

**Schriften zum Steuerrecht**

---

**Band 209**

**Der Abzug von  
Nachlassverbindlichkeiten  
im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht**

**Im Spannungsfeld von nationalem Recht,  
Völkerrecht und Unionsrecht**

**Von**

**Nina Meyers**



**Duncker & Humblot · Berlin**

NINA MEYERS

Der Abzug von Nachlassverbindlichkeiten  
im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht

# Schriften zum Steuerrecht

Band 209

# Der Abzug von Nachlassverbindlichkeiten im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht

Im Spannungsfeld von nationalem Recht,  
Völkerrecht und Unionsrecht

Von  
Nina Meyers



Duncker & Humblot · Berlin

Die Juristische Fakultät der Heinrich-Heine Universität Düsseldorf  
hat diese Arbeit im Jahr 2025 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in  
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten  
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

D 61

Alle Rechte vorbehalten

© 2026 Duncker & Humblot GmbH, Berlin

Satz: Textforma(r)t Daniela Weiland, Göttingen

Druck: Prime Rate Zrt., Budapest, Ungarn

ISSN 0582-0235

ISBN 978-3-428-19827-6 (Print)

ISBN 978-3-428-59827-4 (E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier  
entsprechend ISO 9706 ☺

Verlagsanschrift: Duncker & Humblot GmbH, Carl-Heinrich-Becker-Weg 9,  
12165 Berlin, Germany | E-Mail: [info@duncker-humblot.de](mailto:info@duncker-humblot.de)  
Internet: <https://www.duncker-humblot.de>

# Inhaltsübersicht

## *1. Kapitel*

### **Einleitung** 21

- § 1 Der grenzüberschreitende Erbfall im Spannungsfeld der Rechtsordnungen ..... 21
- § 2 Gegenstand und Gang der Untersuchung ..... 26

## *2. Kapitel*

### **Der Abzug von Nachlassverbindlichkeiten im deutschen Recht** 29

- § 3 Verfassungsrechtliche Verankerung ..... 29
- § 4 Der Abzug von Nachlassverbindlichkeiten im deutschen Erbschaftsteuerrecht ..... 40

## *3. Kapitel*

### **Der Abzug von Nachlassverbindlichkeiten im Lichte des Völkerrechts** 92

- § 5 Verhältnis der Doppelbesteuerungsabkommen zum nationalen Steuerrecht ..... 92
- § 6 Der Schuldenabzug nach dem Vorbild des Art. 8 OECD-MA ..... 99
- § 7 Bedeutung von Doppelbesteuerungsabkommen für die nationale Schuldenberücksichtigung ..... 127

## *4. Kapitel*

### **Der Abzug von Nachlassverbindlichkeiten im Lichte des Unionsrechts** 148

- § 8 Verhältnis des Unionsrechts zum nationalen Steuerrecht ..... 148
- § 9 Bedeutung der Europäischen Grundfreiheiten für den Abzug von Nachlassverbindlichkeiten ..... 171
- § 10 Bedeutung des Unionsrechts für Doppelbesteuerungsabkommen ..... 185

*5. Kapitel*

|                                                                           |     |
|---------------------------------------------------------------------------|-----|
| <b>Fazit</b>                                                              | 196 |
| § 11 Zusammenfassung der Ergebnisse .....                                 | 196 |
| § 12 Nationales Recht, Völkerrecht, Unionsrecht: Ein Spannungsfeld? ..... | 198 |
| <b>Literaturverzeichnis</b> .....                                         | 200 |
| <b>Stichwortverzeichnis</b> .....                                         | 219 |

# Inhaltsverzeichnis

## *1. Kapitel*

|                                                                           |    |
|---------------------------------------------------------------------------|----|
| <b>Einleitung</b>                                                         | 21 |
| § 1 Der grenzüberschreitende Erbfall im Spannungsfeld der Rechtsordnungen | 21 |
| A. Nationales Erbschaftsteuerrecht                                        | 22 |
| B. Völkerrecht: Doppelbesteuerungsabkommen                                | 23 |
| C. Unionsrecht                                                            | 25 |
| § 2 Gegenstand und Gang der Untersuchung                                  | 26 |
| A. Ziel der Arbeit und Eingrenzung des Themas                             | 26 |
| B. Gang der Arbeit                                                        | 28 |

## *2. Kapitel*

|                                                                                                         |    |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| <b>Der Abzug von Nachlassverbindlichkeiten im deutschen Recht</b>                                       | 29 |
| § 3 Verfassungsrechtliche Verankerung                                                                   | 29 |
| A. Gleichheitsgrundsatz                                                                                 | 30 |
| I. Das Leistungsfähigkeitsprinzip als verfassungsrechtlicher Rahmen der Erbschaftsteuer                 | 30 |
| 1. Verfassungsrechtliche Herleitung des Leistungsfähigkeitsprinzips aus dem Gleichheitsgrundsatz        | 30 |
| 2. Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips für die Erbschaftsteuer                                    | 32 |
| 3. Zwischenergebnis                                                                                     | 33 |
| II. Das Folgerichtigkeitsgebot als verfassungsrechtlicher Rahmen der Erbschaftsteuer                    | 33 |
| III. Verfassungsrechtliche Verankerung des Abzugs von Nachlassverbindlichkeiten im Erbschaftsteuerrecht | 34 |
| 1. Das Nettoprinzip als verfassungsrechtliches Prinzip                                                  | 34 |
| 2. Reichweite der verfassungsrechtlichen Fundierung eines Abzugs von Nachlassverbindlichkeiten          | 36 |
| 3. Zwischenergebnis                                                                                     | 37 |
| IV. Bedeutung dieser Ergebnisse für die beschränkte Steuerpflicht                                       | 37 |
| B. Freiheitsgrundrechte                                                                                 | 39 |

