

BETTINA MICHEL

Europarechts(in)konformität des deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes

Seit dem Urteil des EuGH in der Rechtssache *Erben von Barbier* im Jahre 2003¹ ist davon auszugehen, dass Regelungen des nationalen Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG), die zwischen Inländern und dem EU-Bereich angehörenden Nichtinländern sowie zwischen Inlands- und Auslandsvermögen hinsichtlich der Bewertung oder sonstiger Privilegierungen unterscheiden, im Hinblick auf die Vereinbarkeit mit europäischen Vorgaben kritisch zu hinterfragen sind.

Es gibt zwar bislang keine Entscheidung des EuGH – Regelungen des deutschen ErbStG betreffend – aufgrund von Vorlagen deutscher Finanzgerichte oder des Bundesfinanzhofs. Es ist jedoch abzusehen, dass sich der EuGH künftig auch mit der Auslegung des EG-Vertrages im Hinblick auf Regelungen des ErbStG befassen wird.

Die Möglichkeit der Europarechtswidrigkeit einzelner Regelungen des deutschen ErbStG gibt Anlass für eine Untersuchung des ErbStG. Im Falle europarechtswidriger Vorschriften ist das Erbschaftsteuergesetz zeitnah – spätestens zeitgleich mit der Verabschiedung einer dem Beschluss des BVerfG entsprechenden verfassungskonformen Neuregelung² – zu reformieren.

Der nachfolgende Beitrag dient einem Überblick über die – erbschaftsteuerliche Regelungen betreffende – Rechtsprechung des EuGH. Exemplarisch soll gezeigt werden, an welchen Stellen das ErbStG aufgrund des Einflusses des EG-Vertrages und der Rechtsprechung des EuGH reformbedürftig ist.

I. Relevante Rechtsprechung des EuGH

Aufgabe des bereits im Jahre 1957 errichteten EuGH ist es, eine einheitliche Auslegung des Gemeinschaftsrechts zu gewährleisten. Verfahrensrechtliches Mittel zur Wahrung der Rechtseinheit im Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrechts ist das in Art. 234 EG geregelte Vorabentscheidungsverfahren.³

¹ Vgl. Gliederungspunkt I. 1.

² In dem Beschluss v. 7.11. 2006 – BvL 10/02, DStRE 2007, 235 ist der Gesetzgeber verpflichtet worden, bis spätestens zum 31.12. 2008 eine verfassungskonforme Neuregelung zu schaffen, wonach sich künftig die Bewertung aller Vermögensgegenstände am gemeinen Wert zu orientieren hat.

³ Nach Art. 234 Abs. 2 EG sind die Instanzgerichte berechtigt, Fragen zur Auslegung des Gemeinschaftsrechts zur Vorabentscheidung vorzulegen. Das jeweils letztinstanzliche Gericht

Regelungen des nationalen Steuerrechts in den Mitgliedstaaten der EU sind in den vergangenen Jahren immer häufiger Gegenstand der Rechtsprechung des EuGH gewesen.

Während sich der EuGH im Bereich der indirekten Steuern – insbesondere der Mehrwertsteuer – mit der Vereinbarkeit von nationalen Regelungen mit den EU-weit geltenden – von den Mitgliedstaaten umzusetzenden – Harmonisierungsrichtlinien⁴ befasste, ging es im Bereich der direkten Steuern darum, ob nationale Regelungen mit den im EG-Vertrag verankerten Grundfreiheiten im Einklang sind. Insbesondere relevant sind die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 EG⁵ sowie die Arbeitnehmerfreizügigkeit nach Art. 39 EG⁶ und die Niederlassungsfreiheit nach Art. 43 EG.⁷

Der EuGH versteht unter der Gewährleistung der Grundfreiheiten ein Verbot offener und versteckter Diskriminierungen. Es darf grundsätzlich weder ein vergleichbarer inländischer Steuerpflichtiger ohne Rechtfertigung anders behandelt werden als ein in einem anderen Mitgliedstaat ansässiger ausländischer Steuerpflichtiger, der Tätigkeiten im Inland entfaltet (sog. Inbound-Fall), noch darf eine vergleichbare inländische Aktivität anders behandelt werden als eine vergleichbare grenzüberschreitende Tätigkeit (sog. Outbound-Fall).

Die unterschiedliche Behandlung nationaler und grenzüberschreitender Sachverhalte kann in Einzelfällen – neben den im EG-Vertrag geregelten Rechtfertigungsgründen – mit zwingenden Allgemeinwohlinteressen unter strikter Wahrung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes gerechtfertigt werden. Denkbare sog. ungeschriebene Rechtfertigungsgründe sind ferner die sog. Bewahrung der Kohärenz der nationalen Steuerrechtsordnung, wenn ein unmittelbarer sachlicher Zusammenhang zwischen konkreten Steuervor- und Steuernachteilen bei demselben Steuerpflichtigen besteht,⁸ sowie die Vermeidung von Steuermisbrauchstatbeständen und Steuerumgehungen. Ein Verlust von Steueraufkommen sowie

ist dagegen nach Art. 234 EG bei entsprechenden Zweifeln im Hinblick auf die Auslegung einzelner Regelungen des EG-Vertrages zur Vorlage an den EuGH verpflichtet.

⁴ Vgl. z. B. Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem v. 28. 11. 2006, ABL EU Nr. L 347, S. 1.

⁵ Die Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art. 56 EG gewährleistet den unbeschränkten grenzüberschreitenden Kapitaltransfer von Kapitalvermögen sowie die grenzüberschreitende Erzielung von Einkünften aus Kapitalvermögen. Eine rechtswidrige Diskriminierung liegt vor, wenn eine grenzüberschreitende wirtschaftliche Betätigung für den Steuerpflichtigen unattraktiver wird als eine vergleichbare inländische Betätigung. Auch eine künftige Erbschaftsteuerbelastung kann von der Investition im Ausland abhalten. Vgl. zur Kapitalverkehrsfreiheit u. a. EuGH v. 15. 7. 2004 – Rs. C-315/02, Slg. 2004, I-7063 (*Lenz*); v. 6. 6. 2000 – Rs. C 35/98, Slg. 2000, I-4071 (*Verkooijen*); v. 7. 9. 2004 – Rs. C-319/02, Slg. 2004, I-7477 (*Manninen*).

⁶ Die Grundfreiheit der Arbeitnehmerfreizügigkeit nach Art. 39 EG erfasst Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit mit grenzüberschreitendem Bezug. Eine verbotene Diskriminierung ist gegeben, wenn ein Arbeitnehmer, der in einem anderen Mitgliedstaat als in seinem Wohnsitzstaat arbeitet, zu seinem Nachteil anders behandelt wird als ein Angehöriger dieses anderen Mitgliedstaates.

⁷ Die Niederlassungsfreiheit nach Art. 43 EG schützt Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit, Gewerbebetrieb und Kapitalbeteiligungen vor Diskriminierungen bei grenzüberschreitendem Bezug.

⁸ Vgl. EuGH v. 28. 11. 1992 – Rs. C-304/90, Slg. 1992, I-276 (*Bachmann*).

negative Auswirkungen auf die Haushaltslage stellen hingegen keine anerkannten Rechtfertigungsgründe für Eingriffe in Grundfreiheiten dar.⁹

Hinsichtlich erbschaft- und schenkungsteuerlicher Regelungen sind bislang die folgenden zwei Entscheidungen des EuGH ergangen.

1. *Rechtssache Erben von Barbier*

Erstmals im Jahre 2003 hat sich der EuGH in der Rechtssache *Erben von Barbier*¹⁰ mit der Auslegung der Grundfreiheiten des EG-Vertrages in Bezug auf eine steuerobjektbezogene Regelung des niederländischen Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes in einem Vorlageverfahren nach Art. 234 EG befasst.

