

Freibetrag bei deutscher beschränkter Erbschaftsteuerpflicht: Die unterschiedliche Behandlung von Schenkungen Gebietsfremder und Gebietsansässiger ist europarechtswidrig

Im Anschluss an PRIVATE 4/2004 (S. 19–21) und PRIVATE 2/2006 (S. 66–67) skizziert der folgende Beitrag ein Urteil des Europäischen Gerichtshofes (EuGH) zur Vereinbarkeit des aktuellen deutschen Schenkungssteuerrechts mit Unionsrecht. Konkret geht es um die Frage, ob die Unterscheidung in § 16 des Erbschafts- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) zwischen Gebietsansässigen und Gebietsfremden bei der Schenkung eines Grundstückes in Deutschland mit den Regelungen zur Freizügigkeit der Arbeitnehmer, der Niederlassungsfreiheit und insbesondere der Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar ist. Das Gericht kommt zum Ergebnis, dass die vorgenannte deutsche Vorschrift eine nicht gerechtfertigte Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstelle und daher gegen das Unionsrecht verstosse.



Von **Dr. iur. Tobias Fischer**
 Certified Estate Planner (AEPD)
 Ass. iur., Bankkaufmann (D)
 Head Legal / Beteiligungen
 Frankfurter Bankgesellschaft
 (Schweiz) AG

Begriffe

Die *unbeschränkte Erbschafts- und Schenkungsteuerpflicht* gemäss § 2 Abs. Nr. 1 ErbStG greift, wenn der Erblasser oder der Erwerber Inländer – mithin *Gebietsansässige* – sind. Als Inländer bzw. Gebietsansässige 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 der Erwerb z.B. der Ehegatten in Höhe von 500'000 Euro, der der Kinder in Höhe von 400'000 Euro und derjenige der Enkel in Höhe von 200'000 Euro (bei [Halb-]Waisen 400'000 Euro) steuerfrei. Ist die Inländereigenschaft nicht gegeben, sind beide Beteiligte also *gebietsfremd*, so gilt im Rahmen der *beschränkten Steuerpflicht* für Inlandsvermögen (§ 121 Bewertungsgesetz, BewG) ein einheitlicher Freibetrag von nur noch 2'000 Euro. Die Freibeträge können im Abstand von jeweils zehn Jahren erneut geltend gemacht werden.

Sachverhalt und Entscheidung des Finanzgerichts (FG) Düsseldorf

Frau M., eine seit 35 Jahren in den Niederlanden wohnhafte Deutsche, bekam im Jahr 2007 von ihrer Mutter – einer seit 50 Jahren in den Niederlanden wohnhaften Deutschen – ein in Düsseldorf belegenes Grundstück mit einem Steuerwert von 255'000 Euro geschenkt. Damals galt für Gebietsansässige im Verhältnis von Eltern und Kindern ein Freibetrag von 205'000 Euro,

für Gebietsfremde wurden nur 1'100 Euro gewährt. Das Finanzamt setzte die Schenkungsteuer mit 27'929 Euro fest (255'000 Euro – 1'100 Euro x 11%). Daraufhin erhob Frau M. Klage beim FG Düsseldorf, in der sie die Berücksichtigung des Freibetrags für Gebietsansässige begehrte. Das Gericht sah in der Nichtgewährung dieses Freibetrages eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs und bezweifelte die Gemeinschaftsrechtskonformität dieser Beschränkung. Denn im Falle einer Schenkung sei die Situation eines Gebietsansässigen und eines Gebietsfremden objektiv vergleichbar. Bei einem reinen Inlandssachverhalt würde die Schenkungsteuer jedoch nur 3'500 Euro betragen (255'000 – 205'000 x 7%). Das Gericht setzte das Verfahren aus und legte es dem EuGH zur Vorabentscheidung vor.

Die Entscheidung des EuGH

Der (stark verschachtelte) *amtliche Leitsatz* des Urteils lautet: «Art. 56 in Verbindung mit Art. 58 ist dahin auszulegen, dass er der Regelung eines Mitgliedstaates wie der im Ausgangsverfahren streitigen entgegensteht, die hinsichtlich der Berechnung der Schenkungsteuer vorsieht, dass der Freibetrag auf die Steuerbemessungsgrundlage im Fall der Schenkung eines im Inland belegenen Grundstücks dann, wenn der Schenker und Schenkungsempfänger zur Zeit der Ausfüh-

zung der Schenkung ihren Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat hatten, niedriger ist als der Freibetrag, der zur Anwendung gekommen wäre, wenn zumindest einer von ihnen zu diesem Zeitpunkt seinen Wohnsitz im erstgenannten Mitgliedsstaat gehabt hätte» (Urteil vom 22.04.2010 Rs. C-510/08 – M. gegen Finanzamt V.).

Der EuGH arbeitet sich schrittweise vor. Zunächst stellt er fest, dass der die Kapitalverkehrsfreiheit (damals) regelnde Art. 56 EG (nach dem Lissaboner Vertrag [wortgleich] Art. 63 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union, AEUV) keine Definition des Begriffs «Kapitalverkehr» enthalte. Art. 56 EG/63 AEUV lautet: «Im Rahmen der Bestimmungen dieses Kapitels sind alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs (des Zahlungsverkehrs [Absatz 2]) zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten.» Der Gerichtshof habe aber bereits dem Anhang I der Richtlinie 88/361 einen Hinweisscharakter zuerkannt, und in diesem Anhang finden sich in der Rubrik XI die Schenkungen als «Kapitalverkehr mit persönlichem Charakter» aufgeführt. *Als Konsequenz qualifiziert der EuGH die steuerliche Behandlung von Schenkungen* (sofern ihnen grenzüberschreitende Sachverhalte zugrunde liegen) *als Aspekte des europarechtlich geregelten freien Kapitalverkehrs*. Nach dieser Feststellung verzichtet er auf die weitere Prüfung der in der Vorlageentscheidung ebenfalls angesprochenen Grundfreiheiten Arbeitnehmerfreizügigkeit und Niederlassungsfreiheit.

