

Freibetrag bei beschränkter Erbschaftsteuerpflicht:

Verfassungskonform, möglicherweise aber EU-rechtswidrig?

Im Anschluss an PRIVATE 4/2004 (S. 19–21) skizziert der folgende Beitrag ein aktuelles Urteil des höchsten deutschen Finanzgerichtes zu einer Fragestellung im Grenzbereich von deutschem Erbschaftsteuerrecht und EU-Recht. Das Gericht kommt darin zum Ergebnis, dass die Regelung des § 16 II Erbschaftsteuergesetz (ErbStG) – die bei beschränkter Steuerpflicht einen geringeren Freibetrag als bei unbeschränkter Steuerpflicht vorsieht – nicht gegen die deutsche Verfassung verstosse, die Übereinstimmung der Regelung mit EU-Recht hingegen klärungsbedürftig sei.



Von Dr. Tobias Fischer
Deutscher Rechtsanwalt und
Certified Estate Planner (AEPD)
Dresdner Bank (Schweiz) AG
Zürich

Begriffe

Die *unbeschränkte Steuerpflicht* ist gemäss § 2 I Nr. 1 ErbStG gegeben, wenn der Erblasser oder der Erwerber Inländer sind. Als Inländer gelten Personen,

die in Deutschland wohnen oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, oder aber deutsche Staatsangehörige sind, welche noch nicht länger als fünf Jahre im Ausland wohnen, ohne in Deutschland einen Wohnsitz zu haben. Sind diese Voraussetzungen gegeben, so bleibt z.B. der Erwerb von Ehegatten in Höhe von 307'000 € steuerfrei. Ist die Inländer-eigenschaft nicht gegeben, so gilt im Rahmen der *beschränkten Steuerpflicht* für Inlandsvermögen nach § 121 Bewertungsgesetz (BewG) ein einheitlicher Freibetrag von nur noch 1100 €.

Sachverhalt

Im konkreten Fall ist die Klägerin zu drei Viertel Erbin nach ihrem im Jahr 2000 verstorbenen Ehemann. Beide lebten vor dem Erbfall als deutsche Staatsangehörige schon länger als sechs Jahre ausschliesslich in Österreich. In den Nachlass fiel auch ein in Deutschland gelegenes und daher zum Inlandsvermögen des § 121 BewG zählendes Grundstück, für welches das

Finanzamt unter Ansatz eines anteiligen Grundstückwertes von 45'375 DM (23'199.90 €) eine Erbschaftsteuer in Höhe von 3031 DM (1549.70 €) festsetzte. Aufgrund der beschränkten Steuerpflicht wurde lediglich ein Freibetrag gemäss § 16 II ErbStG von 2000 DM (1022.60 €) berücksichtigt.

Demgegenüber vertrat die Klägerin die Auffassung, dass aus verfassungs- und europarechtlichen Gründen der für unbeschränkt Steuerpflichtige geltende höhere Freibetrag gemäss § 16 I ErbStG anzusetzen sei, zumal es sich bei dem Grundstück um das wesentliche Vermögen der Ehegatten gehandelt habe.

Entscheidung

Die Klägerin hatte in erster Instanz beim Finanzgericht Berlin verloren und daraufhin Revision zum Bundesfinanzhof (BFH) eingelegt. Mit Urteil vom 21. September 2005 (AZ II R 56/03) stellt dieser fest, dass die Bescheide des Finanzamts in Einklang mit dem deutschen Erbschaftsteuerrecht und den bilateralen Abkommen mit Österreich stünden und § 16 II ErbStG auch nicht verfassungswidrig sei. Er verweist die Sache jedoch an das Finanzgericht Berlin zurück, weil er aufgrund fehlender Tatsachenfeststellung nicht beurteilen könne, ob der Anwendung des § 16 II ErbStG der Vorrang europäischen Rechts entgegenstehe.

Begründung

Der BFH stellt fest, dass die Regelung des § 16 II ErbStG nicht gegen den *allgemeinen Gleichheitssatz* des Art. 3 I Grundgesetz verstosse. Er führt aus, dass hiernach wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln und eine Verletzung von Art. 3 I daher dann gegeben sei, wenn eine unterschiedliche Behandlung zweier Gruppen von Normadressaten vorliegt, obwohl keine Unterschiede «von solcher Art und Gewicht» bestehen, «dass sie die unterschiedliche Behandlung rechtfertigen können».

Zwischen unbeschränkter und beschränkter Erbschaftsteuerpflicht bestünden im allgemeinen so erhebliche Unterschiede, dass eine Gleichbehandlung verfassungsrechtlich nicht geboten sei. Denn im Gegensatz zu der auf das Inlandsvermögen reduzierten Bemessungsgrundlage bei der beschränkten Steuerpflicht sei die Bemessungsgrundlage bei unbeschränkter Steuerpflicht schliesslich der gesamte Vermögensanfall. Dieser habe typischerweise seinen Schwerpunkt im Wohnsitzstaat, so dass es auch sachgerecht sei, die persönlichen Verhältnisse und damit die persönlichen Freibeträge im Wohnsitzstaat zu berücksichtigen.