Folgender Sachverhalt¹¹ lag der Entscheidung des EuGH zugrunde:

Der niederländische Staatsangehörige Barbier verstarb 1993 mit letztem Wohnsitz in Belgien. Im Jahr 1970 zog Barbier von den Niederlanden nach Belgien. Zwischen 1970 und 1988 erwarb Barbier verschiedene Immobilien in den Niederlanden, die er vermietet hat. Aus steuerlichen Gründen übertrug Barbier im Jahre 1988 das wirtschaftliche Eigentum an den in den Niederlanden belegenen Immobilien auf eine von ihm beherrschte Immobiliengesellschaft mit Sitz in den Niederlanden und verpflichtete sich, das juristische Eigentum an den Immobilien zu einem späteren Zeitpunkt auf die Gesellschaft zu übertragen. Nach dem Tod von Barbier war fraglich, ob die Verpflichtung der Erben, das juristische Eigentum an den Immobilien an die niederländische Gesellschaft zu übertragen, entgegen der niederländischen Regelung als Nachlassschuld steuermindernd geltend gemacht werden könne.

Das vorliegende niederländische Gericht¹² wollte geklärt wissen, ob das Gemeinschaftsrecht, insbesondere die Bestimmungen des EG-Vertrages über den freien Kapitalverkehr und die Richtlinie 88/361/EWG,¹³ so auszulegen sei, dass es einer nationalen Regelung entgegenstehe, nach der bei der Ermittlung des Wertes dieser Sache die unbedingte Verpflichtung des Erblassers, das dingliche Recht an eine andere Person abzutreten (Nachlassverbindlichkeit), die wirtschaftlicher Eigentümer der genannten Sache ist, dann berücksichtigt werden kann, wenn der Erblasser bei seinem Tod in diesem Mitgliedstaat wohnte, nicht aber dann, wenn er in einem anderen Mitgliedstaat wohnte.

Der EuGH stellte unstreitig, dass die europäischen Grundfreiheiten uneingeschränkt auch für den Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuer gelten. Zwar würden direkte Steuern in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen, diese müssten ihre Befugnisse jedoch unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben.¹⁴ Der Erwerb von Todes wegen falle unter den Begriff Kapitalverkehr im

⁹ Anderer Ansicht, vgl. Schlussanträge des Generalanwalts Tizzano v. 10.11. 2005, Rs. C-292/04 – Meilicke.

¹⁰ EuGH v. 11.12. 2003 – Rs. C-364/01, Slg. 2003, I-15 013 (*Erben von Barbier*).

¹¹ Zu Vereinfachungszwecken wurde der Sachverhalt stark gekürzt.

¹² Gerechthof 's Hertogenbosch.

¹³ RL 88/361/EWG des Rates vom 24. 6. 1988 zur Durchführung von Artikel 67 des Vertrages, ABl. EG L 178, S. 5.

¹⁴ EuGH v. 11.12. 2003 – Rs. C-364/01, Slg. 2003, I-15 013 (*Erben von Barbier*), Tz. 62.

Sinne der Grundfreiheit des Art 73 b EG-Vertrag (Art. 56 EG).¹⁵ Dies ergebe sich aus Art. 1 Abs. 1 der RL 88/361,¹⁶ welcher wie folgt lautet:

„Unbeschadet der nachstehenden Bestimmungen beseitigen die Mitgliedstaaten die Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Gebietsansässigen in den Mitgliedstaaten. Zur Erleichterung der Durchführung dieser Richtlinie wird der Kapitalverkehr entsprechend der Nomenklatur in Anhang I gegliedert. Diese umfasst dreizehn Kategorien des Kapitalverkehrs. Die Kategorie XI bezeichnet den Kapitalverkehr mit persönlichem Charakter. Dies sind u. a. Erbschaften und Vermächtnisse.“

Die von dieser Richtlinie verliehenen Rechte würden von keinen weiteren grenzüberschreitenden Anknüpfungspunkten abhängen. Bereits die Tatsache, dass eine nationale Bestimmung den Kapitalverkehr eines Anlegers, der Angehöriger eines Mitgliedstaats ist, nach Maßgabe seines Wohnsitzes beschränke, begründe die Anwendbarkeit von Art. 1 Abs. 1 der RL 88/361/EWG.¹⁷

Die fraglichen nationalen Bestimmungen, die den Wert einer Immobilie für die Zwecke der Berechnung des beim Erwerb von Todes wegen anfallenden Steuerbetrages festsetzen, könnten einen in einem anderen Mitgliedstaat Ansässigen vom Kauf im betreffenden Mitgliedstaat belegener Immobilien sowie von der Veräußerung des wirtschaftlichen Eigentums an solchen Sachen an einen anderen abhalten und folglich eine Beschränkung des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten bewirken.

Rechtfertigungsgründe seien nicht ersichtlich. Der Steuervorbehalt in Art. 73 d EG-Vertrag (Art. 58 EG)¹⁸ könne nicht herangezogen werden, da diese Regelung erstens erst nach dem Tod des Erblassers in Kraft getreten sei. Zweitens dürfe nach Art. 73 d Abs. 3 EG-Vertrag (Art. 58 Abs. 3 EG)¹⁹ durch nationale Regelungen keine verschleierte Beschränkung des Kapitalverkehrs stattfinden, was bei der unterschiedlichen Behandlung von unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen der Fall sei.

Daher antwortete der EuGH auf die Vorlagefrage, dass das Gemeinschaftsrecht einer nationalen Regelung entgegenstehe, nach der bei der Ermittlung des Wertes dieser Sache die unbedingte Verpflichtung des Inhabers des dinglichen Rechts, dieses an eine andere Person abzutreten, die wirtschaftlicher Eigentümer der genannten Sache ist, dann berücksichtigt werden könne, wenn der Inhaber des dinglichen Rechts bei seinem Tod in diesem Staat wohne, nicht aber dann, wenn er in einem anderen Mitgliedstaat wohne.

¹⁵ Durch den Vertrag von Maastricht über die Gründung der EU, ABl. EG Nr. C 224 v. 31. 8. 1992, S. 6 wurde der Vertrag zur Gründung der europäischen Wirtschaftsgemeinschaft unter Änderung seiner Bezeichnung modifiziert. Durch den Vertrag von Amsterdam ist der EG-Vertrag erneut geändert worden. Die Regelungen zur Kapitalverkehrsfreiheit in Art. 73 b ff. EG-Vertrages wurden inhaltsgleich in Art. 56 ff. des EG übernommen. Bei der Darstellung der Rechtsprechung des EuGH, die sich auf Artikel des EG-Vertrages vor Änderung der Artikelnummern bezog, wird die heute geltende Fassung in Klammern angegeben.

¹⁶ Art. 1 Abs. 1 der RL 88/361/EWG des Rates vom 24. Juni 1988 zur Durchführung von Artikel 67 des Vertrages, ABl. EG L 178, S. 5.

¹⁷ EuGH v. 11. 12. 2003 – Rs. C-364/01, Slg. 2003, I-15 013 (*Erben von Barbier*), Tz. 65.

¹⁸ Vgl. Fn. 15.

¹⁹ Vgl. Fn. 15.

2. Rechtssache van Hilten

In der Rechtssache *van Hilten*²⁰ aus dem Jahr 2006 beschäftigte sich der EuGH erneut mit der Auslegung der Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 EG in Bezug auf eine steuersubjektbezogene Rechtsnorm des niederländischen Erbschaftsteuerrechts.

