Anrechnung bei Zusammenrechnung von Erwerben	44

Erläuterungen

Schrifttum

B. Hamdan, Die Beseitigung internationaler Doppelbesteuerung durch § 21 ErbStG, Angelbachtal 2007; *dies.*, Verfassungs- und europarechtliche Probleme der Anrechnungsmethode des § 21 ErbStG, ZEV 2007, 401; *Hellwege*, Nichtanrechnung spanischer ErbSt in Deutschland gemeinschaftskonform, ErbStB 2009, 252; *Jülicher*, Die anrechenbare Steuer i.S. des § 21 ErbStG, ZEV 1996, 295; *Kamps*, Erb- und Schenkungsfälle mit Auslandsberührung, ErbStB 2003, 29; *Kau*, § 21 ErbStG und seine Anwendung auf erbstl. relevante Ertrag- und Verkehrssteuern neuen Typs, UVR 2005, 327; *Kowallik*, Erbschaft- und Schenkungsteuer-Planung für Auslandsimmobilien, DStR 1999, 1129; *Piltz*, Anrechnung ausländischer ErbSt, ZEV 1997, 494; *ders.*, Schuldenabzug bei internationalen Erbfällen, ZEV 1998, 494; Replik *Raudszus* in ZEV 1999, 179; *Strunk/Kaminski*, Internationale Aspekte des ErbSt-Rechts, stbg 2009, 158.

Verwaltungsregelungen: R 82 ErbStR 2003, H 82 ErbStH 2003.

1. Zweck der Vorschrift

- Die Anwendung des deutschen Erbschaftsteuerrechts endet nicht an der Grenze Deutschlands. Besteht unter den Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG **unbeschränkte Steuerpflicht**, wird nach den Tatbeständen des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts der **Vermögensanfall im Inland wie im Ausland besteuert**, das sog. Weltvermögen (§ 2 ErbStG Rz. 16ff.). Der Erwerb von Auslandsvermögen

durch einen inländischen oder ausländischen Erwerber unterliegt dann der deutschen Erbschaftsteuer. Wird der Erwerb dieses Vermögens zugleich im Ausland besteuert, kommt es zu einer **doppelten Besteuerung des Auslandsvermögens**, ein Ergebnis, das mit dem Grundsatz der Besteuerung nach Leistungsfähigkeit nicht im Einklang steht¹⁾. Nach deutschem Erbschaftsteuerrecht droht eine solche doppelte Besteuerung besonders häufig, weil nicht nur die Inländereigenschaft des Erblassers, sondern auch die des Erwerbers die unbeschränkte Steuerpflicht zur Folge hat. Unabhängig von der Möglichkeit, die doppelte Besteuerung durch ein Abkommen mit dem ausländischen Staat auszuschließen, wird in Grenzen **Abhilfe durch eine einseitige Maßnahme** geschaffen: Die ausländische Steuer kann unter den Voraussetzungen des § 21 Abs. 1 ErbStG zu Lasten des deutschen Fiskus **auf die in Deutschland anfallende Steuer angerechnet** werden. Die Doppelbesteuerung wird nicht als solche ausgeschlossen, sondern auf eine einfache Belastung zurückgeführt²⁾. Umfasst der Erwerb steuerpflichtiges Vermögen im Inland und im Ausland (Mischerwerb), wird die auf das steuerpflichtige Inlandsvermögen entfallende deutsche Steuer voll erhoben, während von der auf das ausländische Vermögen entfallenden deutschen Steuer die im Ausland entrichtete Steuer bis zu einem bestimmten Höchstbetrag abgezogen wird. Eine Anrechnung erfolgt, obgleich die Vorschrift nur die Erbschaftsteuer anspricht, **gleichermaßen bei der Schenkungsteuer** (§ 1 Abs. 2 ErbStG). Bei Schenkungen hat die Vorschrift insofern größere Bedeutung, als sich die meisten bestehenden DBA auf die Erbschaftsteuer beschränken.

Die **Anrechnung** der ausländischen Erbschaftsteuer ist **weniger vorteilhaft als eine Freistellung** des erworbenen Auslandsvermögens, da bei einer niedrigeren Besteuerung im Ausland nur die dort festgesetzte und entrichtete Steuer angerechnet wird und – bei höherer Besteuerung im Inland – die Differenz in Deutschland erhoben wird. Die insgesamt anfallende Steuer wird somit auf das Steuerniveau in Deutschland angehoben. Ist das Steuerniveau im Ausland höher, wirkt sich das beim **Erwerb allein von Auslandsvermögen** im Zuge der Anrechnung nicht aus, weil sie keinen Erstattungsanspruch im Inland begründen kann. Für die endgültige Belastung des Erwerbers ist dann **das jeweils höhere Steuerniveau entscheidend**. Liegt ein **Mischerwerb** von inländischem und ausländischem Vermögen vor, wird durch die Berechnung eines Höchstbetrags für die Anrechnung gesichert, dass sie nicht auf die Steuer für das Inlandsvermögen „durchschlägt“³⁾. Der Abschluss eines DBA zur Erbschaftsteuer mit Freistellungsmethode ist für die Steuerpflichtigen günstiger als das Anrechnungsverfahren des § 21 ErbStG.

