

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 4.7.2012, II R 38/10

Erbschaftsteuer bei Erwerb aufgrund ausländischen Rechts (hier: Anwachsungsklausel nach französischem Ehegüterrecht) - Vorschriften des Saarvertrags zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung seit 6. Juli 1959 nicht mehr anwendbar - Keine Bindung an Beurteilung nach ausländischem Recht - Gewöhnlicher Aufenthalt bei sog. Grenzgänger - Betriebsstätte bei Betriebsaufspaltung - Unzulässigkeit einer Anordnung der Nichtfestsetzung gesetzlich entstandener Steuern durch bloße Verwaltungserlasse - Selbstbindung der Verwaltung

Leitsätze

1. Ein auf ausländischem Recht (hier: Anwachsungsklausel nach französischem Ehegüterrecht) beruhender Erwerb von Todes wegen kann der inländischen Erbschaftsteuer unterliegen.
2. Die Vorschriften des Saarvertrags zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung sind seit dessen Außerkrafttreten am 5. Juli 1959 nicht mehr anwendbar. Die Verwaltungsanweisungen, durch die ihre weitere Anwendung angeordnet wurde, sind für die Gerichte nicht verbindlich und begründen keinen Vertrauensschutz zugunsten der Steuerpflichtigen.

Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) und seine am ... Januar 2002 verstorbene Ehefrau (E), beide deutsche Staatsangehörige, hatten seit dem Jahr 1977 ihren gemeinsamen Wohnsitz in Frankreich. Sie hielten je zur Hälfte die Aktien der im Saarland ansässigen ... AG (AG), deren Vorstandsvorsitzender und alleiniger Geschäftsführer der Kläger war, und zudem die Anteile an der ... GmbH (F-GmbH) und der ... GmbH (A-GmbH).
- 2 Die Eheleute waren darüber hinaus Gesellschafter der im Jahr 1994 in Saarbrücken gegründeten ... GbR (GbR), an deren Vermögen und Ergebnis sie jeweils zur Hälfte beteiligt waren. Sie hatten ein im Saarland gelegenes Grundstück in das Gesamthandsvermögen der GbR eingebracht und weitere ihnen zu hälftigem Bruchteilseigentum gehörende, ebenfalls im Saarland gelegene Grundstücke der GbR zur Nutzung überlassen. Die Grundstücke waren an die AG vermietet.
- 3 Der Kläger war nach dem Gesellschaftsvertrag für die laufenden Geschäfte allein vertretungsbefugter Geschäftsführer der GbR. Lediglich für den Abschluss und die Beendigung von Mietverträgen über Grundstücke, die Führung von Rechtsstreitigkeiten und die Aufnahme und/oder Vergabe von Darlehen waren die Eheleute gemeinsam geschäftsführungs- und vertretungsbefugt. Die GbR sollte durch den Tod eines Gesellschafters nicht aufgelöst, sondern mit seinen Erben oder Vermächtnisnehmern fortgesetzt werden. Sie erklärte im Inland gewerbliche Einkünfte infolge Betriebsaufspaltung. Die Steuerbescheide und die diesen zugrunde liegenden Feststellungs-, Einheitswert- und Grundsteuermessbescheide wurden der GbR unter ihrer inländischen Anschrift bekannt gegeben.
- 4 Am ... Dezember 2001 vereinbarten die Eheleute, die bis dahin noch keinen Ehevertrag geschlossen hatten, vor dem Vertreter des französischen Generalkonsuls nach Art. 1526 des Code Civil (CC), dass sie ihre vermögensrechtlichen Beziehungen dem französischen Recht und dem Güterstand der Gütergemeinschaft unterstellen. Die Auswirkungen der Vereinbarung sollten sich nach deren Einleitung auf die Güter erstrecken, deren Eigentümer die Eheleute bereits waren, mit Ausnahme ihrer in Deutschland belegenen unbeweglichen Sachen, auf die weiterhin ihr deutscher Güterstand Anwendung finden sollte. In Art. 1 Abs. 1 und 2 der Vereinbarung heißt es hingegen, die Eheleute übernahmen als Grundlage für ihre Gemeinschaft den Güterstand der Gütergemeinschaft für alle ihre heutigen und künftigen unbeweglichen Sachen. Demzufolge umfasse die Gütergemeinschaft alle in Frankreich belegenen unbeweglichen Sachen, die die Eheleute heute besäßen, sowie alle diejenigen, die sie gegebenenfalls während ihrer Ehe aus irgendeinem Grund erwerben würden. Die Vereinbarung enthielt in Art. 2 Abs. 1 eine Anwachsungsklausel auf den Todesfall gemäß Art. 1524 Abs. 1 CC. Danach sollte im Falle der Auflösung der Gütergemeinschaft durch den Tod eines Ehegatten der überlebende Ehegatte ungeachtet der Tatsache, ob Kinder oder Nachkommen des erstverstorbenen Ehegatten existieren oder nicht, das Alleineigentum an allen unbeweglichen Sachen der Gemeinschaft ohne Ausnahme und Vorbehalt erwerben und für die gemeinsamen Schulden aufzukommen haben.
- 5 Die Vereinbarung vom ... Dezember 2001 wurde sowohl vom Kläger als auch von den beteiligten französischen und deutschen Stellen so verstanden, dass sich die Gütergemeinschaft auf das gesamte Vermögen der Eheleute mit Ausnahme der inländischen Grundstücke bezog und die Anteile der E an diesem Vermögen aufgrund der Anwachsungsklausel auf den Kläger übergegangen sind. Die aus dem Kläger und

der Tochter (T) der Eheleute bestehende Erbengemeinschaft erwarb danach lediglich die inländischen Grundstücke. T, das einzige Kind der Eheleute, erklärte sich mit notarieller Urkunde vom ... Juli 2002 mit der Vereinbarung vom ... Dezember 2001 einverstanden. Sie machte ihren (etwaigen) Pflichtteil nicht geltend. Der Erwerb des Klägers aufgrund der Anwachsungsklausel wurde in Frankreich erbschaftsteuerrechtlich nicht erfasst.