Der Rechtssache *van Hilten* lag folgender Sachverhalt²¹ zugrunde:

Frau van Hilten, eine niederländische Staatsangehörige, ist neun Jahre nach ihrem Wegzug über Belgien in die Schweiz mit dortigem Wohnsitz verstorben. Ihr Nachlass bestand insbesondere aus in den Niederlanden, in der Schweiz und in Belgien belegenen unbeweglichen Sachen sowie aus Kapitalanlagen in Form von in den Niederlanden, Deutschland, der Schweiz und den USA notierten Wertpapieren. Art. 3 Abs. 1 SW 1956²² sieht bei einem Wegzug niederländischer Staatsangehöriger in ein Niedrigsteuerland eine nachlaufende unbeschränkte Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht mit dem gesamten Weltvermögen für den Zeitraum von zehn Jahren seit dem Wegzug vor.

Der EuGH wiederholte im ersten Schritt seiner Entscheidung, dass der Erwerb von Todes wegen Kapitalverkehr im Sinne von Art. 73 b EG-Vertrag (Art. 56 EG)²³ sei, und knüpfte damit an seine Entscheidung in der Rechtssache *Erben von Barbier*²⁴ an.

In einem zweiten Schritt prüfte er, ob die streitige niederländische Regelung eine Beschränkung des Kapitalverkehrs darstelle. Verboten seien Maßnahmen, die geeignet seien, Gebietsfremde von Investitionen in einem Mitgliedstaat oder die dort Ansässigen von Investitionen in anderen Mitgliedstaaten abzuhalten, oder im Fall von Erbschaften solche Maßnahmen, die eine Wertminderung des Nachlasses dessen bewirken, der in einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen ansässig sei, in dem sich die betreffenden Vermögensgegenstände befinden und der deren Erwerb von Todes wegen besteuere.²⁵

Nach Ansicht des EuGH stelle eine nationale Regelung, nach der ein Nachlassübergang eines Angehörigen eines Mitgliedstaates, der innerhalb von zehn Jahren nach Verlegung seines Wohnsitzes ins Ausland verstorben ist, so besteuert wird, als wäre dieser Staatsangehörige im selben Mitgliedstaat wohnen geblieben, keine Beschränkung des Kapitalverkehrs dar.²⁶ Da diese Regelung die gleiche Besteuerung des Erwerbs von Todes wegen für Staatsangehörige, die ihren

²⁰ EuGH v. 23. 2. 2006 – Rs. C-513/03, Slg. 2006, I-1957 (*van Hilten*).

²¹ Zu Vereinfachungszwecken wurde der Sachverhalt stark gekürzt.

²² In Artikel 3 Absatz 1 SW 1956 (Successiewet = niederländisches Erbschaftsteuergesetz) vom 28. 6. 1956 findet sich folgende Regelung:

„Ein niederländischer Staatsangehöriger, der innerhalb von zehn Jahren nach seinem Fortzug aus [den Niederlanden] verstirbt oder eine Schenkung macht, gilt als zum Zeitpunkt seines Todes oder der Schenkung [in den Niederlanden] wohnhaft.“

²³ Siehe Fn. 15.

²⁴ Vgl. Gliederungspunkt I. 1.

²⁵ Vgl. auch EuGH v. 14. 11. 1995 – Rs. C-484/93, Slg. 1995, I-3955 (*Svensson und Gustavsson*), Tz. 10; v. 14. 10. 1999 – Rs. C-439/97, Slg. 1999, I-7041 (*Sandoz*), Tz. 19.

²⁶ EuGH v. 23. 2. 2006 – Rs. C-513/03, Slg. 2006, I-1957 (*van Hilten*), Tz. 45.

Wohnsitz ins Ausland verlegt haben, und für solche, die in dem betreffenden Mitgliedstaat geblieben seien, vorsehe, würden weder die Erstgenannten davon abgehalten werden, von einem anderen Mitgliedstaat aus Investitionen in dem betreffenden Mitgliedstaat zu tätigen, noch die Letztgenannten davon, von dem betreffenden Mitgliedstaat aus Investitionen in einem anderen Mitgliedstaat zu tätigen. Es mindere sich auch nicht der Wert des Nachlasses eines Staatsangehörigen, der seinen Wohnsitz ins Ausland verlegt habe. Irrelevant sei, dass die streitige Regelung weder die Staatsangehörigen erfasse, die seit mehr als zehn Jahren im Ausland lebten, noch diejenigen, die niemals ihren Wohnsitz in dem betreffenden Mitgliedstaat gehabt hätten. Da die Regelung nur die Staatsangehörigen des betreffenden Mitgliedstaates betreffe, könne sie keine Beschränkung des Kapitalverkehrs in Bezug auf die Staatsangehörigen anderer Mitgliedstaaten darstellen.²⁷ Die Ungleichbehandlung von Staatsangehörigen verschiedener Mitgliedstaaten sei in Ermangelung gemeinschaftsrechtlicher Vereinheitlichungs- oder Harmonisierungsmaßnahmen in diesem Bereich nicht verboten, sondern ergebe sich aus der Befugnis der Mitgliedstaaten, die Kriterien für die Aufteilung ihrer Steuerhoheit vertraglich oder einseitig festzulegen. Im Übrigen falle – nach Ansicht des EuGH – die bloße Wohnsitzverlagerung von einem Mitgliedstaat in einen anderen nicht in den Schutzbereich von Art. 73 b EG-Vertrag (Art. 56 EG),²⁸ da es sich um keine finanzielle Transaktion oder Kapitalbewegung handle.

Auf die Vorlagefragen antwortete der EuGH daher, dass Art. 73 b EG-Vertrag (Art. 56 EG)²⁹ dahin auszulegen sei, dass er einer Regelung eines Mitgliedstaates nicht entgegenstehe, nach der der Übergang des Nachlasses eines Staatsangehörigen, der innerhalb von zehn Jahren nach Verlegung seines Wohnsitzes aus dem betreffenden Mitgliedstaat verstorben ist, so besteuert wird, als wäre der Erblasser in diesem Staat wohnen geblieben.

II. Nationale Regelungen mit grenzüberschreitendem Bezug

Im Folgenden wird gezeigt, in welchen Bereichen das ErbStG wegen europarechtlicher Mängel reformbedürftig ist, wenn es auch noch keine EuGH-Rechtsprechung – das deutsche ErbStG betreffend – gibt. Aus den zur niederländischen Erbschaft- und Schenkungsteuer ergangenen Entscheidungen können bereits Rückschlüsse auf die Europarechts(in)konformität vergleichbarer Regelungen des ErbStG gezogen werden.

1. *Steuersubjektbezogene Regelung: § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchstabe b ErbStG*

Nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchstabe b ErbStG gelten als Inländer

„deutsche Staatsangehörige, die sich nicht länger als fünf Jahre dauernd im Ausland aufgehalten haben, ohne im Inland einen Wohnsitz zu haben, [...]“.

²⁷ EuGH v. 23. 2. 2006 – Rs. C-513/03, Slg. 2006, I-1957 (*van Hilten*), Tz. 46.

²⁸ Vgl. Fn. 15.

²⁹ Vgl. Fn. 15.

Diese sog. erweiterte unbeschränkte Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchstabe b ErbStG bewirkt bei einem Wegzug in ein sog. „Niedrigsteuerland“ bzw. in eine „Steuroase“, dass für die Dauer von fünf Jahren nach dem Wegzug der gesamte Erbfall noch nach deutschem Erbschaftsteuerrecht besteuert wird, bzw. Schenkungen der deutschen Schenkungsteuerpflicht unterliegen. Diese nachlaufende Besteuerung ist im Hinblick auf die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 EG, die Arbeitnehmerfreizügigkeit gemäß Art. 39 EG und die Niederlassungsfreiheit nach Art. 43 EG kritisch³⁰ zu überprüfen.