|                                                                                                                                                      |    |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| § 4 Der Abzug von Nachlassverbindlichkeiten im deutschen Erbschaftsteuerrecht .....                                                                  | 40 |
| A. Der Bereicherungsgrundsatz des § 10 ErbStG .....                                                                                                  | 41 |
| B. Begriff der Nachlassverbindlichkeiten gemäß § 10 Abs. 5 ErbStG .....                                                                              | 42 |
| I. Katalog der Nachlassverbindlichkeiten .....                                                                                                       | 42 |
| II. Nichtabschließender Charakter des Katalogs in § 10 Abs. 5 ErbStG .....                                                                           | 43 |
| III. Notwendigkeit der Unterscheidung der Nachlassverbindlichkeiten i. S. d. § 10 Abs. 5 ErbStG .....                                                | 45 |
| IV. Erforderlichkeit einer wirtschaftlichen Belastung .....                                                                                          | 47 |
| V. Anwendbarkeit des § 10 Abs. 5 ErbStG auf Schenkungen .....                                                                                        | 48 |
| C. Abzugsbeschränkungen .....                                                                                                                        | 50 |
| I. Begriffliche Abzugsverbote gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 3, Abs. 7–9 ErbStG ..                                                                       | 51 |
| 1. Kosten der Nachlassverwaltung (§ 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 3 ErbStG) .....                                                                               | 51 |
| 2. Verwendung von Stiftungsvermögen (§ 10 Abs. 7 ErbStG) .....                                                                                       | 51 |
| 3. Eigene Erbschaftsteuer (§ 10 Abs. 8 ErbStG) .....                                                                                                 | 52 |
| 4. Auflagen zugunsten des Beschwerten (§ 10 Abs. 9 ErbStG) .....                                                                                     | 53 |
| II. Abzugsbeschränkungen aufgrund des wirtschaftlichen Zusammenhangs mit nicht oder nur teilweise erbschaftsteuerpflichtigen Vermögensgegenständen.. | 54 |
| 1. Begriff des wirtschaftlichen Zusammenhangs .....                                                                                                  | 55 |
| 2. Verbindlichkeiten, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit steuerbefreiten Vermögensgegenständen stehen .....                                    | 56 |
| a) Gesamtbetrachtung des begünstigten Betriebsvermögen i. S. d. §§ 13a, 13c ErbStG .....                                                             | 56 |
| b) Überschuldung bei steuerbefreitem Vermögen .....                                                                                                  | 59 |
| aa) Möglichkeit einer verfassungskonformen oder teleologischen Auslegung .....                                                                       | 60 |
| bb) Möglichkeit einer teleologischen Reduktion .....                                                                                                 | 61 |
| cc) Berücksichtigung von Verbindlichkeiten im Billigkeitswege .....                                                                                  | 61 |
| 3. Verbindlichkeiten, die in keinem wirtschaftlichen Zusammenhang mit einem Vermögensgegenstand stehen .....                                         | 63 |
| a) Keine Korrespondenz der Besteuerung des Erben und des Pflichtteilsberechtigten .....                                                              | 63 |
| b) Gesamtbetrachtung des begünstigten Betriebsvermögen i. S. d. §§ 13a, 13c ErbStG .....                                                             | 65 |
| 4. Eingeschränkter Schuldenabzug bei beschränkter Steuerpflicht (§ 10 Abs. 6 S. 2–6 ErbStG) .....                                                    | 66 |
| D. In der Bewertung berücksichtigte Verbindlichkeiten .....                                                                                          | 68 |
| I. Grundzüge der Bewertung .....                                                                                                                     | 69 |
| II. Verbindlichkeiten bei der Bewertung von Betriebsvermögen .....                                                                                   | 70 |
| 1. Umfang des zu bewertenden Betriebsvermögens .....                                                                                                 | 71 |

|                                                                                                              |    |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 2. Bewertung des Betriebsvermögens der Höhe nach .....                                                       | 73 |
| a) Einzelbewertung .....                                                                                     | 74 |
| aa) Mindestwert: Substanzwert .....                                                                          | 74 |
| bb) Einzelbewertung im Rahmen des Sonderbetriebsvermögens .....                                              | 77 |
| b) Gesamtbewertung .....                                                                                     | 78 |
| aa) Verkauf unter fremden Dritten (§ 11 Abs. 2 S. 2 1. HS BewG) ....                                         | 78 |
| bb) Vereinfachtes Ertragswertverfahren .....                                                                 | 79 |
| 3. Zwischenfazit .....                                                                                       | 80 |
| III. Verbindlichkeiten bei der Bewertung von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft .....                   | 81 |
| IV. Verbindlichkeiten bei der Bewertung von Grundbesitz .....                                                | 83 |
| V. Berücksichtigung von Verbindlichkeiten bei der Bewertung ausländischen Vermögens .....                    | 85 |
| 1. Ausländisches Betriebsvermögen .....                                                                      | 86 |
| 2. Im Ausland belegenes land- und forstwirtschaftliches Vermögen .....                                       | 86 |
| 3. Im Ausland belegener Grundbesitz .....                                                                    | 86 |
| 4. Zwischenergebnis .....                                                                                    | 87 |
| E. Bewertung der Verbindlichkeiten .....                                                                     | 87 |
| F. Auswirkung der Verbindlichkeiten auf die Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer gemäß § 21 ErbStG ..... | 88 |
| I. Begriff des Auslandsvermögens .....                                                                       | 88 |
| II. Auswirkungen von Nachlassverbindlichkeiten auf die Anrechnung .....                                      | 89 |
| G. Zwischenfazit .....                                                                                       | 90 |

### *3. Kapitel*

|                                                                                                     |    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| <b>Der Abzug von Nachlassverbindlichkeiten im Lichte des Völkerrechts</b> .....                     | 92 |
| § 5 Verhältnis der Doppelbesteuerungsabkommen zum nationalen Steuerrecht .....                      | 92 |
| A. Verhältnis der Doppelbesteuerungsabkommen zum nationalen Recht .....                             | 92 |
| I. Innerstaatliche Geltung völkerrechtlicher Verträge .....                                         | 92 |
| II. Innerstaatliche Anwendbarkeit von Doppelbesteuerungsabkommen .....                              | 93 |
| III. Verhältnis der Normen des Doppelbesteuerungsabkommens zum übrigen innerstaatlichen Recht ..... | 95 |
| B. Bedürfnis eines innerstaatlichen Steuertatbestandes .....                                        | 96 |
| I. These der Selbsteinschränkung der Doppelbesteuerungsabkommen .....                               | 96 |
| II. Keine uneingeschränkte Selbsteinschränkung von Doppelbesteuerungsabkommen .....                 | 97 |
| III. Zwischenfazit .....                                                                            | 99 |