- 6 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte die Erbschaftsteuer gegen den Kläger durch den weiterhin nach § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Änderungsbescheid vom 15. November 2004 auf ... EUR fest. Das FA ermittelte dabei den Wert des Erwerbs von ... EUR, indem es den Wert der von E stammenden Anteile des Klägers an den Grundstücken mit dem halben Grundstückswert (... EUR) und für den auf den Kläger übergegangenen Anteil der E am Restvermögen der GbR (ohne Grundstücke und Gesellschaftsbeteiligungen) einen Betrag von ... EUR ansetzte und hiervon Erbfallkosten von ... EUR abzog. Der vom FA angesetzte steuerpflichtige Erwerb von ... EUR ergab sich durch Berücksichtigung eines Freibetrags von 128.000 EUR und eines Bewertungsabschlags von ... EUR nach § 13a Abs. 1 und 2 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) in der seinerzeit geltenden Fassung (ErbStG a.F.) sowie des in § 16 Abs. 2 ErbStG a.F. vorgesehenen Freibetrags von 1.100 EUR und durch Abrundung nach § 10 Abs. 1 Satz 5 ErbStG.
- 7 Durch Änderungsbescheid vom 7. Juni 2006 setzte das FA die Steuer auf ... EUR fest. Es wich dabei von dem Bescheid vom 15. November 2004 insoweit ab, als es zusätzlich für den Erwerb der Beteiligungen der E an der AG, der F-GmbH und der A-GmbH ... EUR, ... EUR und ... EUR ansetzte und den Bewertungsabschlag nach § 13a Abs. 2 ErbStG a.F. auf ... EUR erhöhte. Den Bewertungsabschlag errechnete das FA, indem es die sich auf ... EUR belaufende Summe aus den Werten der auf den Kläger übergegangenen Beteiligungen der E an den Kapitalgesellschaften (... EUR) und der GbR (... EUR) um den in § 13a Abs. 1 ErbStG a.F. vorgesehenen Freibetrag von 128.000 EUR verminderte und vom Unterschiedsbetrag 40 % ansetzte.
- 8 Das FA wies den Einspruch als unbegründet zurück. Die aufgrund der Anwachsungsklausel erfolgte Anwachsung des Vermögens der E beim Kläger unterliege nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG der Erbschaftsteuer. Zu besteuern sei gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG i.V.m. § 121 des Bewertungsgesetzes (BewG) das Inlandsvermögen, nämlich die Anteile der E an den inländischen Grundstücken, an den Kapitalgesellschaften und am übrigen Betriebsvermögen der GbR. Die im Vertrag zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik zur Regelung der Saarfrage (SaarVtr) vom 27. Oktober 1956 (BGBl II 1956, 1589) enthaltenen Vorschriften zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer seien zwar aufgrund von Weisungen des saarländischen Finanzministeriums weiter anwendbar und würden auch von Frankreich beachtet, wiesen aber das Besteuerungsrecht im Streitfall dem Saarland zu.
- 9 Mit der Klage beantragte der Kläger, die Erbschaftsteuer auf ... EUR herabzusetzen.
- 10 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage durch das in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 1711 veröffentlichte Urteil mit der Begründung ab, die von der Anwachsungsklausel erfassten Wirtschaftsgüter seien dem Kläger mit dem Tod der E zugewachsen. Dieser Erwerb des Klägers unterliege als Erwerb von Todes wegen gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG der Erbschaftsteuer. Es könne auf sich beruhen, ob die Anwachsungsklausel nur für die in Frankreich belegenen unbeweglichen Sachen oder für alle den Eheleuten gehörenden Wirtschaftsgüter mit Ausnahme der inländischen Grundstücke vereinbart worden sei. Da alle beteiligten Personen und Stellen die Vereinbarung so angewandt und umgesetzt hätten, als ob die Anwachsungsklausel für das gesamte Vermögen der Eheleute mit Ausnahme der inländischen Grundstücke gelten solle, bleibe es nach § 41 Abs. 1 AO bei dieser Beurteilung.
- 11 Zu dem der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 ErbStG unterliegenden Inlandsvermögen (§ 121 BewG) gehörten neben den auf den Kläger entsprechend der Erbquote übergegangenen Anteilen der E an den im Inland gelegenen Grundstücken die Beteiligungen der E an der AG, der F-GmbH und der A-GmbH sowie ihr Anteil am Restvermögen der GbR. Die GbR sei aufgrund der mit der AG als Betriebsunternehmen bestehenden Betriebsaufspaltung gewerblich tätig gewesen und habe im Inland auf dem an die AG vermieteten Grundstück, ihrer einzigen wesentlichen Betriebsgrundlage, eine Betriebsstätte gehabt. Die GbR habe in ihren Feststellungserklärungen als inländische Anschrift den Geschäftssitz der AG angegeben. Für die GbR bestimmte Post sei an diese Adresse versandt worden. Der Kläger habe dort als Geschäftsführer der AG ein Büro gehabt und Tätigkeiten für die GbR vorgenommen. Im Übrigen habe die AG durch ihre ständige Tätigkeit für die GbR als deren Vertreter im Inland fungiert. Der Kläger und seine Berater hätten somit die GbR zu Recht seit jeher als einen Gewerbebetrieb behandelt, mit dessen Einkünften die Gesellschafter im Inland der beschränkten Einkommensteuerpflicht unterlegen hätten (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a des Einkommensteuergesetzes).
- 12 Völkerrechtliche Vereinbarungen stünden der Besteuerung nicht entgegen. Beim Tod der E habe es kein die Erbschaftsteuer betreffendes Doppelbesteuerungsabkommen mit Frankreich gegeben. Die in Art. 19 i.V.m. Anlage 4 SaarVtr enthaltenen "Bestimmungen über die Ausschaltung von Doppelbesteuerungen" seien mit Ablauf der in Art. 1 Abs. 2 i.V.m. Art. 3 SaarVtr vereinbarten Übergangszeit und somit am 5. Juli 1959, 24 Uhr, außer Kraft getreten (vgl. den durch Bekanntmachung vom 30. Juni 1959 veröffentlichten Briefwechsel vom

25. Juni 1959, BGBl I 1959, 401). Die weitere Anwendung des Art. 19 i.V.m. Anlage 4 SaarVtr habe nicht durch ministerielle Weisungen angeordnet werden können. Vielmehr hätte es dazu einer Entscheidung des Gesetzgebers bedurft.