Der Schutzbereich des Art. 56 EG ist eröffnet, da Erbschaften unter den Begriff Kapitalverkehr fallen, wie sich aus den Entscheidungen des EuGH in den Rechtssachen *Barbier* und *van Hilten* ergibt.³¹ Art. 39 EG ist betroffen, wenn der Wegzug aufgrund eines Berufswechsels des Arbeitnehmers erfolgt. Der Schutzbereich des Art. 43 EG ist eröffnet, wenn der Wegzug zur Aufnahme einer von der Niederlassungsfreiheit geschützten Tätigkeit erfolgt. Durch § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchstabe b ErbStG, der nur deutsche Staatsangehörige betrifft, könnte der deutsche „Wegzügler“, d. h. ein deutscher Staatsangehöriger, der in einen anderen Mitgliedstaat zieht, gegenüber Angehörigen anderer EU-Mitgliedstaaten, die sich in Deutschland aufhalten und danach wegziehen, ungerechtfertigt benachteiligt sein. Denn nur der deutsche „Wegzügler“ unterliegt der erweiterten unbeschränkten Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchstabe b ErbStG.

Eine ungerechtfertigte Benachteiligung deutscher Staatsangehöriger liegt nach der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache *van Hilten* nicht vor. In seiner Entscheidung führte der EuGH aus, dass Art. 56 EG dahin auszulegen sei, dass er einer Regelung eines Mitgliedstaates nicht entgegenstehe, nach der der Übergang des Nachlasses eines Staatsangehörigen, der innerhalb von zehn Jahren nach Verlegung seines Wohnsitzes aus dem betreffenden Mitgliedstaat verstorben ist, so besteuert wird, als wäre der Erblasser in diesem Staat wohnen geblieben.³² Die streitige Regelung ist aufgrund des vergleichbaren Regelungsgehalts von Art. 3 Abs. 1 SW 1956,³³ der der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache *van Hilten*³⁴ zugrunde lag, und § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchstabe b ErbStG jedenfalls in europarechtlicher Hinsicht unbedenklich. Einer Reform bedarf es insoweit nicht.

2. Rein steuerobjektbezogene Regelungen

a) § 10 Abs. 6 Satz 2 ErbStG

Das deutsche Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht differenziert zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht. Bei unbeschränkter Steuerpflicht unterliegt das gesamte Weltvermögen nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchstabe a und b

³⁰ Vgl. *Schaumburg*, RIW 2001, 161 (165).

³¹ Vgl. Gliederungspunkte I. 1. und 2.

³² Eine ungerechtfertigte Benachteiligung muss dementsprechend auch im Hinblick auf die Grundfreiheiten in Art. 39 und Art. 43 EG verneint werden.

³³ Siehe Fn. 22.

³⁴ Vgl. Gliederungspunkt I. 2.

ErbStG der deutschen Besteuerung. Unbeschränkt Steuerpflichtige können nach § 10 Abs. 5 ErbStG sämtliche Schulden und Lasten (Nachlassverbindlichkeiten) von dem Erwerb abziehen.

Im Falle einer beschränkten Steuerpflicht, d.h., wenn weder Erblasser noch Erbe Inländer oder als solche zu fingieren sind (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 ErbStG), ist das Steuerobjekt nur der Vermögensanfall, der in Inlandsvermögen nach § 121 BewG³⁵ besteht. In § 10 Abs. 6 Satz 2 ErbStG findet sich für den Abzug von Nachlassverbindlichkeiten folgende Regelung:

„Beschränkt sich die Besteuerung auf einzelne Vermögensgegenstände (§ 2 Abs. 1 Nr. 3, § 19 Abs. 2), sind nur die damit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schulden und Lasten abzugsfähig.“

Nach der steuerobjektbezogenen Regelung des § 10 Abs. 6 Satz 2 ErbStG können nur die mit dem steuerpflichtigen Inlandsvermögen in Zusammenhang stehenden Schulden und Lasten abgezogen werden. Da es sich bei Erbschaften um Kapitalverkehr³⁶ i. S. v. Art. 56 EG handelt, könnte § 10 Abs. 6 Satz 2 ErbStG eine Beschränkung des Kapitalverkehrs darstellen, denn unbeschränkt Steuerpflichtige können sämtliche Nachlassverbindlichkeiten abziehen.

Die Entscheidung des EuGH in der Rechtssache *Erben von Barbier*³⁷ hat unmittelbare Konsequenzen³⁸ für die Frage der Europarechts(in)konformität des § 10 Abs. 6 Satz 2 ErbStG. Ein beschränkt Steuerpflichtiger befindet sich hinsichtlich der Beschränkung des Abzugs von Nachlassverbindlichkeiten in einer vergleichbaren Situation wie die Erben von Barbier, einem bei seinem Tod in Belgien ansässigen niederländischen Staatsangehörigen. In dieser Rechtssache war zu klären, ob die Verpflichtung der Erben, das Eigentum an den geerbten Immobilien an eine Gesellschaft zu übertragen, als Nachlassschuld steuermindernd geltend gemacht werden könne. Dies wäre nach niederländischem Recht ausschließlich dann der Fall, wenn der Erblasser bei seinem Tod in den Niederlanden gewohnt hätte, was nicht der Fall war. Der EuGH antwortete auf die Vorlagefrage, dass Art. 56 EG so zu verstehen sei, dass eine Differenzierung im Rahmen des Abzugs von Verbindlichkeiten nach dem Wohnsitz des Verstorbenen unzulässig sei.

Gleiches müsste auch für § 10 Abs. 6 Satz 2 ErbStG gelten. Das in Deutschland belegene Vermögen ist bei beschränkter Steuerpflicht in Deutschland in gleicher Weise steuerpflichtig wie bei unbeschränkter Steuerpflicht. Wenn das Nachlassvermögen nur aus Inlandsvermögen besteht, werden der unbeschränkt Steuerpflichtige und der beschränkt Steuerpflichtige gleich behandelt. Hinsichtlich des Schuldenabzugs werden beide jedoch nach § 10 Abs. 6 Satz 2 ErbStG unterschiedlich behandelt. Denn bei einem unbeschränkt Steuerpflichtigen wirken sich die Schulden in vollem Umfang steuermindernd aus, während bei einem beschränkt Steuerpflichtigen nur solche Schulden von seinem Erwerb abgezogen

³⁵ Unter anderem inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Grundvermögen, Betriebsvermögen.

³⁶ Vgl. Gliederungspunkte I. 1. und 2.

³⁷ Vgl. Gliederungspunkt I. 1.

³⁸ Vgl. auch *Wachter*, DStR 2004, 540 (542).

werden können, die mit dem steuerpflichtigen Inlandsvermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.³⁹

Nach der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache *Erben von Barbier*⁴⁰ sei Art. 56 EG so auszulegen, dass eine Ungleichbehandlung beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtiger im Hinblick auf den Abzug von Nachlassverbindlichkeiten unzulässig sei. Diese Rechtsprechung ist auf § 10 Abs. 6 Satz 2 ErbStG übertragbar, ohne dass es einer erneuten Vorlage eines deutschen Gerichts nach Art. 234 EG zur Entscheidung des EuGH bedarf.