Im Weiteren greift er auf seine Rechtsprechung zu Erbschaften zurück, welche diejenigen Massnahmen als Verstoss gegen den freien Kapitalverkehr und damit als verboten ansieht, die eine Wertminderung der Schenkung bewirken. Die in Rede stehende deutsche Vorschrift bewirke durch die höhere Besteuerung eine Wertminderung und sei daher unionsrechtswidrig.

Anschliessend prüft der EuGH, ob die Beschränkung evtl. gerechtfertigt ist. *Die Beklagtenseite trägt hierzu vor, dass es sich bei Schenkungen zwischen Gebietsfremden und Schenkungen zwischen Gebietsansässigen um objektiv*

unterschiedliche Situation handele, da doch im ersten Fall nur das Inlandsvermögen, im zweiten hingegen der gesamte Vermögensanfall relevant sei. Zur Untermauerung dieser Ansicht weist sie auf das Urteil des EuGH in der Sache «Schumacker» hin (Urteil vom 14.02.1995 Rs. C-279/93), in welcher der EuGH eine unterschiedliche Behandlung beider Fallgruppen nicht als unionsrechtswidrig angesehen habe.

Der EuGH führt dazu aus, dass das einem Mitgliedstaat gemäss Art. 58 Abs. 1 EG (Art. 65 AEUV) grundsätzlich zustehende Recht, Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort unterschiedlich zu behandeln, als Ausnahmevorschrift einer engen Auslegung unterliege. Insbesondere müsse es jedoch an der Einschränkung gemäss Art. 58 Abs. 3 EG gemessen werden, welche bestimmt, dass Art. 58 Abs. 1 EG kein «Mittel zu willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des Kapitalverkehrs» darstellen dürfe. Voraussetzung für eine Rechtfertigung sei daher, dass sich die unterschiedliche Behandlung auf *objektiv unterschiedliche Situationen* beziehe. Die deutsche Regelung benenne für die Höhe der Schenkungsteuer den Wert der Immobilie und das Verwandtschaftsverhältnis als relevant. Keines der beiden Kriterien sei abhängig vom Wohnort, *eine objektiv unterschiedliche Situation von Gebietsansässigen und Gebietsfremden sei somit nicht erkennbar*. Auch *zwingende Gründe des Allgemeininteresses* würden die Beschränkung nicht rechtfertigen.

Auf dieser Ebene trägt das beklagte Finanzamt verschiedene Argumente (Gefahr der Ausnutzung von Freibeträgen im Wohnsitz- und Belegenheitsland und damit einhergehender [ungerechtfertigter] Kumulationsmöglichkeit; Gefahr der Umgehung der deutschen Konzeption von Schenkungs- und Erbschaftsteuer; Wichtigkeit einer Kohärenz der deutschen Steuerregelungen durch Begünstigung von unbeschränkt Steuerpflichtigen mit höheren Freibeträgen) für die bestehende Regelung vor, die jedoch allesamt vom Gericht als nicht durchgreifend verworfen werden.

Konsequenz und Bewertung

Das gerade erst – das Bundesverfassungsgericht hatte 2006 das damals geltende Recht für verfassungswidrig erklärt – neu formulierte Schenkungs- und Erbschaftsteuergesetz muss in diesem Punkt neu geregelt werden. Der Gesetzgeber ist gehalten, aufgrund des Gemeinschaftsrechts Gebietsansässige und (EU-)Gebietsfremde von nun an gleich zu behandeln. Vermutlich wird es einen einheitlichen Freibetrag für beide Personengruppen geben.

Das Urteil zeigt, dass es sich durchaus lohnen kann, grenzüberschreitende Erwerbsvorgänge zu Lebzeiten oder im Todesfall – sofern eine Schlechterstellung gegenüber dem Inländer erfolgt – auch nach EU-Recht prüfen zu lassen. Es zeigt auch, dass eine Entscheidung des EuGH in (nur) rund 17 Monaten erreicht werden kann. Allerdings muss darauf hingewiesen werden, dass dieser Fall eine Schenkung eines einzelnen Grundstücks und keine (umfassende) Erbschaft zum Gegenstand hatte. Daher ist es auch noch keine ausgemachte Sache, dass die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (BFH) zu unterschiedlichen Freibeträgen für beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige bei Erbschaften (BFH vom 21.09.2005, vgl. hierzu PRIVATE 2/2006) hinfällig ist. Denn bei Erbschaften ist die Bemessungsgrundlage bei beschränkt Steuerpflichtigen immer nur das sogenannte Inlandsvermögen, welches in § 121 BewG abschliessend definiert ist. So gehören beispielsweise ein Bankkonto in Deutschland oder deutsche Unternehmensanleihen nicht zu diesem Inlandsvermögen.

Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen hingegen ist es das gesamte (Welt)Vermögen mit einer evtl. entsprechend höheren Bemessungsgrundlage. Hier besteht also nicht selten ein erheblicher objektiver Unterschied, mit der Konsequenz, dass eine Unterscheidung gerechtfertigt wäre. Ob dies jedoch der EuGH in einem konkreten Fall auch so sehen würde, ist freilich unklar, die Hürde für eine erfolgreiche Klage dürfte zumindest höher als in concreto liegen.

tobias.fischer@

frankfurter-bankgesellschaft.ch •
www.frankfurter-bankgesellschaft.ch •