- 13 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung von § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, § 121 Nr. 3 BewG, Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) wegen Nichtanwendung der Regelungen des SaarVtr zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen sowie von Unionsrecht. Der güterrechtliche Anwachsungserwerb nach französischem Recht unterliege im Inland nicht der Erbschaftsteuer. Das FG habe eine unzulässige steuerverschärfende Analogie vorgenommen. Das französische Steuerrecht erkenne die güterrechtlichen Wirkungen der Vereinbarung einer Gütergemeinschaft mit Anwachsungsklausel auf den Todesfall steuerrechtlich an. Ohne ausdrückliche Regelung im französischen Erbschaftsteuerrecht folge die Rechtsprechung in Frankreich der zivilrechtlichen Beurteilung, dass die Anwachsung von Vermögen aufgrund der güterrechtlichen Anwachsungsklausel keine Schenkung sei. Das deutsche Erbschaftsteuerrecht könne hiervon nicht abweichen (vgl. ergänzend Gottschalk, Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge 2006, 99). Dies ergebe sich auch aus der unionsrechtlich gewährleisteten Kapitalverkehrsfreiheit.
- 14 Davon abgesehen sei der auf ihn --den Kläger-- übergegangene Anteil der E am Restvermögen der GbR (ohne Grundstücke und Gesellschaftsbeteiligungen) kein der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht unterliegendes inländisches Vermögen. Es handle sich dabei nicht um inländisches Betriebsvermögen i.S. des § 121 Nr. 3 BewG. Die GbR habe im Inland keine Betriebsstätte unterhalten. Sie habe im Inland weder eine feste Geschäftseinrichtung noch die Stätte ihrer Geschäftsleitung gehabt. Der Mittelpunkt ihrer geschäftlichen Oberleitung habe sich aufgrund der langjährigen schweren Krankheit der E am gemeinsamen Wohnsitz der Eheleute in Frankreich befunden. Unerheblich sei, dass die GbR in Frankreich nicht aktiv wirtschaftlich tätig gewesen sei. Die AG sei nicht ständiger Vertreter der GbR im Inland i.S. des § 13 AO gewesen.
- 15 Darüber hinaus seien die Regelungen im SaarVtr zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer trotz Ablaufs der Übergangszeit aufgrund der ergangenen ministeriellen Weisungen weiter anwendbar, und zwar aufgrund der Verpflichtung der Finanzbehörden gemäß Art. 3 Abs. 1 und Art. 20 Abs. 3 GG zur gesetzmäßigen und gleichmäßigen Steuerfestsetzung und zur Gewährung gebotenen Vertrauensschutzes (Selbstbindung durch nachhaltiges Verwaltungshandeln), und stünden der Besteuerung hinsichtlich der von ihm --dem Kläger-- erworbenen Anteile der E an den Kapitalgesellschaften entgegen.
- 16 Der Kläger beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Erbschaftsteuer unter Änderung des Steuerbescheids vom ... Juni 2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom ... März 2007 auf ... EUR herabzusetzen.
- 17 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 18 II. Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung -- FGO--). Das FG hat die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Erbschaftsteuerbescheids zutreffend bejaht.
- 19 1. Das FG hat zu Recht angenommen, dass der Erwerb des Klägers aufgrund der nach Art. 1524 Abs. 1 CC vereinbarten Anwachsungsklausel dem Grunde nach gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG als Erwerb von Todes wegen der Erbschaftsteuer unterliegt.
- 20 a) Ein nach ausländischem Recht erfolgter Erwerb von Todes wegen kann nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG der inländischen Erbschaftsteuer unterliegen.
- 21 aa) Der Erbschaftsteuer unterliegt der Erwerb von Todes wegen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Erbanfall (§ 1922 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--), durch Vermächtnis (§§ 2147 ff. BGB) oder aufgrund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs (§§ 2303 ff. BGB). Weitere Tatbestände sind in § 3 Abs. 1 Nr. 2 bis Nr. 4 und Abs. 2 ErbStG geregelt. Die Vorgänge, die als Erwerb von Todes wegen in Betracht kommen, sind in § 3 ErbStG abschließend aufgezählt. Nicht im Katalog des § 3 ErbStG genannte Erwerbsgründe unterliegen nicht der Erbschaftsteuer. Für die Annahme eines Erwerbs von Todes wegen reicht es auch nicht aus, dass der Erwerb lediglich im Zusammenhang mit einem Erbfall steht (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 4. Mai 2011 II R 34/09, BFHE 233, 184, BStBl II 2011, 725).
- 22 bb) Die Verweisungen in § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG auf das BGB sind indes nach ständiger Rechtsprechung des BFH nicht so zu verstehen, dass die Vorschrift nur solche Erwerbe von Todes wegen der Erbschaftsteuer unterwerfe, die auf den in ihr genannten Vorschriften des BGB beruhen. Vielmehr kann auch ein nach ausländischem Recht erfolgter Erwerb von Todes wegen der Erbschaftsteuer nach dem ErbStG unterliegen (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 19. Oktober 1956 III 128/55 U, BFHE 63, 431, BStBl III 1956, 363; vom 15. Mai 1964 II 177/61 U, BFHE 79, 481, BStBl III 1964, 408; vom 12. Mai 1970 II 52/64, BFHE 105, 44, BStBl II

1972, 462; vom 2. Februar 1977 II R 150/71, BFHE 121, 500, BStBl II 1977, 425; vom 28. Februar 1979 II R 165/74, BFHE 127, 432, BStBl II 1979, 438, und vom 7. Mai 1986 II R 137/79, BFHE 147, 70, BStBl II 1986, 615; vgl. auch zur Vermögensteuer BFH-Urteil vom 8. Juni 1988 II R 243/82, BFHE 153, 422, BStBl II 1988, 808).