Wie auch in der Rechtssache *Erben von Barbier* sind keine Rechtfertigungsgründe für die dargestellte Differenzierung zwischen beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen hinsichtlich des Schuldenabzugs ersichtlich. Insbesondere kann das Steuerprivileg der Mitgliedstaaten in Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EG zur Rechtfertigung nicht herangezogen werden. Denn nach Art. 58 Abs. 3 EG ist eine verschleierte Beschränkung des freien Kapitalverkehrs – wie dies bei einer Beschränkung des vollständigen Schuldenabzugs auf unbeschränkt Steuerpflichtige der Fall wäre – nicht möglich.

Der nationale Gesetzgeber sollte daher durch die Entscheidung des EuGH in der Rechtssache *Erben von Barbier* mittelbar veranlasst sein, § 10 Abs. 6 Satz 2 ErbStG entweder aufzuheben oder durch eine europarechtskonforme Regelung zu ersetzen.

b) § 13 Abs. 1 Nr. 4 a ErbStG

Nach § 13 Abs. 1 Nr. 4 a Satz 1 ErbStG bleiben steuerfrei:

„Zuwendungen unter Lebenden, mit denen ein Ehegatte dem anderen Ehegatten Eigentum oder Miteigentum an einem im Inland belegenen, zu eigenen Wohnzwecken genutzten Haus oder einer im Inland belegenen, zu eigenen Wohnzwecken genutzten Eigentumswohnung (Familienwohnheim) verschafft oder den anderen Ehegatten von eingegangenen Verpflichtungen im Zusammenhang mit der Anschaffung oder der Herstellung des Familienwohnheims freistellt. [. . .]“

Nach § 13 Abs. 1 Nr. 4 a ErbStG ist die lebzeitige Zuwendung eines im Inland belegenen Familienwohnheims an den Ehegatten von der Schenkungsteuer gänzlich befreit. Es existiert keine entsprechende Regelung für die Übertragung eines im Ausland gelegenen Familienwohnheims. Der Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art. 56 EG ist betroffen, denn Inlands- und Auslandsvermögen werden unterschiedlich behandelt. Nach der Rechtsprechung des EuGH wirkt der Schutzbereich der Grundfreiheiten auch gegenüber dem Herkunftsland,⁴¹ mit der Folge, dass eine steuerobjektbezogene Differenzierung zwischen in- und ausländischem Vermögen bei einem unbeschränkt Steuerpflichtigen unzulässig ist. § 13 Abs. 1 Nr. 4 a ErbStG stellt trotz der Tatsache, dass es um den persönlichen Bereich von Zuwendungen innerhalb der ehelichen Lebensgemeinschaft geht, eine steuerobjektbezogene Regelung dar, da die Steuerbefreiungs-

³⁹ Vgl. *Wachter*, DStR. 2004, 540 (542).

⁴⁰ Vgl. Gliederungspunkt 1. a).

⁴¹ Vgl. z. B. EuGH v. 27. 9. 1988 – Rs. C 81/87, Slg. 1988, I-5483 (*Daily Mail*), Tz. 11.

vorschrift auf den Vermögensgegenstand des Familienwohnheims sachlich beschränkt ist.⁴²

Ein Rechtfertigungsgrund für diese Ungleichbehandlung ist nicht ersichtlich. Nach der Gesetzesbegründung bezweckt die Steuerbefreiungsvorschrift, dass Zuwendungen, die den unmittelbaren Bereich der ehelichen Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft betreffen, geschützt werden.⁴³ Dieses Allgemeininteresse kann jedoch nicht auf Vermögen im Inland beschränkt werden, sondern es besteht vielmehr in gleicher Weise für Vermögen im Ausland. Das Steuerprivileg in Art. 58 Abs. 1 a EG kann ebenfalls nicht als Rechtfertigungsgrund herangezogen werden, da die fragliche Steuerbefreiungsvorschrift aus dem Jahre 1996 stammt. Der Anwendungsbereich des Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EG ist zeitlich begrenzt. Dies ergibt sich aus der bei der Unterzeichnung der Schlussakte und der Erklärungen der Regierungskonferenzen über die Europäische Union am 7. Februar 1992 vorgenommenen Erklärung der Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten zu Art. 73 d des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft,⁴⁴ worin es wie folgt heißt:

„Die Konferenz bekräftigt, dass das in Artikel 73 d Absatz 1 Buchstabe b des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft erwähnte Recht der Mitgliedstaaten, die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, nur für die einschlägigen Vorschriften gilt, die Ende 1993 bestehen. Diese Erklärung betrifft jedoch nur den Kapital- und Zahlungsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten.“

Daraus kann im Umkehrschluss gefolgert werden, dass Regelungen, die nach dem 31. 12. 1993 erlassen wurden, nicht mehr durch Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EG gerechtfertigt werden können. Überdies steht Art. 58 Abs. 3 EG der Rechtfertigung der Differenzierung mittels des Steuerprivilegs entgegen, da es sich um eine verschleierte Diskriminierung handelt, wenn in einer Steuerbefreiungsvorschrift zwischen beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen differenziert wird.

Folglich sollte der Gesetzgeber § 13 Abs. 1 Nr. 4 a ErbStG dahingehend abändern, dass die Beschränkung auf im Inland belegene Familienwohnheime abgeschafft wird.

c) §§ 12 Abs. 6, 13 a Abs. 1, Abs. 2, 19 a und 21 ErbStG⁴⁵

In §§ 12 Abs. 6, 13 a Abs. 1 und Abs. 2, 19 a, 21 ErbStG finden sich weitere steuerobjektbezogene Regelungen, die ausländisches Vermögen gegenüber inländischem Vermögen schlechter stellen.

§ 12 Abs. 6 ErbStG enthält folgende Vorschrift für die Bewertung von Grundbesitz und Betriebsvermögen:

„Ausländischer Grundbesitz und ausländisches Betriebsvermögen werden nach § 31 des Bewertungsgesetzes bewertet.“

⁴² Vgl. auch *Schmitzer*, FR 2004, 185 (191) m. w. N.

⁴³ Vgl. BT-Drs. 13/901, 157.

⁴⁴ ABl. C 191, S. 99.

⁴⁵ Die Regelungen werden unter einem Gliederungspunkt behandelt, da sie gemeinsam Gegenstand einer aktuellen Vorlage beim EuGH nach Art. 234 EG sind, siehe dazu im Folgenden.

Nach § 12 Abs. 6 ErbStG i.V.m. § 31 BewG werden ausländischer Grundbesitz und ausländisches Betriebsvermögen mit dem in § 9 Abs. 2 BewG definierten gemeinen Wert bewertet, d. h. dem Wert, der durch den Preis bestimmt wird, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre (sog. Verkehrswert). Demgegenüber werden nach derzeitiger Fassung⁴⁶ des ErbStG inländischer Grundbesitz nach § 12 Abs. 3 ErbStG mit dem Grundbesitzwert und inländisches Betriebsvermögen nach § 12 Abs. 5 ErbStG mit den Steuerbilanzwerten bewertet, welche oftmals deutlich unter dem Verkehrswert liegen. Diese Differenzierung zwischen ausländischem und inländischem Vermögen könnte mit den Grundfreiheiten des EG-Vertrages unvereinbar sein.