|                                                                                                                   |     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| § 6 Der Schuldenabzug nach dem Vorbild des Art. 8 OECD-MA .....                                                   | 99  |
| A. Besonderheiten bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen .....                                          | 99  |
| I. Auslegung völkerrechtlicher Verträge .....                                                                     | 99  |
| II. Bedeutung des OECD-Musterkommentars .....                                                                     | 100 |
| B. Schuldenabzug gemäß Art. 8 OECD-MA .....                                                                       | 101 |
| I. Art. 8 OECD-MA im Regelungsgefüge des OECD-Musterabkommens .....                                               | 102 |
| II. Zuordnung der Schulden entsprechend des Art. 8 Abs. 1–5 OECD-MA .....                                         | 102 |
| 1. Begriff der Schulden .....                                                                                     | 102 |
| 2. Verteilung der Schulden gemäß Art. 8 Abs. 1–5 OECD-MA .....                                                    | 103 |
| a) Grundsatz: Berücksichtigung der Schulden im Wohnsitzstaat<br>(Art. 8 Abs. 3 OECD-MA) .....                     | 103 |
| b) Rechtlicher Zusammenhang mit unbeweglichem Vermögen<br>(Art. 8 Abs. 1 S. 1 OECD-MA) .....                      | 103 |
| c) Wirtschaftlicher Zusammenhang mit unbeweglichem Vermögen<br>(Art. 8 Abs. 1 S. 2 OECD-MA) .....                 | 104 |
| d) Wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Vermögen einer Betriebs-<br>stätte (Art. 8 Abs. 2 OECD-MA) .....         | 105 |
| e) Schuldenüberhang (Art. 8 Abs. 4, 5 OECD-MA) .....                                                              | 107 |
| 3. Einschränkung eines doppelten Schuldenabzugs durch Art. 8 Abs. 6<br>OECD-MA .....                              | 107 |
| 4. Keine Vorgaben zur Bewertung durch das OECD-Musterabkommen .....                                               | 108 |
| III. Verpflichtung des Nationalstaates zum Schuldenabzug .....                                                    | 109 |
| 1. Wortlaut des Art. 8 OECD-MA .....                                                                              | 109 |
| 2. Auslegung des Art. 8 OECD-MA unter Berücksichtigung des OECD-<br>Musterkommentars .....                        | 111 |
| 3. Auslegung des Art. 8 OECD-MA im Lichte der Funktion von Doppel-<br>besteuerungsabkommen .....                  | 113 |
| 4. Zwischenfazit .....                                                                                            | 114 |
| IV. Auswirkung des Schuldenabzugs auf die Methoden zur Vermeidung der<br>Doppelbesteuerung (Art. 9 OECD-MA) ..... | 114 |
| 1. Freistellungsmethode (Art. 9A OECD-MA) .....                                                                   | 114 |
| 2. Anrechnungsmethode (Art. 9B OECD-MA) .....                                                                     | 115 |
| V. Zwischenfazit: Die Besonderheit des Art. 8 OECD-MA .....                                                       | 115 |
| C. Ausgestaltung des Schuldenabzugs in den von Deutschland geschlossenen Dop-<br>pelbesteuerungsabkommen .....    | 117 |
| I. Doppelbesteuerungsabkommen mit Griechenland .....                                                              | 118 |
| II. Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz .....                                                              | 119 |
| III. Doppelbesteuerungsabkommen mit den Vereinigten Staaten von Amerika ..                                        | 122 |
| IV. Doppelbesteuerungsabkommen mit Dänemark .....                                                                 | 124 |

|                                                                                                          |     |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| V. Doppelbesteuerungsabkommen mit Frankreich .....                                                       | 125 |
| VI. Fazit zur deutschen Abkommenspraxis .....                                                            | 126 |
| § 7 Bedeutung von Doppelbesteuerungsabkommen für die nationale Schuldenberücksichtigung .....            | 127 |
| A. Einfluss der Schuldenabzugsnorm in Art. 8 OECD-MA .....                                               | 127 |
| I. Anwendungsbereich des Art. 8 OECD-MA gegenüber § 10 ErbStG .....                                      | 128 |
| 1. Begriff der Schulden i. S. d. Art. 8 OECD-MA .....                                                    | 128 |
| 2. Berücksichtigung von Lasten nach dem OECD-Musterabkommen .....                                        | 130 |
| 3. Qualifikationskonflikte .....                                                                         | 131 |
| a) Geldvermächtnisse .....                                                                               | 131 |
| b) Sonstige Qualifikationskonflikte .....                                                                | 132 |
| c) Lösung von Qualifikationskonflikten .....                                                             | 132 |
| II. Abweichende Schuldenberücksichtigung aufgrund der Vorschriften des Doppelbesteuerungsabkommens ..... | 134 |
| 1. Erforderlicher Zusammenhang zwischen Schuld und Vermögensgegenstand .....                             | 135 |
| a) Unbewegliches Vermögen .....                                                                          | 135 |
| b) Betriebsstättenvermögen .....                                                                         | 136 |
| 2. Berücksichtigung von Schulden, die mit keinem Vermögensgegenstand in Zusammenhang stehen .....        | 137 |
| 3. Berücksichtigung eines Schuldenüberhangs .....                                                        | 138 |
| 4. Auswirkungen des Doppelbesteuerungsabkommens auf die innerstaatlichen Schuldenabzugsverbote .....     | 139 |
| III. Bedeutung des Schuldenabzugsartikels bei Dreieckssachverhalten .....                                | 140 |
| IV. Bedeutung des Art. 8 OECD-MA für Schenkungen .....                                                   | 143 |
| B. Bedeutung von Doppelbesteuerungsabkommen ohne Schuldenabzugsnorm .....                                | 143 |
| C. Reichweite des abkommensrechtlichen Diskriminierungsverbotes in Art. 10 OECD-MA .....                 | 145 |
| I. Weitere räumliche Anwendbarkeit des Diskriminierungsverbotes .....                                    | 145 |
| II. Keine Verletzung des Diskriminierungsverbotes .....                                                  | 146 |
| D. Zwischenfazit .....                                                                                   | 147 |

#### *4. Kapitel*

|                                                                                 |            |
|---------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>Der Abzug von Nachlassverbindlichkeiten im Lichte des Unionsrechts</b> ..... | <b>148</b> |
| § 8 Verhältnis des Unionsrechts zum nationalen Steuerrecht .....                | 148        |
| A. Verhältnis des Unionsrechts zum nationalen Recht .....                       | 148        |
| I. Grundsatz des Anwendungsvorrangs .....                                       | 148        |
| II. Verfassungsrechtliche Grenzen des Anwendungsvorrangs in Deutschland ...     | 149        |