Selbst wenn – wie von der Klägerin vorgetragen – im Einzelfall der Schwerpunkt des Vermögens nicht im Wohnsitzstaat, sondern in Deutschland liege, verstosse § 16 II ErbStG nicht gegen den Gleichheitsgrundsatz. Der Gesetzgeber habe eine weitreichende Pauschalisierungsbefugnis für vereinfachende und typisierende Regelungen, auftretende Härten seien im Billigkeitswege zu vermeiden. Der von der Klägerin befürworteten Lösung, den beschränkt Steuerpflichtigen den Nachweis der Vermögensverteilung durch Vorlage gewisser Bestätigungen zu ermöglichen, um den Freibetrag nach § 16 I ErbStG zu erlangen, hat der BFH eine Absage erteilt. Aufgrund fehlender Ermittlungsmöglichkeiten der deutschen Behörden führe eine solche Lösung «nur zu neuen gleichheitsrechtlichen Problemen». Im übrigen werde dem verfassungsrechtlich gebotenen massigen Steuerzugriff im Streitfall schon «dadurch Genüge getan, dass der Klägerin ... für ihren in-

ländischen Erwerb der ... sehr niedrige Steuersatz von 7% zugute» komme.

Das deutsche Erbschaftsteuerrecht unterliege einer Prüfung seiner Vereinbarkeit mit der *europarechtlichen Kapitalverkehrsfreiheit*, da Erbschaften dieser Grundfreiheit des Art. 56 EG-Vertrag zugerechnet würden. In der – vor allem zum Ertragsteuerrecht ergangenen – bisherigen Rechtsprechung unterscheide der Europäische Gerichtshof (EuGH) zwischen Vorschriften zum Steuerobjekt einerseits und zur Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse andererseits. Bei ersterem sei eine Differenzierung nach dem Wohnsitz grundsätzlich nicht zulässig, bei letzteren hingegen schon. Denn – so der EuGH in der Sache Schumacker (vgl. Deutsches Steuerrecht 1995, S. 326) – Gebietsansässige und Gebietsfremde befänden sich insoweit nicht in einer vergleichbaren Situation, eine Diskriminierung scheide daher von vornherein aus.

Als Gegen Ausnahme statuiere der EuGH, dass dies in Fällen, in welchen nahezu die gesamten Vermögenswerte im Staat der beschränkten Steuerpflicht liegen, nicht gelte, da in diesen Konstellationen eine vergleichbare Situation von beschränkt und unbeschränkter Steuerpflicht gegeben sei. In Anwendung dieser Auslegung habe der EuGH eine einkommensteuerliche Regelung als europarechtskonform betrachtet, welche die Gewährung personenbezogener Vergünstigungen für beschränkt Steuerpflichtige davon abhängig macht, dass diese mindestens 90% ihres Welteinkommens im Tätigkeitsstaat erzielen. Nach Auffassung des BFH «spricht viel dafür, dass diese Grundsätze auch auf erbschaftsteuerliche Regelungen ... wie § 16 II ErbStG» übertragbar seien.

Da das Finanzgericht jedoch keine diesbezüglichen Feststellungen getroffen habe, könne der Senat diese Frage nicht abschliessend entscheiden, auch sei die Einholung einer Vorabentscheidung des EuGH mangels Sachaufklärung noch nicht erforderlich. Insoweit gibt der Senat dem Finanzgericht auf, die tatsächlichen Feststellungen nachzuholen.

Für das weitere Verfahren gibt der Senat zudem einige Hinweise. So müsse

überlegt werden, ob die Klägerin Anspruch auf den deutschen Freibetrag habe, oder ob ein etwaiger Anspruch auf Nichtdiskriminierung nicht eher dazu führe, dass der (niedrigere) österreichische Freibetrag (für Ehegatten umgerechnet 2180 €) zu gewähren sei. Auch müsse geprüft werden, ob bei der Anwendung der Kriterien des EuGH der verwendete Steuerwert weiterhin in Betracht komme, oder ob nicht der Verkehrswert zugrunde gelegt werden müsste. Im Hinblick auf die – europarechtlich unbedenkliche – gesteigerte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten müsse die Klägerin darüber hinaus substantiiert zu den Vermögenswerten in Österreich oder weiteren Staaten vortragen, so insbesondere zu Bankguthaben, Versicherungsverträgen, Kraftfahrzeugen und Immobilien. Sogar die Vorlage von allfälligen österreichischen Erbschaftsteuer- und Einkommensteuerbescheiden soll vom Finanzgericht verlangt werden können.

Schliesslich weist der Senat noch darauf hin, dass im Streitfall auch Auskünfte im Wege der zwischenstaatlichen Amtshilfe zu erhalten seien, und dass das österreichische Bankgeheimnis zum Zeitpunkt des Erbfalls dem nicht entgegenstehe.

Resümee

Alles in allem erscheinen die Hürden für einen Erfolg der Klägerin im weiteren Verfahren als hoch. Von besonderer Bedeutung dürfte sein, ob es der Klägerin gelingt darzulegen, dass es sich bei dem in Deutschland geerbten Hausanteil tatsächlich um das wesentliche Vermögen der Ehegatten gehandelt hat, scheint doch die «90-Prozent-Grenze» ein vom EuGH akzeptiertes Limit zu sein.

Für die Beratungspraxis bleibt festzuhalten, dass die unterschiedlich hohen Freibeträge bei beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht bei einer umsichtigen Planung vorläufig hinzunehmen sind. Im Verhältnis zur Schweiz gilt dies besonders, da hier im Konfliktfall auch noch die Diskussion um die Reichweite der Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten zu führen wäre. ●