- 23 Beruht der Erwerb auf ausländischem Recht, so ist, sofern die deutsche Erbschaftsteuer überhaupt Platz greift (§ 2 ErbStG), die Besteuerung unproblematisch, soweit im Einzelfall die Institutionen des ausländischen Erbrechts denen des deutschen Erbrechts entsprechen. Trifft das nicht zu, können die Begriffe des ausländischen Rechts den Begriffen des deutschen bürgerlichen Rechts nicht gleichgesetzt werden. In diesem Fall ist nicht die formale Gestaltung des ausländischen Rechts maßgebend, weil dessen Konsequenzen im Einzelfall andere sein können, als sie die ungefähr vergleichbare Rechtsfigur des deutschen Rechts vorsieht; maßgebend ist in diesem Falle vielmehr die wirtschaftliche Bedeutung dessen, was das ausländische Recht für den Einzelfall vorschreibt (BFH-Urteile in BFHE 63, 431, BStBl III 1956, 363; in BFHE 79, 481, BStBl III 1964, 408, und in BFHE 105, 44, BStBl II 1972, 462). Nur soweit der Vermögensanfall in seiner wirtschaftlichen Bedeutung einem durch das ErbStG erfassten Erwerb gleichkommt, sind die Voraussetzungen eines Tatbestands erfüllt, an den das ErbStG die Leistungspflicht knüpft (§ 38 AO). Sieht das deutsche bürgerliche Recht mehrere Strukturen vor, die dem nach ausländischem Recht verwirklichten Sachverhalt in ihrem wirtschaftlichen Ergebnis gleichkommen, und sind deshalb mehrere Zuordnungen der sich nach ausländischem Recht bestimmenden Nachlassfolge gleichermaßen möglich, muss bezogen auf die Steuerklasse die jeweils mildere Besteuerung Platz greifen; denn nur in Bezug auf diesen Mindestsatz hat das deutsche Recht die Besteuerung eindeutig vorgeschrieben (BFH-Urteile in BFHE 105, 44, BStBl II 1972, 462, und in BFHE 147, 70, BStBl II 1986, 615). Zur Begründung verwies der BFH (Urteile in BFHE 63, 431, BStBl III 1956, 363, und in BFHE 105, 44, BStBl II 1972, 462) u.a. auf die -- inzwischen durch Art. 96 Nr. 5 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung (BGBl I 1976, 3341, 3380) aufgehobenen-- Vorschriften des § 1 Abs. 2 und 3 des Steueranpassungsgesetzes (StAnpG).
- 24 cc) An dieser Rechtsprechung ist im Ergebnis auch nach der Aufhebung des § 1 Abs. 2 und 3 StAnpG festzuhalten (ebenso Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 2 Rz 3, 91 ff.; Geck in Kapp/Ebeling, § 1 ErbStG Rz 79 ff.; Wälzholz in Viskorf/Knobel/Schuck, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 3. Aufl., § 3 ErbStG Rz 4 ff.; Jüptner in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, 4. Aufl., § 2 Rz 22 f.; Meincke, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 16. Aufl., § 2 Rz 4; Weinmann in Moench/Weinmann, § 2 ErbStG Rz 3; Högl in Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, § 2 ErbStG Rz 2).
- 25 Dies ergibt sich aus den Regelungen des § 2 ErbStG über die persönliche Steuerpflicht. Diese Regelungen knüpfen nicht an einen Erwerb nach inländischem Zivilrecht an und würden in großem Umfang leerlaufen, wenn man § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG so verstünde, dass nur ein Erwerb nach den ausdrücklich genannten Vorschriften des BGB erfasst werde. § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG hätte bei einer solchen engen Auslegung zur Folge, dass in zahlreichen Fällen, in denen gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 1 oder 3 ErbStG die unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht gegeben ist, die Besteuerung ausgeschlossen wäre.
- 26 So ordnet beispielsweise § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 ErbStG die unbeschränkte Steuerpflicht für den gesamten Vermögensanfall an, wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes ein Inländer war. Als Inländer gelten gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a ErbStG natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, ohne dass es auf die Staatsangehörigkeit ankommt (BFH-Urteil vom 18. April 1962 II 272/60 U, BFHE 75, 18, BStBl III 1962, 276). Bei ausländischen Staatsangehörigen unterliegt die Rechtsnachfolge von Todes wegen hingegen zivilrechtlich nach dem Grundsatz des Art. 25 Abs. 1 des Einführungsgesetzes zum Bürgerlichen Gesetzbuch (EGBGB) dem Recht des Staates, dem der Erblasser im Zeitpunkt seines Todes angehörte (vgl. z.B. Jülicher, a.a.O., § 2 Rz 91; Palandt/Thorn, Bürgerliches Gesetzbuch, 71. Aufl., Art. 25 EGBGB Rz 1 ff.).
- 27 Würde man die Anwendung des § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG auf Erwerbe von Todes wegen beschränken, die auf den Vorschriften des BGB beruhen, könnte demnach in allen Fällen, in denen die Rechtsnachfolge von Todes wegen nach einem ausländischen Staatsangehörigen dem Recht des Staates unterliegt, dem dieser im Zeitpunkt seines Todes angehörte, die Festsetzung von Erbschaftsteuer nicht darauf gestützt werden, dass der Erblasser einen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hatte und deshalb gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a ErbStG als Inländer gilt. Bei der Anknüpfung an einen Erwerb nach dem BGB wäre regelmäßig auch eine Besteuerung nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG ausgeschlossen. Eine solche Einschränkung des durch § 2 Abs. 1 Nr. 1 und 3 ErbStG bestimmten Anwendungsbereichs der Erbschaftsteuer wird durch § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG nicht bezweckt.
- 28 dd) Die Steuerbarkeit eines auf einem Todesfall beruhenden Erwerbs nach ausländischem Recht kann allerdings nicht allein auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise gestützt werden; denn dies wäre mit der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung nicht vereinbar. Vielmehr ist darüber hinaus die zivilrechtliche Analyse des Erwerbs nach ausländischem Recht erforderlich (so zutreffend Fischer in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, 4. Aufl., § 3 Rz 62 f.). Ein Erwerb nach ausländischem Recht unterliegt demgemäß bei Vorliegen der allgemeinen Voraussetzungen für die Steuerbarkeit im Inland dann der Erbschaftsteuer, wenn sowohl die Rechtsfolgen als auch das wirtschaftliche Ergebnis einem der in § 3 ErbStG ausdrücklich genannten inländischen Tatbestände entsprechen.