|                                                                                                                                             |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 1. Solange-Vorbehalt .....                                                                                                                  | 149 |
| 2. Identitätskontrolle .....                                                                                                                | 149 |
| 3. ultra vires-Kontrolle .....                                                                                                              | 150 |
| B. Maßstab des Unionsrechts für das Erbschaftsteuerrecht .....                                                                              | 150 |
| I. Fehlende Harmonisierung durch Unionsrecht im Bereich der direkten Steuern .....                                                          | 151 |
| II. Mögliche primärrechtliche Maßstäbe .....                                                                                                | 151 |
| III. Reichweite der Europäischen Grundfreiheiten im Bereich des Erbschaftsteuerrechts .....                                                 | 152 |
| 1. Konkretisierung der Grundfreiheiten durch die Rechtsprechung des EuGH .....                                                              | 153 |
| 2. Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit für Erbschaften und Schenkungen .....                                                          | 154 |
| 3. Reichweite der Kapitalverkehrsfreiheit im Bereich der Erbschaftsteuer ..                                                                 | 155 |
| 4. Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit im Interessenkonflikt der Wahrung des Binnenmarktes und der nationalen Steuerrechtsordnungen ..... | 156 |
| a) Vergleichbarkeit von beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen als Diskriminierung i. S. d. Kapitalverkehrsfreiheit .....            | 157 |
| b) Anerkennung der Kohärenz innerstaatlicher Steuersysteme .....                                                                            | 158 |
| c) Kein Grundfreiheitsverstoß aufgrund von Doppel- und Mehrfachbesteuerung .....                                                            | 159 |
| d) Akzeptanz der bilateralen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse ...                                                                      | 162 |
| e) Bedeutung der Grundfreiheiten für die grenzüberschreitende Berücksichtigung von Nachlassverbindlichkeiten .....                          | 163 |
| aa) Vermeidung doppelter Berücksichtigung von Nachlassverbindlichkeiten .....                                                               | 164 |
| bb) EuGH-Rechtsprechung zu finalen Verlusten .....                                                                                          | 165 |
| cc) Übertragbarkeit der EuGH-Rechtsprechung zu finalen Verlusten auf die Berücksichtigung von Nachlassverbindlichkeiten .....               | 168 |
| 5. Zwischenergebnis .....                                                                                                                   | 170 |
| IV. Europäisches Leistungsfähigkeitsprinzip .....                                                                                           | 170 |
| § 9 Bedeutung der Europäischen Grundfreiheiten für den Abzug von Nachlassverbindlichkeiten .....                                            | 171 |
| A. Bedeutung der Grundfreiheiten für die Bewertungsvorschriften des ErbStG und BewG .....                                                   | 172 |
| B. Bedeutung der Grundfreiheiten für den Schuldenabzug bei beschränkter Steuerpflicht (§ 10 Abs. 6 S. 2–6 ErbStG) .....                     | 174 |
| I. Berücksichtigung allgemeiner Nachlassverbindlichkeiten .....                                                                             | 174 |
| 1. Unionsrechtswidrigkeit des § 10 Abs. 6 S. 2 ErbStG a. F. ....                                                                            | 174 |

|                                                                                                                                              |     |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 2. Vereinbarkeit des § 10 Abs. 6 S. 2–6 ErbStG n. F. mit der Kapitalverkehrsfreiheit .....                                                   | 176 |
| a) Rechtfertigung aufgrund der Kohärenz des Steuersystems .....                                                                              | 177 |
| b) Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs im Anwendungsbereich der Grundfreiheiten .....                                                 | 179 |
| c) Zwischenergebnis .....                                                                                                                    | 182 |
| II. Berücksichtigung eines Schuldenüberhangs .....                                                                                           | 183 |
| § 10 Bedeutung des Unionsrechts für Doppelbesteuerungsabkommen .....                                                                         | 185 |
| A. Einfluss des Unionsrechts auf den Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen .....                                                          | 185 |
| I. Keine Verpflichtung zum Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen ...                                                                      | 185 |
| II. Weitere Maßnahmen der Europäischen Union zur Vermeidung der Doppelbesteuerung innerhalb des Binnenmarktes .....                          | 188 |
| B. Vereinbarkeit der Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Erbschaft- und Schenkungsteuer mit den Europäischen Grundfreiheiten ..... | 189 |
| I. Unionsrecht als Prüfungsmaßstab von Doppelbesteuerungsabkommen .....                                                                      | 189 |
| II. Mögliche Verstöße gegen die Grundfreiheiten aufgrund des Schuldenabzugsartikels der Doppelbesteuerungsabkommen .....                     | 191 |
| 1. Diskriminierung durch das Doppelbesteuerungsabkommen .....                                                                                | 191 |
| 2. Diskriminierung durch das Fehlen eines Doppelbesteuerungsabkommens .....                                                                  | 194 |
| C. Zwischenfazit .....                                                                                                                       | 195 |

## *5. Kapitel*

|                                                                           |     |
|---------------------------------------------------------------------------|-----|
| <b>Fazit</b>                                                              | 196 |
| § 11 Zusammenfassung der Ergebnisse .....                                 | 196 |
| § 12 Nationales Recht, Völkerrecht, Unionsrecht: Ein Spannungsfeld? ..... | 198 |
| <b>Literaturverzeichnis</b> .....                                         | 200 |
| <b>Stichwortverzeichnis</b> .....                                         | 219 |



## Abkürzungsverzeichnis

|         |                                                                                                                                        |
|---------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| a. A.   | andere Auffassung                                                                                                                      |
| Abs.    | Absatz                                                                                                                                 |
| Abschn. | Abschnitt                                                                                                                              |
| AEUV    | Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union                                                                                   |
| AöR     | Archiv des öffentlichen Rechts (Zeitschrift)                                                                                           |
| AO-StB  | AO-Steuerberater (Zeitschrift)                                                                                                         |
| Art.    | Artikel                                                                                                                                |
| Aufl.   | Auflage                                                                                                                                |
| AWD     | Außenwirtschaftsdienst des Betriebs-Beraters (Zeitschrift), seit 1975 RIW/<br>AWD, seit 1982 RIW                                       |
| Az.     | Aktenzeichen                                                                                                                           |
| BB      | Betriebs-Berater (Zeitschrift)                                                                                                         |
| BBEV    | BeraterBrief Erben und Vermögen (Zeitschrift), seit 2009 NWB-EV                                                                        |
| BBK     | NWB Rechnungswesen – BBK (Zeitschrift)                                                                                                 |
| BC      | Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling (Zeitschrift)                                                             |
| Bd.     | Band                                                                                                                                   |
| Begr.   | Begründer                                                                                                                              |
| Beih.   | Beihefter                                                                                                                              |
| Beil.   | Beilage                                                                                                                                |
| BewG    | Bewertungsgesetz                                                                                                                       |
| BFH     | Bundesfinanzhof                                                                                                                        |
| BFH/NV  | Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs: mit allen amtlich und<br>nicht amtlich veröffentlichten Entscheidungen (Zeitschrift) |
| BGB     | Bürgerliches Gesetzbuch                                                                                                                |
| BGBI.   | Bundesgesetzblatt                                                                                                                      |
| BIT     | Bulletin for International Taxation (Zeitschrift)                                                                                      |
| BJIL    | Berkeley Journal of International Law (Zeitschrift)                                                                                    |
| BMF     | Bundesministerium der Finanzen                                                                                                         |
| bspw.   | beispielsweise                                                                                                                         |
| BStBl.  | Bundessteuerblatt                                                                                                                      |
| BT-Drs. | Bundestagsdrucksache                                                                                                                   |
| BTR     | British Tax Review (Zeitschrift)                                                                                                       |
| BVerfG  | Bundesverfassungsgericht                                                                                                               |
| BVerfGE | Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts (Zeitschrift)                                                                             |
| BWNotZ  | Zeitschrift für das Notariat in Baden-Württemberg (Zeitschrift)                                                                        |
| CADAAD  | Critical Approaches to Discourse Analysis Across Disciplines (Zeitschrift)                                                             |
| DB      | Der Betrieb (Zeitschrift)                                                                                                              |
| DBA     | Doppelbesteuerungsabkommen                                                                                                             |
| DÖV     | Die Öffentliche Verwaltung (Zeitschrift)                                                                                               |
| Drs.    | Drucksache                                                                                                                             |
| DStJG   | Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft (Tagungsband)                                                                                  |