1) *B. Hamdan*, ZEV 2007, 401, 403; *Jülicher*, in Troll/Gebel/Jülicher, § 21 Rz. 1.

2) *Meincke*, § 21 Anm. 1.

3) § 21 Abs. 1 S. 2 ErbStG; dazu unten Rz. 25ff.

- 3 Dass durch die Anrechnung **kein völliger Ausschluss der Doppelbelastung** erreicht wird, liegt an dem Höchstbetrag der Anrechnung und an der Definition des zur Anrechnung führenden Auslandsvermögens in § 21 Abs. 2 ErbStG (unten Rz. 34ff.). Soweit ein Staat seine Steuer unabhängig von der Ansässigkeit der Beteiligten an die Belegenheit von Vermögen anknüpft, kann es sogar zu einer dreifachen Besteuerung kommen¹⁾. Die geltende Regelung zur Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer wird von *B. Hamdan* (s. Schrifttum) nicht nur aus der Sicht des Europarechts²⁾ (dazu unten Rz. 4), sondern auch aus der Sicht des Verfassungsrechts³⁾ mit beachtlichen Argumenten einer Kritik unterzogen. Eine verfassungskonforme Auslegung des § 21 Abs. 2 ErbStG wegen Verstoßes gegen das Übermaßverbot hat das FG Düsseldorf⁴⁾ abgelehnt.
- 4 Dass bei einer doppelten Belastung einzelner Erwerbsteile durch die Besteuerung zweier Mitgliedstaaten der EU ein Verstoß gegen **EU-Gemeinschaftsrecht** vorliegen kann, war von der Rechtsprechung zunächst verneint worden⁵⁾. In einem typischen Fall der „Anrechnungslücke“ hat der BFH um **Vorabentscheidung des EuGH** nachgesucht⁶⁾: Im Streitfall war das Bankguthaben eines Inländers in Spanien dort und – ohne Möglichkeit der Steueranrechnung nach § 21 ErbStG – auch in Deutschland besteuert worden. Zu einer doppelten Besteuerung kam es, weil Deutschland bei der Zuordnung des Besteuerungsrechts vom Gläubiger des Guthabens, dem Erblasser, ausgeht und in dem Guthaben deutsches Inlandsvermögen sieht, während Spanien auf den Schuldner, die Bank, abstellt und ebenfalls ein Besteuerungsrecht annimmt. Der **EuGH**⁷⁾ hat den Fall dahingehend entschieden, dass **kein Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht** vorliegt, wenn die Besteuerung des Bankguthabens in Spanien nicht bei der Anrechnung in Deutschland berücksichtigt werde und insofern eine doppelte Besteuerung vorliege. Der EuGH hat dabei an dem Standpunkt festgehalten, dass Erbschaften unter den Begriff des Kapitalverkehrs i. S. des Art. 56 Abs. 1 ErbStG fallen. Die doppelte Besteuerung im Streitfall ergebe sich daraus, dass die beiden Mitgliedstaaten ihr Besteuerungsrecht so

1) *Piltz*, ZEV 1997, 494.

2) Hier steht ein Verstoß gegen das gemeinschaftsrechtliche Grundrecht der Kapitalverkehrsfreiheit im Raum (Art. 73b Abs. 1 EGV; Art. 56 Abs. 1 EG).

3) Die durch den engen Begriff des Auslandsvermögens in § 21 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG geschaffenen Anrechnungslücken verstoßen nach *B. Hamdan* gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip; ZEV 2007, 401, 402f.

4) FG Düsseldorf v. 13.5.2009, 4 K 155/08 Erb, ZEV 2009, 526.

5) Z. B. FG Düsseldorf v. 3.7.1996, 4 K 5910/91 Erb, EFG 1996, 1166; FG Rheinland-Pfalz v. 6.6.2002, 4 K 2643/00, EFG 2002, 1242.

6) BFH v. 16.1.2008, II R 45/05, BStBl II 2008, 623; Anm. *B. Hamdan/M. Hamdan* in ZEV 2008, 450f.

7) EuGH v. 12.2.2009, C-67/08, *Margarete Block/FA Kaufbeuren*, DStR 2009, 373; dazu kritische Anmerkungen: *B. Hamdan* und *M. Hamdan*, ZEV 2009, 205f.; *Hellwege*, ErbStB 2009, 252ff.; *Riedel*, ZErB 2009, 101f.