- 29 ee) Ein Erbanfall i.S. des § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ist somit gegeben, wenn nach dem maßgebenden ausländischen Recht der Tod einer Person unmittelbar kraft Gesetzes zu einer Gesamtrechtsnachfolge in ihr Vermögen führt. Ist dies der Fall, entspricht dies sowohl hinsichtlich der Rechtsfolgen als auch des wirtschaftlichen Ergebnisses einem Erwerb durch Erbfolge gemäß §§ 1922 und 1967 BGB. Unerheblich ist, wie das ausländische Recht den Erwerb zivilrechtlich qualifiziert.
- 30 Nicht erforderlich ist auch, dass sich die Gesamtrechtsnachfolge auf das gesamte Vermögen des Erblassers erstreckt. Auch bei einem Erwerb durch Erbanfall (§ 1922 BGB) können Vermögensgegenstände, die dem Erblasser gehört hatten, vom Übergang auf die Erben durch Gesamtrechtsnachfolge ausgeschlossen sein, so bei einer Schenkung auf den Todesfall (§ 2301 BGB, § 3 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG), wenn die Rechtsfolgen des Erfüllungsgeschäftes mit dem Tode des Schenkers ohne weitere Rechtshandlungen eintreten (vgl. BFH-Urteil vom 5. Dezember 1990 II R 109/86, BFHE 163, 223, BStBl II 1991, 181), oder wenn aufgrund eines vom Erblasser geschlossenen Vertrags bei dessen Tode ein Dritter einen Vermögensvorteil unmittelbar erwirbt (vgl. § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG).
- 31 ff) Bei dieser Auslegung des § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG handelt es sich entgegen der Ansicht des Klägers nicht um eine unzulässige steuerverschärfende Analogie, sondern um eine Auslegung der Vorschrift im Lichte des § 2 Abs. 1 Nr. 1 und 3 ErbStG, der Verfassungsrecht nicht entgegensteht. Es geht nicht um eine außerrechtliche wirtschaftliche Beurteilung rechtlicher Sachverhaltsgestaltungen, sondern um die an den spezifischen Zielen der steuerrechtlichen Regelung ausgerichtete steuerrechtliche Beurteilung, ob der bewirkte wirtschaftliche Erfolg einen Steuertatbestand erfüllt und die Belastung mit der Steuer daher gerechtfertigt ist (vgl. zur Grunderwerbsteuer Kammerbeschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 27. Dezember 1991 2 BvR 72/90, BStBl II 1992, 212).
- 32 gg) Die unionsrechtlich gewährleistete Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 Abs. 1 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft in der im Jahr 2002 geltenden Fassung, nunmehr Art. 63 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union) steht dieser Auslegung des § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ebenfalls nicht entgegen. Die Kapitalverkehrsfreiheit schützt die Steuerpflichtigen nicht davor, dass bei einem im Todesfall nach ausländischem Recht erfolgenden Erwerb Erbschaftsteuer festgesetzt wird, wenn die in § 2 Abs. 1 Nr. 1 und 3 ErbStG bestimmten Voraussetzungen der unbeschränkten oder beschränkten Steuerpflicht erfüllt sind und der Vermögensanfall in seiner rechtlichen und wirtschaftlichen Bedeutung einem durch das ErbStG erfassten Erwerb nach inländischem Recht gleichkommt. Dies gilt insbesondere, wenn es sich um den mit dem Tod eines deutschen Staatsangehörigen durch Gesamtrechtsnachfolge eintretenden Erwerb inländischen Vermögens durch einen anderen deutschen Staatsangehörigen handelt und die Gesamtrechtsnachfolge nur deshalb nicht auf § 1922 BGB beruht, weil die deutschen Staatsangehörigen die Anwendung ausländischen Rechts vereinbart haben.
- 33 b) Der Erwerb des Klägers aufgrund der durch den Vertrag vom ... Dezember 2001 nach Art. 1524 Abs. 1 CC vereinbarten Anwachsungsklausel unterliegt demnach als Erwerb von Todes wegen dem Grunde nach gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG der Erbschaftsteuer.
- 34 aa) Der Erwerb entspricht in seinen für die Erbschaftsteuer maßgebenden rechtlichen und wirtschaftlichen Folgen einem Erwerb durch Erbanfall (§ 1922 BGB; vgl. BFH-Urteil in BFHE 63, 431, BStBl III 1956, 363). Der Kläger ist aufgrund der Anwachsungsklausel unmittelbar mit dem Tod der E bezüglich der Anteile der E an den zur Gütergemeinschaft gehörenden aktiven Vermögensgegenständen und Schulden wie ein Erbe Gesamtrechtsnachfolger der E geworden. Diese Anteile sind nicht zunächst in den Nachlass gefallen und mussten daher auch nicht von den Erben auf den Kläger übertragen werden.
- 35 bb) Der erbschaftsteuerrechtlichen Gleichstellung des Klägers mit einem Erben steht nicht entgegen, dass sich die vereinbarte Gütergemeinschaft und somit auch die Anwachsungsklausel nicht auf das gesamte Vermögen der E erstreckten. Es spielt auch keine Rolle, ob die Eheleute durch den Vertrag vom ... Dezember 2001 für das davon erfasste Vermögen das Pflichtteilsrecht ihrer Tochter ausschließen konnten. Entscheidend ist der Eintritt der Gesamtrechtsnachfolge mit dem Tod der E. Sollte sich das Pflichtteilsrecht der Tochter auf das durch den Vertrag vom ... Dezember 2001 erfasste Vermögen der E bezogen haben, würde ein Abzug als Nachlassverbindlichkeit nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG dessen Geltendmachung voraussetzen (zu den Anforderungen an die Geltendmachung vgl. BFH-Urteile vom 19. Juli 2006 II R 1/05, BFHE 213, 122, BStBl II 2006, 718, und vom 31. März 2010 II R 22/09, BFHE 229, 374, BStBl II 2010, 806). Das FG hat in diesem Zusammenhang festgestellt, dass T den Pflichtteil nicht geltend gemacht hat.
- 36 cc) Dass der Erwerb des Klägers aufgrund der Anwachsungsklausel dem Grunde nach der Erbschaftsteuer unterliegt, entspricht auch den Wertungen des Gesetzgebers in § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG.
- 37 Gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG gilt als der Erbschaftsteuer unterliegende Schenkung auf den Todesfall auch der auf dem Ausscheiden eines Gesellschafters beruhende Übergang des Anteils oder des Teils eines Anteils eines Gesellschafters einer Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft bei dessen Tode auf die anderen Gesellschafter oder die Gesellschaft, soweit der Wert, der sich für seinen Anteil zur Zeit seines Todes nach § 12 ErbStG ergibt, Abfindungsansprüche Dritter übersteigt. Dies betrifft beispielsweise eine Personengesellschaft, bei der der Gesellschaftsvertrag abweichend von § 727 Abs. 1 BGB vorsieht,

dass sie durch den Tod eines der Gesellschafter nicht aufgelöst wird, und bei der der Anteil des verstorbenen Gesellschafters am Gesellschaftsvermögen im Todesfall den anderen Gesellschaftern zuwächst (§ 738 Abs. 1 Satz 1 BGB).