|               |                                                                                                                |
|---------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| DStR          | Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)                                                                            |
| DTC           | Double Taxation Conventions                                                                                    |
| EC Tax Review | European Community Tax Review (Zeitschrift)                                                                    |
| EFG           | Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)                                                                |
| EG            | Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft                                                             |
| EL            | Ergänzungslieferung                                                                                            |
| ErbBstg       | Erbfolgebesteuerung (Zeitschrift)                                                                              |
| ErbR          | Zeitschrift für die gesamte erbrechtliche Praxis (Zeitschrift)                                                 |
| ErbStB        | Erbschaft-Steuerberater (Zeitschrift)                                                                          |
| ErbStG        | Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz                                                                     |
| ErbStH        | Erbschaftsteuer-Hinweise                                                                                       |
| ErbStR        | Erbschaftsteuer-Richtlinien                                                                                    |
| ESTG          | Einkommensteuergesetz                                                                                          |
| ET            | European Taxation (Zeitschrift)                                                                                |
| et al.        | et alia (und andere)                                                                                           |
| EU            | Europäische Union                                                                                              |
| EUErbVO       | Europäische Erbrechtsverordnung                                                                                |
| EuGH          | Europäischer Gerichtshof                                                                                       |
| EuR           | Europarecht (Zeitschrift)                                                                                      |
| EUR           | Euro                                                                                                           |
| EUV           | Vertrag über die Europäische Union                                                                             |
| EuZW          | Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)                                                     |
| f., ff.       | folgender, folgende                                                                                            |
| FA            | FinanzArchiv (Zeitschrift)                                                                                     |
| FG            | Finanzgericht                                                                                                  |
| FinMin.       | Finanzministerium                                                                                              |
| FJ            | Finanz Journal (Zeitschrift)                                                                                   |
| Fn.           | Fußnote                                                                                                        |
| FS            | Festschrift                                                                                                    |
| GA            | Generalanwalt/Generalanwältin (EuGH)                                                                           |
| GG            | Grundgesetz                                                                                                    |
| GLE           | Gleichlautende Ländererlasse                                                                                   |
| GmbHR         | GmbHRundschau (Zeitschrift)                                                                                    |
| GrCh          | Charta der Grundrechte der Europäischen Union                                                                  |
| H. d. V.      | Hervorhebung durch die Verfasserin                                                                             |
| HFR           | Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)                                                        |
| HGB           | Handelsgesetzbuch                                                                                              |
| h. M.         | herrschende Meinung                                                                                            |
| Hrsg.         | Herausgeber                                                                                                    |
| i. d. F.      | in der Fassung                                                                                                 |
| i. d. R.      | in der Regel                                                                                                   |
| IDW S1        | Grundsätze zur Durchführung der Unternehmensbewertung des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. |
| i. H. v.      | in Höhe von                                                                                                    |
| ImmoWertV     | Immobilienwertermittlungsverordnung                                                                            |
| Intertax      | International Tax Review (Zeitschrift)                                                                         |
| ISR           | Internationale SteuerRundschau (Zeitschrift)                                                                   |
| IStR          | Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)                                                                      |

|            |                                                                                                          |
|------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| i. V. m.   | in Verbindung mit                                                                                        |
| IWB        | NWB Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)                                           |
| JöR        | Jahrbuch des öffentlichen Rechts der Gegenwart (Zeitschrift)                                             |
| JStG       | Jahressteuergesetz                                                                                       |
| JZ         | JuristenZeitung (Zeitschrift)                                                                            |
| Komm.      | Kommentar                                                                                                |
| KStG       | Körperschaftsteuergesetz                                                                                 |
| lit.       | litera (Buchstabe)                                                                                       |
| m. w. N.   | mit weiteren Nachweisen                                                                                  |
| NJW        | Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)                                                             |
| Nr.        | Nummer                                                                                                   |
| NWB        | NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)                                                           |
| NWB-EV     | NWB Erben und Vermögen (Zeitschrift), bis 2009 BBEV                                                      |
| MAH        | Münchener Anwaltshandbuch                                                                                |
| Mio.       | Millionen                                                                                                |
| MittBayNot | Mitteilungen des Bayerischen Notarvereins, der Notarkasse und der Landesnotarkammer Bayern (Zeitschrift) |
| Mrd.       | Milliarden                                                                                               |
| MüKo       | Münchener Kommentar                                                                                      |
| OECD       | Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung                                          |
| OECD-MA    | OECD-Musterabkommen                                                                                      |
| OFD        | Oberfinanzdirektion                                                                                      |
| öVwGH      | Verwaltungsgerichtshof Österreichs                                                                       |
| RFamU      | Recht der Familienunternehmen (Zeitschrift)                                                              |
| RFH        | Reichsfinanzhof                                                                                          |
| RIW        | Recht der Internationalen Wirtschaft (Zeitschrift), bis 1975 AWD, bis 1982 RIW/AWD                       |
| Rn.        | Randnummer                                                                                               |
| Rspr.      | Rechtsprechung                                                                                           |
| S.         | Satz                                                                                                     |
| sic        | sic erat scriptum (so stand es geschrieben)                                                              |
| s. o.      | siehe oben                                                                                               |
| st.        | ständig/e                                                                                                |
| StuB       | NWB Unternehmensteuern und Bilanzen (Zeitschrift)                                                        |
| StuW       | Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)                                                                      |
| SWI        | Steuer & Wirtschaft International (Zeitschrift)                                                          |
| Tz.        | Teilziffer                                                                                               |
| u. a.      | unter anderem                                                                                            |
| Ubg        | Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)                                                                |
| Urt.       | Urteil                                                                                                   |
| USA        | United States of America (Vereinigte Staaten von Amerika)                                                |
| v. a.      | vor allem                                                                                                |
| VCLT       | Vienna Convention on the Law of Treaties (Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge)              |
| vgl.       | vergleiche                                                                                               |
| WM         | Zeitschrift für Wirtschaftsrecht und Bankrecht (Zeitschrift)                                             |
| WPg        | Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)                                                                     |
| WRV        | Weimarer Reichsverfassung                                                                                |

|           |                                                                |
|-----------|----------------------------------------------------------------|
| z. B.     | zum Beispiel                                                   |
| ZErB      | Zeitschrift für die Steuer- und Erbrechtspraxis (Zeitschrift)  |
| ZEV       | Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge (Zeitschrift)  |
| ZNotP     | Zeitschrift für die Notarpraxis (Zeitschrift)                  |
| ZVglRWiss | Zeitschrift für Vergleichende Rechtswissenschaft (Zeitschrift) |