Eine weitere Differenzierung zwischen ausländischem und inländischem Vermögen findet sich in § 13 a ErbStG. Nach § 13 a Abs. 1 ErbStG werden ein Freibetrag in Höhe von 225 000,00 Euro sowie nach § 13 a Abs. 2 ErbStG ein Bewertungsabschlag von 35 % für spezielle Vermögensgegenstände gewährt. Gemäß § 13 a Abs. 4 ErbStG gelten diese Privilegien nur für

- „1. inländisches Betriebsvermögen (§ 12 Abs. 5) beim Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebes, eines Teilbetriebes, eines Anteils an einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes, eines Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien oder eines Anteils daran;
2. inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen [. . .];
3. Anteile an einer Kapitalgesellschaft, wenn die Kapitalgesellschaft zur Zeit der Entstehung der Steuer am Nennkapital dieser Gesellschaft zu mehr als einem Viertel unmittelbar beteiligt war [. . .].“

Eine entsprechende – auf inländisches Vermögen begrenzte – Regelung findet sich auch in § 19 a ErbStG, wonach bei Inlandsvermögen eine Tarifbegrenzung gegeben, d. h., ein Entlastungsbetrag abzuziehen ist. Für die Übertragung von ausländischem Betriebsvermögen dagegen sieht das deutsche Steuerrecht keine entsprechenden Privilegien vor.

Auch im Hinblick auf die Bestimmung des Anrechnungshöchstbetrages findet sich eine Differenzierung zwischen In- und Auslandsvermögen in § 21 ErbStG. Soweit die Voraussetzungen der Anrechnung erfüllt sind, wird die anrechenbare ausländische Erbschaftsteuer durch den Anrechnungshöchstbetrag gemäß § 21 Abs. 1 Satz 2 ErbStG wie folgt begrenzt:

„Besteht der Erwerb nur zum Teil aus Auslandsvermögen, ist der darauf entfallende Teilbetrag der deutschen Erbschaftsteuer in der Weise zu ermitteln, dass die für das steuerpflichtige Gesamtvermögen einschließlich des steuerpflichtigen Auslandsvermögens sich ergebende Erbschaftsteuer im Verhältnis des steuerpflichtigen Auslandsvermögens zum steuerpflichtigen Gesamtvermögen aufgeteilt wird.“

Durch diesen Anrechnungshöchstbetrag kommt es zu einer anteiligen Kürzung der Freibeträge, die zur Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse dienen. Denn die persönlichen Freibeträge gehen in die Berechnung der deutschen Erbschaftsteuer für Zwecke der Bestimmung des Anrechnungshöchstbe-

⁴⁶ Siehe oben Fn. 2.

trages ein. Dieser Nachteil besteht bei inländischen Vermögensgegenständen nicht.

Im vergangenen Jahr entschied sich der BFH in einer Rechtssache, in der die genannten Vorschriften entscheidungserheblich sind, mit Beschluss vom 11. 4. 2006⁴⁷ zur Vorlage an den EuGH nach Art. 234 EG. In dem der Vorlage zugrundeliegenden Rechtsstreit stellt sich die Frage, ob vergleichbare Sachverhalte durch die genannten Privilegien für Inlandsvermögen ungleich behandelt werden. Die Vorinstanz – das FG Rheinland-Pfalz – hat eine indirekte Diskriminierung wegen der Beschränkung der Steuervorteile des § 13 a ErbStG auf Inlandsvermögen verneint. Es bestünde keine Vergleichbarkeit, da das hinter den genannten Privilegien stehende gesetzgeberische Ziel – Sozialgebundenheit eines Betriebes der Land- und Forstwirtschaft – in einem anderen Mitgliedstaat der EU nicht in gleicher Weise bestünde und die inländischen Behörden etwaige vergleichbare Gemeinwohlinteressen eines anderen Mitgliedslandes nicht gleichermaßen berücksichtigen müssten.

Falls – entgegen dieser Ansicht – durch die fraglichen Regelungen vergleichbare Sachverhalte ungleich behandelt werden, würde sich die Frage eines Rechtfertigungsgrundes stellen. Jedenfalls scheidet eine Berufung auf den nationalen Steuervorbehalt in Art. 58 EG nach der Auslegung der Schlussakte zum Vertrag von Maastricht aus, weil die Steuervorteile erst nach 1993 auf land- und forstwirtschaftliches Vermögen erstreckt und erweitert worden sind.⁴⁸

Auch andere Rechtfertigungsgründe sind nicht ersichtlich. Die Einführung dieser Privilegien sollte der Sicherung des Wirtschaftsstandorts Deutschland dienen.⁴⁹ Der Freibetrag sowie der Wertabschlag nach § 13 a Abs. 1, Abs. 2 und Abs. 4 ErbStG sollen nach der Gesetzesbegründung in erster Linie die besonderen Belastungen berücksichtigen, die außerhalb des Steuersystems bei Aufrechterhaltung des Betriebes in seiner Sozialgebundenheit entstehen. Für eine ausschließliche Förderung von inländischem Vermögen besteht jedoch kein Grund. Ein Verstoß der genannten Regelungen gegen die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 EG ist zwar unerheblich, wenn er durch den nationalen Steuervorbehalt des § 58 Abs. 1 Buchst. a EG gedeckt ist. Bei Erwerben land- und forstwirtschaftlichen Vermögens nach 1995 ist die Berufung auf den nationalen Steuervorbehalt in Bezug auf § 31 BewG jedoch zweifelhaft, weil die Bewertung inländischen land- und forstwirtschaftlichen Vermögens für Zwecke der Erbschaftsteuer rückwirkend auf den 1. 1. 1996 in den §§ 140 ff. BewG neu geregelt worden ist, was zu einem durchschnittlichen Wertniveau von 10 % der Verkehrswerte geführt hat. Die nachträgliche Regelung steht einer Berufung auf den Steuervorbehalt nach der Auslegung der Schlussakte zum Vertrag von Maastricht⁵⁰ entgegen. Gleiches gilt für die Privilegien in § 13 a und § 19 a ErbStG, die erst nach dem Jahre 1993 auf land- und forstwirtschaftliches Vermögen erstreckt, bzw. erweitert worden sind.

⁴⁷ BFH v. 11. 4. 2006 – II R 35/05, BStBl. II 2006, 627.

⁴⁸ Vgl. zur Begründung Gliederungspunkt II. 2. b.

⁴⁹ Vgl. BT-Drs. 12/4158, 23.

⁵⁰ Vgl. Gliederungspunkt 2. b) bb).

Neben der Frage, ob der Steuervorbehalt des Art. 58 EG in zeitlicher Hinsicht als Rechtfertigungsgrund herangezogen werden kann, stellt sich auch die Frage, ob nicht die Tatsache einer verschleierte Beschränkung des freien Kapitalverkehrs i. S. d. Art. 58 Abs. 3 EG einer Rechtfertigung entgegensteht. Abzuwarten bleibt insoweit die Entscheidung des EuGH. Es erscheint wahrscheinlich, dass dieser die Unvereinbarkeit der Inlandsbeschränkung der genannten Vorschriften feststellen wird. Einschlägige Rechtfertigungsgründe sind nicht ersichtlich. Der hinter diesen Regelungen stehende Vereinfachungs- und Lenkungsziel ist nicht auf das Inland beschränkt. Auch die Kohärenz des deutschen Steuersystems rechtfertigt die Diskriminierung nicht. Das Ziel der Vermeidung einer Doppelbesteuerung lässt sich nicht auf das Inland beschränken.

Der nationale Gesetzgeber ist im Falle der Europarechtswidrigkeit – wovon m. E. auszugehen ist – zur Aufhebung dieser Begünstigungen oder deren Erweiterung auf Auslandsvermögen veranlasst.