- 38 dd) Der Gesetzgeber nimmt auf einem Todesfall beruhende Erwerbe auch nicht allein deshalb von der Erbschaftsteuer aus, weil die Rechtsgrundlage für den Erwerb nicht zum Erbrecht, sondern zum ehelichen Güterrecht gehört. Die Vereinbarung einer Gütergemeinschaft durch Ehevertrag gemäß § 1415 BGB führt nicht dazu, dass das zum Gesamtgut gehörende Vermögen (§ 1416 BGB) beim Tod eines der Ehegatten von der Erbschaftsteuer ausgenommen wird. Der Tod eines der Ehegatten hat regelmäßig zur Folge, dass der Anteil des verstorbenen Ehegatten am Gesamtgut zum Nachlass gehört (§ 1482 Satz 1 BGB). Der verstorbene Ehegatte wird gemäß § 1482 Satz 2 BGB nach den allgemeinen Vorschriften beerbt. Erbschaftsteuerrechtliche Besonderheiten ergeben sich in diesem Fall nicht. Für Lebenspartner gilt Entsprechendes (§ 7 des Lebenspartnerschaftsgesetzes i.V.m. §§ 1415 ff. BGB).
- 39 Wird die Gütergemeinschaft nach dem Tod eines Ehegatten (oder Lebenspartners) mit den Abkömmlingen fortgesetzt (§§ 1483 ff. BGB), ist der Anteil des verstorbenen Ehegatten am Gesamtgut zwar nicht Bestandteil des Nachlasses (§ 1483 Abs. 1 Satz 3 Halbsatz 1 BGB), wird aber gemäß § 4 Abs. 1 ErbStG erbschaftsteuerrechtlich so behandelt, als wäre er ausschließlich den anteilsberechtigten Abkömmlingen angefallen.
- 40 ee) Es spielt danach entgegen der Ansicht des Klägers keine Rolle, wie die Anwachsung des Vermögens eines verstorbenen Ehegatten auf den überlebenden Ehegatten bei einer nach französischem Recht vereinbarten Gütergemeinschaft mit Anwachsungsklausel für den Todesfall nach französischem Erbschaftsteuerrecht beurteilt wird. Das deutsche Erbschaftsteuerrecht ist in seiner Auslegung und Anwendung nicht an Beurteilungen nach französischem Erbschaftsteuerrecht gebunden. Es entspricht vielmehr der auch verfassungsrechtlich gebotenen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, wenn die mit dem Tod eines Ehegatten eintretende Gesamtrechtsnachfolge des anderen Ehegatten unabhängig davon der Erbschaftsteuer unterworfen wird, ob sie auf Erbrecht oder einer Anwachsungsklausel nach ausländischem Ehegüterrecht beruht (vgl. Fischer, a.a.O., § 3 Rz 62). Die verfassungsrechtlich gebotene Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit betrifft auch die Erbschaftsteuer (BVerfG-Beschluss vom 21. Juli 2010 1 BvR 611, 2464/07, BVerfGE 126, 400, unter B.I.2.a).
- 41 c) Revisionsrechtlich nicht zu beanstanden ist auch, dass das FG den im Wortlaut widersprüchlichen Vertrag vom ... Dezember 2001 übereinstimmend mit der Handhabung durch den Kläger selbst, T und die beteiligten Stellen so verstanden hat, dass sich die vereinbarte Gütergemeinschaft auf das gesamte Vermögen der Eheleute mit Ausnahme der inländischen Grundstücke bezogen habe.
- 42 2. Das FG hat auch den Umfang des der beschränkten Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG unterliegenden Vermögensanfalls zutreffend bestimmt.
- 43 a) Die in § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG bestimmten Voraussetzungen für eine unbeschränkte Steuerpflicht sind nicht erfüllt, weil die Eheleute seit mehr als fünf Jahren vor dem Erbfall im Inland weder einen Wohnsitz (§ 8 AO) noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) hatten. Der Kläger hatte nicht deshalb im Inland seinen gewöhnlichen Aufenthalt, weil er als Vorstandsvorsitzender und alleiniger Geschäftsführer der AG im Inland tätig war. Sogenannte Grenzgänger, d.h. Arbeitnehmer, die sich an jedem Arbeitstag von ihrem Wohnort im Ausland über die Grenze an ihre Arbeitsstätte begeben und nach Arbeitsschluss regelmäßig wieder an ihren Wohnort zurückkehren, haben im Inland nicht schon deswegen ihren gewöhnlichen Aufenthalt, weil sie sich während der Arbeitszeit im Inland aufhalten (BFH-Urteile vom 20. April 1988 I R 219/82, BFHE 154, 38, BStBl II 1990, 701, und vom 25. Januar 1989 I R 205/82, BFHE 158, 210, BStBl II 1990, 687, je m.w.N.).
- 44 b) Die beschränkte Erbschaftsteuerpflicht bezieht sich nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 ErbStG auf den Vermögensanfall, der in Inlandsvermögen i.S. des § 121 BewG besteht. Zum Inlandsvermögen i.S. des § 121 BewG gehören u.a.
- das inländische Grundvermögen (§ 121 Nr. 2 BewG),
 - das inländische Betriebsvermögen. Als solches gilt das Vermögen, das einem im Inland betriebenen Gewerbe dient, wenn hierfür im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter bestellt ist (§ 121 Nr. 3 BewG), und
 - Anteile an einer Kapitalgesellschaft, wenn die Gesellschaft Sitz oder Geschäftsleitung im Inland hat und der Gesellschafter entweder allein oder zusammen mit anderen ihm nahestehenden Personen i.S. des § 1 Abs. 2 des Außensteuergesetzes in der jeweils geltenden Fassung am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mindestens zu einem Zehntel unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist

(§ 121 Nr. 4 BewG). Es reicht dabei gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG aus, wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes entsprechend § 121 Nr. 4 BewG am Grund- oder Stammkapital der inländischen Kapitalgesellschaft beteiligt war.