## *1. Kapitel*

# **Einleitung**

## **§ 1 Der grenzüberschreitende Erbfall im Spannungsfeld der Rechtsordnungen**

Das Erbschaftsteueraufkommen in Deutschland ist gemessen an dem Gesamtsteueraufkommen eher gering: Die Erbschaftsteuer machte im Jahr 2024 knapp EUR 10 Mrd. von den gesamten Steuereinnahmen – ohne Gemeindesteuern – i. H. v. etwa EUR 860 Mrd. aus;<sup>1</sup> dies spiegelt sich auch in dem Steueraufkommen anderer EU-Mitgliedstaaten und OECD-Mitgliedstaaten wider.<sup>2</sup> Dazu haben einige Staaten ihre Erbschaftsteuer in den vergangenen Jahren abgeschafft, prominente Beispiele sind hier Österreich und Schweden.<sup>3</sup> Auch in Deutschland ist die Abschaffung der Erbschaftsteuer mitunter rechtspolitisches Thema.<sup>4</sup>

Dennoch kann keinesfalls von einer fehlenden Relevanz gesprochen werden. Auch wenn es keine aktuellen Studien zu grenzüberschreitenden Erbfällen und deren Auswirkung auf die Erbschaftbesteuerung gibt, sprechen verschiedene Faktoren für eine steigende Relevanz grenzüberschreitender Erbfälle: Zum einen ist angesichts der steigenden Mobilität insbesondere der EU-Bevölkerung absehbar, dass die Fälle grenzüberschreitender Erbfälle künftig weiter steigen werden.<sup>5</sup> Schon 2009 ging die EU davon aus, dass 10 % aller Erbfälle in der EU grenzüberschreitend sind.<sup>6</sup> Zum anderen lässt sich ein Anstieg des Wertes des vererbten Vermögens beobachten, der sich voraussichtlich zukünftig fortsetzen wird.<sup>7</sup>

---

<sup>1</sup> BMF: Kassenmäßige Steuereinnahmen nach Steuerarten und Gebietskörperschaften, online unter: [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerschaeztungen\\_und\\_Steuereinnahmen/2025-01-30-steuereinn-4-vierteljahr-2024.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=3](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerschaeztungen_und_Steuereinnahmen/2025-01-30-steuereinn-4-vierteljahr-2024.pdf?__blob=publicationFile&v=3) (zugegriffen am 16. 5. 2025).

<sup>2</sup> Nach Copenhagen Economics, Study on inheritance taxes in EU Member States, 2010, S. 11 beträgt das Steueraufkommen in der EU insgesamt weniger als 0,5 %; dies entspricht auch dem durchschnittlichen Wert unter den OECD-Staaten, die eine Erbschaft- und Schenkungsteuer erheben, OECD, Inheritance Taxation in OECD Countries, 2021, S. 137.

<sup>3</sup> Vgl. Copenhagen Economics, Study on inheritance taxes in EU Member States, 2010, S. 20.

<sup>4</sup> Vgl. den Antrag der AfD-Fraktion vom 13. 4. 2023, BT-Drs. 20/6388.

<sup>5</sup> Copenhagen Economics, Study on inheritance taxes in EU Member States, 2010, S. 12 f.

<sup>6</sup> Commission Staff Working Document, Impact Assessment v. 14. 10. 2009, SEC(2009) 410, S. 18.

<sup>7</sup> OECD, Inheritance Taxation in OECD Countries, 2021, S. 12 ff.

Während die Erbschaftsteuer eine vergleichsweise geringe fiskalische Bedeutung hat, ergibt sich die Relevanz der Thematik jedenfalls in einer Individualbetrachtung, da die Abgabenlast für den konkreten Steuerpflichtigen sehr hoch sein kann, insbesondere angesichts hoher Erbschaftsteuersätze von beispielsweise in Deutschland bis zu 50 %.<sup>8</sup> Verstärkt wird diese Belastung bei grenzüberschreitenden Fällen durch mögliche Doppelbesteuerung.<sup>9</sup> Zudem ist ein Erbfall in zeitlicher Hinsicht weniger planbar als andere wirtschaftliche Vorgänge<sup>10</sup> – das führt zu einer größeren Gefahr des Eintritts unerwünschter (steuerlicher) Konsequenzen, insbesondere in grenzüberschreitenden Fällen bei Vorliegen nicht aufeinander abgestimmter Rechtsordnungen.

Neben dieser hohen und steigenden Relevanz grenzüberschreitender Erbfälle und Schenkungen ist eine Besonderheit dieser Konstellationen rechtlicher Natur: Im Rahmen der Besteuerung greifen unterschiedliche Rechtsordnungen ineinander. Im Fall der Erbschaftsteuer sind neben dem innerstaatlichen Erbschaftsteuerrecht das Völkerrecht in Form der abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen sowie das Unionsrecht maßgeblich.

## A. Nationales Erbschaftsteuerrecht

Die erste Rechtsordnung ist die des nationalen Erbschaftsteuerrecht, das sich vor allem im Erbschaft- und Schenkungssteuergesetz sowie im Bewertungsgesetz findet. Hierbei handelt es sich um nationale Gesetze, die nur für die inländische Erbschaftsteuer Geltung beanspruchen, aber durch die Regelungen im Einzelnen auch grenzüberschreitende Wirkung haben. So wird im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht der gesamte Erwerb des Steuerpflichtigen besteuert – auch wenn dieser im Ausland liegt, § 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. Andersherum begründen nicht ansässige Steuerpflichtige für das inländische Vermögen gemäß § 121 BewG ebenfalls eine beschränkte Steuerpflicht und werden, soweit diese reicht, der inländischen Erbschaftsteuer unterworfen, § 1 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG.

Die deutsche Erbschaft- und Schenkungsteuer ist als Erbanfallsteuer ausgestaltet. Das bedeutet, dass der Vermögensübergang des Nachlasses oder der Schenkung auf eine persönliche oder juristische Person in Höhe des auf die Person entfallenen Vermögens besteuert wird.<sup>11</sup> Eine andere Form der Besteuerung von Erbschaften

<sup>8</sup> § 19 Abs. 1 ErbStG.