3. Steuerobjektbezogene Regelungen zur Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse

a) §§ 16 Abs. 2, 17 ErbStG

Im Falle einer unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht können gemäß § 16 Abs. 1 ErbStG deutlich höhere persönliche Freibeträge in Anspruch genommen werden, als dies bei beschränkter Steuerpflicht möglich ist. Die Höhe der persönlichen Freibeträge ist von dem persönlichen Näheverhältnis i. S. d. Verwandtschaftsgrades zwischen Erblasser und Erwerber abhängig. Die Beträge sind mit abnehmendem Verwandtschaftsgrad abfallend gestaffelt.⁵¹ In § 16 Abs. 2 ErbStG findet sich für beschränkt Steuerpflichtige eine Ausnahme zu den in Abs. 1 geregelten Freibeträgen. Es heißt dort:

„An die Stelle des Freibetrags nach Absatz 1 tritt in den Fällen des § 2 Abs. 1 Nr. 3 ein Freibetrag von 1100 Euro.“

Die persönlichen Verhältnisse zwischen Erblasser und Erwerber bleiben mithin unberücksichtigt.

Neben den persönlichen Freibeträgen in § 16 ErbStG sind besondere Versorgungsfreibeträge für Ehegatten und Kinder in § 17 ErbStG vorgesehen. § 17 ErbStG bezieht sich nur auf die in § 16 Abs. 1 ErbStG genannten Personen, d. h. unbeschränkt Steuerpflichtige nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.

Die Regelung des § 16 Abs. 2 ErbStG, die bei beschränkter Erbschaftsteuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG (Wohnsitz von Erblasser und Erbe im Ausland) einen geringeren Freibetrag als bei unbeschränkter Steuerpflicht (Wohnsitz im Inland) vorsieht, könnte mit der Kapitalverkehrsfreiheit in Art. 56 EG unvereinbar sein. Gleiches gilt für § 17 ErbStG, der bei beschränkter Steuerpflicht – anders als bei unbeschränkter Steuerpflicht – keinen besonderen Versorgungsfreibetrag vorsieht.

⁵¹ Dem Ehegatten steht beispielsweise nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ein Freibetrag i. H. v. 307 000 Euro zu.

Wie der EuGH bereits in der *Schumacker*-Entscheidung verdeutlichte, liegt eine Diskriminierung vor, wenn unterschiedliche Vorschriften auf vergleichbare Sachverhalte angewandt werden oder dieselbe Vorschrift auf unterschiedliche Situationen Anwendung findet.⁵² Maßgeblich für die Gewährung der Freibeträge bzw. deren Höhe ist, ob der Wohnsitz des deutschen Staatsangehörigen im Inland oder im Ausland liegt, d. h., ob er unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig ist. Folglich werden beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige ungleich behandelt.

Ob diese unterschiedliche Behandlung beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtiger im Hinblick auf die europäischen Grundfreiheiten unzulässig ist, ist noch nicht höchstrichterlich geklärt. Voraussetzung für die Unzulässigkeit der Differenzierung ist, dass beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige vergleichbar sind und dass für die Differenzierung zwischen diesen keine Rechtfertigungsgründe gegeben sind. Zur Beseitigung der bestehenden Rechtsunsicherheit sollte – sobald wie möglich – bezüglich der Vereinbarkeit von § 16 Abs. 2 und § 17 ErbStG mit den europäischen Grundfreiheiten ein Vorlageverfahren nach Art. 234 EG beim EuGH durchgeführt werden.

Es erscheint derzeit wahrscheinlich, dass sich der EuGH an seiner früheren Rechtsprechung orientieren wird. Vor allem das Ertragsteuerrecht betreffend, differenzierte der EuGH hinsichtlich des Vorliegens einer in den Anwendungsbereich der Grundfreiheiten fallenden Diskriminierung durch Normen, die für beschränkt Steuerpflichtige gelten, zwischen Regelungen zum Steuerobjekt einerseits und steuerobjektbezogenen Regelungen zur Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse andererseits. Bei nationalen Vorschriften, die die Ermittlung der objektiven Bemessungsgrundlage einer direkten Steuer zum Gegenstand haben, sind Differenzierungen nach dem Wohnsitz oder Kapitalanlageort grundsätzlich nicht zulässig.⁵³ Gleiches gilt für Vorschriften über die Höhe der Steuersätze.⁵⁴ Dient eine nationale steuergesetzliche Regelung hingegen der Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse, erkennt der EuGH an, dass sich Gebietsansässige und Gebietsfremde insoweit grundsätzlich nicht in einer vergleichbaren Situation befinden.⁵⁵ Im Allgemeinen verfügt nur der Wohnsitzstaat über alle erforderlichen Informationen für die Beurteilung der Gesamtsteuerkraft unter Berücksichtigung der persönlichen Lage. Damit scheidet in derartigen Fällen mangels Vergleichbarkeit der Situationen von Gebietsansässigen und Gebietsfremden bereits die Annahme einer in den Anwendungsbereich der Grundfreiheiten fallenden Diskriminierung aus, ohne dass es noch einer Prüfung etwaiger Rechtfertigungsgründe bedürfte.

⁵² EuGH v. 14. 2. 1995, Rs. C-279/93, Slg. 1995, I-225 (*Schumacker*), Tz. 30.

⁵³ Zur Einkommensteuer vgl. EuGH v. 12. 6. 2003 – Rs. C-234/01, Slg. 2003, I-5933 (*Gerritse*), Tz. 27 ff.; zur Vermögenssteuer vgl. EuGH v. 13. 4. 2000 – Rs. C-251/98, Slg. 2000, I-2787 (*Baars*); zur Erbschaftssteuer vgl. EuGH v. 11. 12. 2003 – Rs. C-364/01, Slg. 2003, I-15013 (*Erben von Barbier*), Tz. 68.

⁵⁴ EuGH v. 27. 6. 1996 – Rs. C-107/94, Slg. 1996, I-3089 (*Asscher*); v. 12. 6. 2003 – Rs. C-234/01, Slg. 2003, I-5933 (*Gerritse*), Tz. 27 ff.

⁵⁵ Vgl. EuGH v. 14. 2. 1995 – Rs. C-279/93, Slg. 1995, I-225 (*Schumacker*), Tz. 30 bis 35.

Eine Ausnahme besteht, wenn beinahe alle Einkünfte bzw. Vermögenswerte dem Staat der beschränkten Steuerpflicht zugeordnet sind und der Wohnsitzstaat die persönlichen Verhältnisse daher nicht angemessen berücksichtigen kann.⁵⁶ Es besteht zwischen der Situation eines solchen Gebietsfremden und der eines Gebietsansässigen kein objektiver Unterschied. Die persönliche Lage eines solchen Steuerpflichtigen würde weder im Wohnsitzstaat noch im Tätigkeits- bzw. Belegenheitsstaat berücksichtigt werden. Demnach hat der EuGH eine nationale Regelung gebilligt, die die Gewährung personenbezogener Steuervergünstigungen an beschränkt Steuerpflichtige davon abhängig macht, dass diese mindestens 90 % ihres Welteinkommens im Tätigkeitsstaat erzielen.⁵⁷

Es ist anzunehmen, dass die von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze auch auf erbschaftsteuerliche Regelungen übertragbar sind, die – wie §§ 16, 17 ErbStG – nicht ausschließlich der Ermittlung des Steuerobjekts, sondern auch der Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse dienen.⁵⁸ Daraus folgt, dass die Differenzierung im Hinblick auf die Freibeträge mit der Kapitalverkehrsfreiheit jedenfalls dann unvereinbar ist, wenn das in Deutschland belegene Vermögen den gesamten oder überwiegenden Teil des Weltvermögens (mindestens 90 %) darstellt.⁵⁹ Eine Rechtfertigung der Ungleichbehandlung kommt nicht in Betracht. Das vom EuGH als Rechtfertigungsgrund anerkannte Bedürfnis nach einer wirksamen steuerlichen Kontrolle⁶⁰ meint nur solche Regelungen, die der Durchsetzung der Steuerordnung dienen, und kann daher vorliegend keinen Rechtfertigungsgrund darstellen. Auch Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EG kann die Ungleichbehandlung beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtiger nicht rechtfertigen, da die Regelungen über die persönlichen Freibeträge in §§ 16, 17 ErbStG erst seit dem Jahressteuergesetz 1997⁶¹ existieren.⁶² Auch sonstige Rechtfertigungsgründe sind nicht ersichtlich.