- 45 Betriebsstätte ist nach § 12 Satz 1 AO jede feste Einrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient. Als Betriebsstätte ist gemäß § 12 Satz 2 Nr. 1 AO insbesondere auch die Stätte der Geschäftsleitung anzusehen. Diese Begriffsbestimmung gilt auch für den Begriff der Betriebsstätte i.S. des § 121 Nr. 3 Satz 2 BewG (BFH-Urteil vom 30. Oktober 1996 II R 12/92, BFHE 181, 356, BStBl II 1997, 12).
- 46 Die feste Einrichtung oder Anlage muss dem Gewerbebetrieb *unmittelbar* dienen. Der Betriebsinhaber muss die tatsächliche Verfügungsgewalt über die betrieblichen Einrichtungen oder Anlagen haben. Diese Verfügungsmacht darf nicht nur von vorübergehender Art sein (BFH-Urteile vom 3. Februar 1993 I R 80-81/91, BFHE 170, 263, BStBl II 1993, 462; in BFHE 181, 356, BStBl II 1997, 12, und vom 4. Juni 2008 I R 30/07, BFHE 222, 14, BStBl II 2008, 922).
- 47 Eine hinreichende Verfügungsmacht besteht nur dann, wenn der Steuerpflichtige eine Rechtsposition innehat, die ihm ohne seine Mitwirkung nicht mehr ohne weiteres entzogen oder die ohne seine Mitwirkung nicht ohne weiteres verändert werden kann. Ob sie auf Eigentum oder auf einer entgeltlichen oder unentgeltlichen Nutzungsüberlassung beruht, ist gleichgültig. Die bloße Berechtigung zur Nutzung eines Raumes im Interesse eines anderen sowie eine rein tatsächliche Nutzungsmöglichkeit genügen jedoch nicht. Die in Frage kommende Rechtsposition muss allerdings weder ausdrücklich vereinbart noch auf einen bestimmten Raum oder Arbeitsplatz bezogen sein; es genügt vielmehr, wenn aus tatsächlichen Gründen anzunehmen ist, dass dem Unternehmer irgendein für seine Tätigkeit geeigneter Raum zur ständigen Nutzung zur Verfügung steht. Für die Begründung einer Betriebsstätte ist letztlich entscheidend, ob eine unternehmerische Tätigkeit in einer Geschäftseinrichtung oder Anlage mit fester örtlicher Bindung ausgeübt wird und sich in der Bindung eine gewisse "Verwurzelung" des Unternehmens mit dem Ort der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit ausdrückt (BFH-Urteil in BFHE 222, 14, BStBl II 2008, 922, m.w.N.).
- 48 Der Besitz von Grundstücken oder Gebäuden allein reicht indes nicht, um eine Betriebsstätte zu begründen. Hinzukommen muss vielmehr, dass dort eine eigene gewerbliche Tätigkeit ausgeübt wird. Lediglich vermietete oder verpachtete Grundstücke oder Gebäude oder Gebäudeteile begründen keine Betriebsstätte. Insbesondere reichen die üblichen mit der Pachtzinsvereinbarung und mit der Erhaltung der Pachtobjekte verbundenen Verwaltungsarbeiten für die Annahme einer Betriebsstätte am Ort des Pachtobjekts nicht aus, da sie durch die Verpächterseite von der Betriebsstätte des Verwaltungssitzes aus vorgenommen werden. Gleiches gilt, soweit sich der Verpächter ein Recht zum Betreten der Pachträume zur Prüfung von Geschäftsvorfällen oder sogar eine Kontrolle des gesamten Betriebsablaufs vorbehalten hat (BFH-Urteil vom 10. Februar 1988 VIII R 159/84, BFHE 153, 188, BStBl II 1988, 653).
- 49 Dies gilt auch dann, wenn zwischen dem Verpachtungsunternehmen als Besitzunternehmen einerseits und dem pachtenden Unternehmen als Betriebsunternehmen andererseits eine Betriebsaufspaltung besteht. Besitz- und Betriebsunternehmen einer Betriebsaufspaltung bleiben ertragsteuerrechtlich jeweils rechtlich selbständige Unternehmen, ohne dass die Tätigkeit des Betriebsunternehmens dem Besitzunternehmen zugerechnet würde; dieses erzielt vielmehr Einkünfte aus einer gewerblich qualifizierten Vermietung bzw. Verpachtung, wobei zum notwendigen Betriebsvermögen des Besitzunternehmens die der Betriebsgesellschaft zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgüter gehören (BFH-Urteil vom 10. Dezember 1998 III R 50/95, BFHE 188, 176, BStBl II 1999, 607).
- 50 c) Die Anteile der E an den inländischen Grundstücken und ihre Beteiligungen an der AG, der F-GmbH und der A-GmbH gehören danach zum Inlandsvermögen i.S. des § 121 BewG. Sollte § 121 Nr. 3 BewG nicht eingreifen, ergibt sich dies aus § 121 Nr. 2 und 4 BewG.
- 51 d) Das FG hat zu Recht angenommen, dass auch das übrige Vermögen der GbR nach § 121 Nr. 3 BewG Inlandsvermögen war. Aus den tatsächlichen Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) lässt sich übereinstimmend mit der ertragsteuerrechtlichen Behandlung, der die Eheleute nicht widersprochen haben, entnehmen, dass die GbR im Inland nicht nur ihren Sitz, sondern auch eine Betriebsstätte hatte.
- 52 Dies ergibt sich zwar nicht bereits aus der zwischen der GbR als Besitzunternehmen und der AG als Betriebsunternehmen bestehenden Betriebsaufspaltung. Die GbR hatte aber am inländischen Sitz der AG deshalb eine Betriebsstätte, weil sie die Räumlichkeiten der AG für ihre gewerbliche Tätigkeit ständig nutzen konnte und auch tatsächlich genutzt hat. Unerheblich ist, ob die Nutzung auf einem vertraglich eingeräumten Nutzungsrecht beruhte (BFH-Urteile vom 23. Februar 2011 I R 52/10, BFH/NV 2011, 1354 Rz 35 f., und vom 24. August 2011 I R 46/10, BFHE 234, 339 Rz 23). Entscheidend ist vielmehr, dass der Kläger nicht nur Gesellschafter und Geschäftsführer der GbR, sondern auch mit hälftiger Beteiligung neben E Gesellschafter der AG und deren Vorstandsvorsitzender und alleiniger Geschäftsführer war und deshalb die Räumlichkeiten der AG auch für die GbR nutzen konnte, ohne dass ihm diese Nutzungsmöglichkeit entzogen werden konnte. Von dieser Nutzungsmöglichkeit machte er auch Gebrauch. Denn die GbR hatte am Sitz der AG eine inländische Adresse. Unter dieser Anschrift wurden ihr die Steuerbescheide und die diesen zugrunde liegenden Feststellungs-, Einheitswert- und Grundsteuermessbescheide bekannt gegeben. Der Kläger bringt

im Übrigen nicht vor, dass er die im Zusammenhang mit der GbR anfallenden Tätigkeiten ausschließlich in Frankreich ausgeübt habe oder habe ausüben lassen. Auf die vom FG offen gelassene Frage, wo sich die Stätte der Geschäftsleitung der GbR befand, kommt es danach ebenso wenig an wie auf das Vorhandensein eines im Inland bestellten ständigen Vertreters der GbR.