<sup>9</sup> Vgl. auch Copenhagen Economics, Study on inheritance taxes in EU Member States, 2010, S. 11 mit dem Beispiel des EuGH-Falls Block (C-67/08), in dem es um die Steuerpflichtige Margarete Block ging, deren Erbschaftsteuerbelastung aufgrund der Doppelbesteuerung um 60 % höher ausfiel.

<sup>10</sup> Vgl. auch *Olbing*, ErbR 2021, 121, 124.

<sup>11</sup> *Curdt*, in: Kapp/Ebeling, Einleitung Rn. 17 (Stand: 100. EL 4/2024); *Noll*, in: Flick/Piltz, Der internationale Erbfall, 2. Aufl. 2008, Rn. 1202; *Piltz*, DStJG 22 (1999), S. 275, 277.

ist die im angloamerikanischen Rechtsraum verbreitete Nachlasssteuer, die den Nachlass als solchen besteuert.<sup>12</sup>

Der Steueranspruch setzt sich grundlegend aus der subjektiven Steuerpflicht, der objektiven Steuerpflicht, der Bemessungsgrundlage sowie der Steuerberechnung zusammen.<sup>13</sup> Bemessungsgrundlage der inländischen Erbschaftsteuer als Erbanfallsteuer ist gemäß § 10 Abs. 1 S. 1 ErbStG die Bereicherung des Erwerbers. Diese Bereicherung ermittelt sich aus dem Steuerwert des Vermögensanfalls, von dem der Steuerwert der Nachlassverbindlichkeiten und Steuerbefreiungen abgezogen werden.<sup>14</sup> Entscheidend für die Ermittlung des Vermögensanfalls ist daher einerseits die Ermittlung der Vermögensgegenstände der Bereicherung und andererseits die Bewertung dieser Vermögensgegenstände. Nicht schwerpunktmäßig Gegenstand dieser Arbeit sind die nachfolgend zu berücksichtigenden Zugewinnausgleich (§ 5 Abs. 1 ErbStG), Vorerwerbe (§ 14 ErbStG), persönlicher Freibetrag (§ 16 ErbStG) sowie Versorgungsfreibetrag (§ 17 ErbStG), aus denen sich der steuerpflichtige Erwerb insgesamt ergibt.<sup>15</sup>

## B. Völkerrecht: Doppelbesteuerungsabkommen

Die zweite Rechtsordnung dieser Arbeit stellen völkerrechtliche Doppelbesteuerungsabkommen dar, die zwischen zwei oder mehr Staaten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung geschlossen werden. Der Begriff der Doppelbesteuerung ist unscharf und hat verschiedene Ausprägungen;<sup>16</sup> unter internationaler, juristischer Doppelbesteuerung kann aber grundsätzlich die Erhebung von vergleichbaren Steuern in mindestens zwei Staaten für denselben steuerlichen Sachverhalt verstanden werden.<sup>17</sup> Es existieren zwar auch unilaterale Normen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, so enthält das Erbschaftsteuergesetz in § 21 ErbStG eine Norm zur Anrechnung ausländischer Erbschaft- und Schenkungsteuer. Gegenüber Doppelbesteuerungsabkommen können diese unilateralen Maßnahmen jedoch nicht auf besondere Gegebenheiten zwischen den beiden Staaten reagieren und auch nicht auf die Erhebung von Steuern im Ausland einwirken und erweisen sich deshalb als weniger wirksam.<sup>18</sup> Daher werden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

---

<sup>12</sup> Von Freedon, in: Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl. 2023, Rn. 8.2; Noll, in: Flick/Piltz, Der internationale Erbfall, 2. Aufl. 2008, Rn. 1202.

<sup>13</sup> Gottschalk, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, Einführung Rn. 172 (Stand: 63. EL 2/2022).

<sup>14</sup> ErbStR 2019, R E 10.1 Abs. 1.

<sup>15</sup> ErbStR 2019, R E 10.1 Abs. 1.

<sup>16</sup> Schaumburg, in: Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl. 2023, Rn. 15.1 m. w. N.

<sup>17</sup> OECD-MA (ESt), Introduction Tz. 1.

<sup>18</sup> Kugelmüller-Pugh, in: Viskorf/Schuck/Wälzholz, § 21 ErbStG Rn. 2 (Stand: 9/2023); Olling, ErbR 2021, 121, 123 f.; Wassermeyer, in: Flick/Piltz, Der internationale Erbfall, 2. Aufl. 2008, Rn. 1411.

auf dem Gebiet von Erbschaft und Schenkungen Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen. Die unilaterale Anrechnungsnorm hat diesen gegenüber grundsätzlich eine Auffangfunktion und findet nur Anwendung, wenn kein Doppelbesteuerungsabkommen besteht.<sup>19</sup>

Die Bundesrepublik Deutschland hat mit mehr als 90 Staaten Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet von Einkommen und Vermögen abgeschlossen,<sup>20</sup> darunter ist kein multilaterales Doppelbesteuerungsabkommen.<sup>21</sup> Um Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer zu verhindern, bestehen demgegenüber aktuell nur mit fünf Staaten völkerrechtliche Verträge in Form von Doppelbesteuerungsabkommen.<sup>22</sup> Die Entwicklung der Abkommen in den letzten Jahren zeigt sogar einen weiteren Rückgang: Das Doppelbesteuerungsabkommen mit Schweden<sup>23</sup> wurde nach Abschaffung der Erbschaft- und Schenkungsteuer in Schweden am 31. 12. 2004 durch Protokoll vom 18. 1. 2023<sup>24</sup> dahingehend geändert, dass die Erbschaft- und Schenkungsteuer nicht mehr in den Anwendungsbereich des Abkommens fällt und die entsprechenden Artikel gestrichen werden. Die Änderung trat nach Ratifizierung beider Staaten am 31. 12. 2023 in Kraft.<sup>25</sup> Auch das Doppelbesteuerungsabkommen mit Österreich wurde nach Abschaffung der dortigen Erbschaftsteuer mit Wirkung zum 1. 1. 2008 gekündigt.<sup>26</sup>

<sup>19</sup> § 21 Abs. 4 ErbStG; die Regelungen der § 21 Abs. 1–3 ErbStG sind aber auch im Rahmen von Doppelbesteuerungsabkommen anwendbar, wenn in diesen die Anrechnungsmethode vereinbart ist und keine weiteren Regelung zur Anrechnung enthalten sind, dazu *Hannes/Holtz*, in: *Meincke/Hannes/Holtz*, § 21 ErbStG Rn. 4; *Schienke-Ohletz*, in: von Oertzen/Loose/Stalleken, § 21 ErbStG Rn. 34.