Die aus europarechtlichen Gründen gebotene Ausnahme der Versagung oder Beschränkung der persönlichen Freibeträge oder Versorgungsfreibeträge für Sachverhalte, in denen sich das vom beschränkt steuerpflichtigen Erben erworbene Vermögen insgesamt oder überwiegend in Deutschland befindet, sollte in einen gesonderten Absatz in die jeweilige Vorschrift aufgenommen werden, um das Risiko der Europarechtswidrigkeit der nationalen Norm zu minimieren.⁶³ Alternativ könnte auch § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG um einen weiteren Buchstaben ergänzt werden, nach der eine unbeschränkte Steuerpflicht fingiert wird, wenn

⁵⁶ Vgl. EuGH v. 14. 2. 1995 – Rs. C-279/93, Slg. 1995, I-225 (*Schumacker*), Tz. 36 ff.

⁵⁷ EuGH v. 14. 9. 1999 – Rs. C-391/97, Slg. 1999, I-5451 (*Gschwind*), Rn. 32.

⁵⁸ Vgl. *Schaumburg*, RIW 2001, 161 (166); *Busch*, IStR 2002, 448 (451); *Wächter*, DStR 2004, 540 (542).

⁵⁹ So auch *Busch*, IStR 2002, 448 (452); *Schaumburg*, RIW 2001, 161 (165).

⁶⁰ EuGH v. 20. 2. 1997 – Rs. C-120/78, Slg. 1979, I-649 (*REWE/Bundesmonopolverwaltung für Branntwein*), Tz. 8.

⁶¹ BGBl. 1997 I, 378.

⁶² Vgl. zur Begründung Gliederungspunkt II. 2. b).

⁶³ § 16 Abs. 3 ErbStG (fiktiv) könnte wie folgt lauten: „Abs. 1 ist in Ausnahme zu Abs. 2 in den Fällen des § 2 Abs. 1 Nr. 3 anzuwenden, wenn sich mehr als 90 % des Weltvermögens in Deutschland befinden.“

sich 90 % des Weltvermögens im Inland befinden. Auch in diesem Fall kämen die Privilegien in § 16 Abs. 1 und § 17 ErbStG zur Anwendung.

b) § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG

Bei der Besteuerung des Vermögensübergangs auf eine inländische Familienstiftung bestimmt sich die Steuerklasse gemäß § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG nach dem Verwandtschaftsverhältnis des nach der Familienstiftungsurkunde entferntesten Berechtigten. Folglich kann die Errichtung einer inländischen Familienstiftung nach der günstigen Steuerklasse I besteuert werden, wenn Stifter und Berechtigter im Verwandtschaftsverhältnis dieser Steuerklasse stehen. Für die Errichtung einer Familienstiftung mit Sitz im Ausland ist hingegen § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG wegen seines ausdrücklichen Bezugs auf eine im Inland errichtete Stiftung nicht anwendbar. Daher verbleibt es bei der Errichtungsbesteuerung nach der ungünstigen Steuerklasse III.

Diese Ungleichbehandlung von Vermögensübergängen auf im Inland und im Ausland gelegenen Stiftungen könnte mit den Grundfreiheiten unvereinbar sein. Die Übertragung von Vermögen bei der Errichtung einer ausländischen Familienstiftung stellt sowohl bei einer Verfügung von Todes wegen als auch bei einer Schenkung unter Lebenden einen Kapitalverkehrsvorgang i. S. v. Art. 56 EG dar. Weiter fällt eine nach deutschem Recht gegründete Stiftung auch unter den Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit nach Art. 43 EG. Da sie ihre eigene Rechtspersönlichkeit besitzt, ist sie eine Gesellschaft i. S. v. Art. 48 EG.⁶⁴ Gleiches gilt für eine nach ausländischem Recht errichtete Stiftung.

Die Ungleichbehandlung unbeschränkt Steuerpflichtiger bei der Errichtung einer in- und ausländischen Familienstiftung stellt einen Eingriff in die Kapitalverkehrsfreiheit dar. Es ist davon auszugehen, dass es sich bei einem Vermögensübergang auf in- und ausländische Stiftungen um vergleichbare Sachverhalte handelt. Bei beschränkt Steuerpflichtigen ist beachtenswert, dass nach der Rechtsprechung des EuGH in der *Schumacker*-Entscheidung in Bezug auf die Berücksichtigung der persönlichen Lebensverhältnisse keine Vergleichbarkeit besteht.⁶⁵ Etwas anderes gilt nur, wenn in dem Staat, in dem die beschränkte Steuerpflicht besteht, der überwiegende Teil des Einkommens erzielt wird. Anderes gilt für steuerobjektbezogene Regelungen; in diesen Konstellationen besteht eine Vergleichbarkeit. Da die Festlegung des Steuersatzes an Voraussetzungen anknüpft, die ausschließlich die persönlichen Lebensverhältnisse des Steuerpflichtigen betreffen, handelt es sich nicht um eine rein steuerobjektbezogene Regelung, sondern um eine Vorschrift zur Berücksichtigung der persönlichen Lebensverhältnisse. Daher ist die dargestellte Ungleichbehandlung europarechtlich nur relevant, soweit der überwiegende Teil des geerbten Vermögens im Inland belegen ist. Nur dann besteht eine Vergleichbarkeit von beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen. § 15 Abs. 2 ErbStG sollte auf diese Fälle erstreckt werden. Denn die dann vorliegende Einschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit nach

⁶⁴ Vgl. *Schnitger*, FR 2004, 185 (194) m. w. N.

⁶⁵ EuGH v. 14. 2. 1995 – Rs. C-279/93, Slg. 1995, I-225 (*Schumacker*), Tz. 31 ff.

Art. 56 EG und der Niederlassungsfreiheit nach Art. 43 EG kann nicht gerechtfertigt werden. Zwingende Allgemeininteressen für die unterschiedlichen erbschaftsteuerlichen Folgen bei der Errichtungsbesteuerung von in- und ausländischen Familienstiftungen sind nicht ersichtlich. Das Steuerprivileg des Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EG betrifft nur die Einschränkung des Kapitalverkehrs, nicht auch die Einschränkung der Niederlassungsfreiheit. Überdies kann Art. 58 Abs. 1 EG zur Rechtfertigung der Einschränkung der Kapitalsfreiheit nicht herangezogen werden, da es eine unzulässige verschleierte Beschränkung des freien Kapitalverkehrs i. S. v. Art. 58 Abs. 3 EG bedeuten würde, wenn die Steuerklassen bei im In- und im Ausland gelegenen Stiftungen unterschiedlich sind.

III. Fazit

Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten ist die Rechtsprechung des EuGH zu beachten. Der nationale Gesetzgeber ist verpflichtet, Regelungen, die mit den europäischen Grundfreiheiten nicht im Einklang stehen, abzuschaffen oder derart zu ändern, dass sie europarechtskonform sind. Der Gesetzgeber sollte die Anordnung des Bundesverfassungsgerichts, den Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 GG) durch die Heranziehung unterschiedlicher Bewertungsregelungen bis spätestens zum 31.12. 2008 zu beseitigen, zum Anlass nehmen, auch die aufgezeigten europarechtswidrigen Regelungen des ErbStG zu beseitigen. Es bedarf auch insoweit einer Reform des ErbStG.