- 53 e) Die Revision hätte im Übrigen auch dann nicht teilweise Erfolg, wenn das Vermögen der GbR beim Eintritt des Erbfalls abweichend von der ertragsteuerrechtlichen Behandlung kein Betriebsvermögen, sondern Privatvermögen gewesen wäre. Das Restvermögen der GbR im Wert von ... EUR wäre dann zwar nicht als Inlandsvermögen anzusetzen. Zugleich entfielen aber der vom FA gemäß § 13a Abs. 2 ErbStG a.F. berücksichtigte Bewertungsabschlag auf das Restvermögen und das Grundvermögen der GbR in Höhe von 40 %.
- 54 3. Wie das FG ferner zutreffend angenommen hat, stehen der Besteuerung die Vorschriften des SaarVtr zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung ebenfalls nicht entgegen.
- 55 a) Diese Vorschriften (Art. 19 i.V.m. Anlage 4 SaarVtr) waren Bestandteil der in Kapitel II 1. Abschn. SaarVtr enthaltenen Regelungen über die während der Übergangszeit (Art. 1 Abs. 2 SaarVtr) bestehende Zoll- und Währungsunion zwischen dem Saarland und Frankreich und galten nach Art. 3 Satz 2 SaarVtr nur während dieser Übergangszeit. Die Übergangszeit endete mit Ablauf des 5. Juli 1959, 24 Uhr (vgl. den durch Bekanntmachung vom 30. Juni 1959 veröffentlichten Briefwechsel vom 25. Juni 1959, BGBl I 1959, 401).
- 56 b) Die Verwaltungserlasse, durch die die Finanzverwaltung angeordnet hat, die Vorschriften des SaarVtr zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer über den gesetzlich angeordneten Zeitpunkt ihres Außerkrafttretens hinaus anzuwenden, haben keine Rechtsnormqualität und sind daher für die Gerichte nicht verbindlich (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 13. Januar 2011 V R 12/08, BFHE 232, 261, BStBl II 2012, 61, unter II.4.c, und vom 7. Juli 2011 V R 21/10, BFHE 234, 531, BFH/NV 2012, 143, unter II.1.g dd). Die Erlasse sind darauf gerichtet, ohne gesetzliche Grundlage für bestimmte, auf das Saarland bezogene Sachverhalte Ausnahmen von der durch das ErbStG vorgeschriebenen Besteuerung zuzulassen, und verstoßen dadurch gegen die Pflicht der Finanzbehörden, die Steuer nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben (Art. 3 Abs. 1 und Art. 20 Abs. 3 GG, § 85 Satz 1 AO). Jede (partielle) Nichtfestsetzung gesetzlich entstandener Steuern muss durch Gesetz besonders zugelassen sein (Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 85 AO Rz 32) und kann daher nicht durch bloße Verwaltungserlasse angeordnet werden.
- 57 c) Eine die Gerichte bindende Wirkung der Verwaltungserlasse könnte wegen deren Unvereinbarkeit mit den verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine den Gesetzen entsprechende, gleichmäßige Besteuerung sowie mit § 85 Satz 1 AO auch nicht angenommen werden, wenn --was weder das FG festgestellt noch der Kläger substantiiert vorgetragen hat-- die Vorschriften des Art. 19 i.V.m. Anlage 4 SaarVtr abweichend von der dem angefochtenen Steuerbescheid zugrunde liegenden Ansicht bei Sachverhalten der vorliegenden Art bei der Besteuerung anderer Steuerpflichtiger zu deren Gunsten angewandt worden sein sollten. Eine Selbstbindung der Verwaltung, wie sie etwa durch eine allgemeine Verwaltungsanweisung entstehen kann, kann außerhalb eines konkreten Rechtsverhältnisses nur in Betracht kommen, soweit die Verwaltung nach der Rechtsordnung Entscheidungsfreiheit für den Einzelfall oder für Gruppen von Einzelfällen hat (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 13. Mai 1987 VII R 37/84, BFHE 150, 108, BStBl II 1987, 606, unter 3.; zur grundsätzlichen Verbindlichkeit von Schätzungsrichtlinien der Verwaltung vgl. BFH-Urteil vom 22. Juli 2010 IV R 30/08, BFHE 230, 397, BStBl II 2011, 210 Rz 28). Eine solche Entscheidungsfreiheit steht der Finanzverwaltung bei der Festsetzung von Erbschaftsteuer nach dem ErbStG nicht zu.
- 58 Im Übrigen vermittelt Art. 3 Abs. 1 GG keinen Anspruch auf Anwendung einer rechtswidrigen Verwaltungspraxis und gebietet keine "Gleichheit im Unrecht" (BFH-Urteil vom 11. Januar 2006 II R 12/04, BStBl II 2006, 615, m.w.N.; BFH-Beschlüsse vom 13. Februar 2007 II B 32/06, BFH/NV 2007, 966, und vom 26. September 2007 V B 8/06, BFHE 219, 245, BStBl II 2008, 405, unter II.2.d).
- 59 d) Der Kläger beruft sich zu Unrecht auf Vertrauensschutz.
- 60 aa) Die Verdrängung gesetzten Rechts durch den Grundsatz von Treu und Glauben kann nur in besonders liegenden Fällen in Betracht kommen, in denen das Vertrauen des Steuerpflichtigen in ein bestimmtes Verhalten der Verwaltung nach allgemeinem Rechtsgefühl in einem so hohen Maße schutzwürdig ist, dass demgegenüber die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung zurücktreten müssen. In diesem Zusammenhang verlangt der Grundsatz von Treu und Glauben einen Vertrauenstatbestand, aufgrund dessen der Steuerpflichtige disponiert hat. Der Vertrauenstatbestand besteht in einer bestimmten Position oder einem bestimmten Verhalten des einen Teils, aufgrund dessen der andere bei objektiver Beurteilung annehmen konnte, jener werde an seiner Position oder seinem Verhalten konsequent und auf Dauer festhalten. Die Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben setzt nach der Rechtsprechung des BFH regelmäßig voraus, dass sich der Steuerpflichtige und die Verwaltungsbehörde als Partner eines konkreten Rechtsverhältnisses (§§ 33 ff. AO) gegenüberstehen (BFH-Urteile vom 7. Oktober 2010 V R 17/09, BFH/NV 2011, 865, und vom 13. Dezember 2011 II R 26/10, BFH/NV 2012, 537, unter II.2.a aa).

- 61 bb) Diese Voraussetzungen für Vertrauensschutz sind im Streitfall nicht erfüllt. Vor dem Tod der E bestand hinsichtlich der Erbschaftsteuer kein konkretes Rechtsverhältnis mit dem FA. Der Kläger macht auch nicht geltend, dass E oder er selbst im Hinblick auf die angenommene weitere Anwendbarkeit der Regelungen des SaarVtr zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung bestimmte Dispositionen getroffen hätten. Zudem hat weder das FG festgestellt noch der Kläger substantiiert vorgetragen, dass die Finanzverwaltung die Vorschriften des Art. 19 i.V.m. Anlage 4 SaarVtr abweichend von der dem angefochtenen Steuerbescheid zugrunde liegenden Ansicht bei Sachverhalten der vorliegenden Art bei der Besteuerung anderer Steuerpflichtiger zu deren Gunsten angewandt habe. Abgesehen davon ist es im Streitfall tatsächlich nicht zu einer Doppelbesteuerung gekommen.
- 62 4. Das Abkommen vom 12. Oktober 2006 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung der Nachlässe, Erbschaften und Schenkungen (BGBl II 2007, 1402) ist im vorliegenden Fall nicht anwendbar. Es findet nach seinem Art. 19 Abs. 2 Satz 2 Anwendung auf die Nachlässe von Personen, die am oder nach dem Tag des Inkrafttretens des Abkommens sterben, und auf Schenkungen, die am oder nach dem Tag des Inkrafttretens des Abkommens ausgeführt werden.
- 63 5. Nicht zu beanstanden ist auch, dass das FA lediglich den in § 16 Abs. 2 ErbStG a.F. vorgesehenen Freibetrag von 1.100 EUR und nicht den Freibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG und den besonderen Versorgungsfreibetrag (§ 17 ErbStG) angesetzt hat.
- 64 a) Der Gesetzgeber hat den unionsrechtlichen Anforderungen (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union vom 22. April 2010 C-510/08, Mattner, Slg. 2010, I-3553, BFH/NV 2010, 1212) dadurch Rechnung getragen, dass der Steuerpflichtige in den in § 2 Abs. 3 ErbStG genannten Fällen bei beschränkter Steuerpflicht beantragen kann, dass der Vermögensanfall insgesamt als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt wird. § 2 Abs. 3 ErbStG wurde durch Art. 11 Nr. 1 Buchst. b des Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BeitrRLUmsG) vom 7. Dezember 2011 (BGBl I 2011, 2592) in das ErbStG eingefügt und ist auf Antrag gemäß § 37 Abs. 7 Satz 2 ErbStG (Art. 11 Nr. 8 BeitrRLUmsG) bei noch nicht bestandskräftigen Steuerbescheiden auch auf Erwerbe anwendbar, für die die Steuer vor dem 14. Dezember 2011 entstanden ist.
- 65 b) Von dieser Antragsmöglichkeit hat der Kläger keinen Gebrauch gemacht, obwohl er im Schriftsatz des FA vom 24. Januar 2012 sowie in der mündlichen Verhandlung darauf aufmerksam gemacht wurde.