<sup>20</sup> BMF, Stand der Doppelbesteuerungsabkommen am 1. 1. 2025 v. 20. 1. 2025, Az. IV B 2 – S 1301/01499/004/003.

<sup>21</sup> BMF, Stand der Doppelbesteuerungsabkommen am 1. 1. 2025 v. 20. 1. 2025, Az. IV B 2 – S 1301/01499/004/003; *Lehner*, in: Vogel/Lehner, Grundlagen des Abkommensrechts Rn. 40a für eine (globale) Übersicht multilateraler Doppelbesteuerungsabkommen.

<sup>22</sup> DBA Deutschland-Griechenland (ErbSt) v. 1.12./18.11.1910, RGBl. 1912, 173; DBA Deutschland-Schweiz (ErbSt) v. 30. 11. 1978, BGBl. II 1980, 594; DBA Deutschland-USA (ErbSt) v. 3. 12. 1980, BGBl. II 1982, 846, BGBl. II 2001, 65; DBA Deutschland-Dänemark v. 22. 11. 1995, BGBl. II 1996, 2565, BGBl. II 2021, 483 als „großes Doppelbesteuerungsabkommen“ auch für Steuern auf dem Gebiet von Einkommen und Vermögen; DBA Deutschland-Frankreich (ErbSt) v. 12. 10. 2006, BGBl. II 2007, 1402.

<sup>23</sup> DBA Deutschland-Schweden v. 14. 7. 1992, BGBl. II 1994, 686, BGBl. II 2023 Nr. 307.

<sup>24</sup> Protokoll zum deutsch-schwedischen Steuerabkommen v. 18. 1. 2023, BGBl. II 2023, Nr. 307.

<sup>25</sup> Bekanntmachung über das Inkrafttreten des Protokolls zur Änderung des deutsch-schwedischen Steuerabkommens v. 19. 4. 2024, BGBl. II 2024, Nr. 66; Hintergrund der Änderung war die Abschaffung der schwedischen Erbschaftsteuer; zuvor war streitig, ob eine Ansässigkeit im Sinne des Abkommens auch dann besteht, wenn kein die Besteuerung begründendes Gesetz vorliegt, was der BFH verneinte: BFH, Urteil v. 24. 5. 2023, Az. II R 27/20, BStBl. II 2024, 103, 105; vgl. zu der Rechtsfrage auch *Ehlig*, ISr 2021, 433, 436 f.; *Pohl*, NWB 2021, 240, 241.

<sup>26</sup> BMF v. 8. 10. 2007, BStBl. I 2007, 821.

Das BMF führt nach eigenen Angaben aktuell auch keine Verhandlungen für neue Abkommen auf dem Gebiet des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts<sup>27</sup> und das jüngste Abkommen mit Frankreich wurde am 12. 10. 2006 abgeschlossen.<sup>28</sup> Das OECD-Musterabkommen für Erbschaft- und Schenkungsteuern wurde zuletzt 1982 aktualisiert;<sup>29</sup> eine 2011 geplante Aktualisierung<sup>30</sup> wurde letztlich nicht umgesetzt. Das OECD-Musterabkommen auf dem Gebiet von Einkommen und Vermögen erfährt demgegenüber regelmäßige Aktualisierungen, zuletzt 2017.<sup>31</sup> Ein naheliegender Grund hierfür ist, dass die Erbschaftsteuer aufgrund des geringeren Steueraufkommens im Rahmen Globalisierung weniger Bedeutung einnimmt als die Einkommensteuer.<sup>32</sup> Insgesamt besteht daher ein geringeres politisches Interesse am Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Erbschaft- und Schenkungsteuer.

## C. Unionsrecht

Als Mitglied der EU hat die Bundesrepublik Deutschland ein Teil ihrer Souveränität an diese supranationale Organisation übertragen, sodass sich eine dritte entscheidende Rechtsordnung ergibt: das Unionsrecht. Durch die Übertragung von Hoheitsrechten hat die EU zwar keine sogenannte Kompetenzkompetenz, aber unter anderem die Gesetzgebungsbefugnis im Bereich der im Wege der begrenzten Einzelermächtigung übertragenen Regelungsbereiche.<sup>33</sup> Die Rechtsnatur der Europäischen Union wird daher durch das BVerfG als Staatenverbund charakterisiert.<sup>34</sup> Damit wird der Charakter als supranationale Rechtsordnung, der staatliche Hoheitsrechte übertragen wurden, ausgedrückt.<sup>35</sup> Es handelt sich um eine Gemeinschaft auf unbegrenzte Zeit, Art. 356 AEUV, die eine eigene Rechts-

<sup>27</sup> BMF, Stand der Doppelbesteuerungsabkommen am 1. 1. 2025 v. 20. 1. 2025, Az. IV B 2 – S 1301/01499/004/003 unter II.2.

<sup>28</sup> DBA Deutschland-Frankreich (ErbSt) v. 12. 10. 2006, BGBl. II 2007, 1402.

<sup>29</sup> OECD, Model Double Taxation Convention on Estates and Inheritances and on Gifts, Report of the OECD Committee, 1982.

<sup>30</sup> So die EU-Kommission, die nicht selbst Mitglied der OECD ist, aber nach dem Zusatzprotokoll Nr. 1 zum OECD Vertrag vom 14. 12. 1960 an ihrer Arbeit teilnimmt, siehe Commission Staff Working Paper, Impact Assessment v. 15. 12. 2011, SEC(2011) 1489, S. 28.

<sup>31</sup> OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version, 2017.

<sup>32</sup> *Bellstedt*, in: Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft, Vor OECD-MA/ErbSt Rn. 10 (Stand: 3/2009); *Loukota*, in: Aigner et al. (Hrsg.), Erbschaftsteuern und Doppelbesteuerungsabkommen, 2002, S. 245, 248.

<sup>33</sup> Vgl. Art. 5 EUV, dazu etwa *Kadelbach*, in: von der Groeben, Art. 5 EUV Rn. 4 ff.; *Lenaerts/van Nuffel/Corthaut*, EU Constitutional Law, 2021, Rn. 5.009; *Streinz*, in: Streinz, Art. 5 EUV Rn. 5 ff.

<sup>34</sup> BVerfG, Urteil v. 12. 10. 1993, Az. 2 BvR 2134, 2159/92, BVerfGE 89, 155, 182 f.; vgl. auch *Schaumburg*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz, Europäisches Steuerrecht, 3. Aufl. 2025, Rn. 1.21.

<sup>35</sup> Vgl. etwa *Nettesheim*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 1 AEUV Rn. 57 (Stand: 82. EL 5/2024); *Streinz*, Europarecht, 12. Aufl. 2023, Rn. 143.