

Wissenschaftliche Schriftleiter:

Dr. Gerhard Ege,
Abteilungsdirektor a. D., Steuerberater

Prof. Dr. Wulf Goette,
Vors. Richter am Bundesgerichtshof a. D.

Prof. Dr. Dietmar Gosch,
Vors. Richter am Bundesfinanzhof

Dr. Walter Niemann,
Rechtsanwalt, Steuerberater
und Wirtschaftsprüfer

DStR

DEUTSCHES STEUERRECHT

Heft 25

Seiten 1149 - 1196

49. Jahrgang • 25. Juni 2011

Wissenschaftliche Schriftleiter:

Dr. Raoul Riedlinger,
Steuerberater, Wirtschaftsprüfer
und Rechtsanwalt

Prof. Dr. Thomas Rödder,
Steuerberater, Wirtschaftsprüfer

Geschäftsführend:

Dipl.-Kfm. Karl-Heinz Sporer

DStR-Beirat:

Univ.-Prof. Dr. Klaus-Dieter Drißen · LRD Franz Hruschka · Rechtsanwalt/Steuerberater Dr. Christian Sistermann
Rechtsanwalt Dr. Christian Kaeser

Begründer und Mitwirkende:

Rechtsanwalt Dr. Hans Flick · Ministerialdirektor a. D. Paul G. Flockermann † · Steuerberater/Wirtschaftsprüfer Dr. Klaus Heilgeist
Richter des BVerfG a. D. Prof. Dr. Dr. h. c. mult. Paul Kirchhof · Vors. Richter am BFH a. D. Dr. Max Rid
Präsident des BFH Dr. h. c. Wolfgang Spindler

STEUERRECHT

AUFSÄTZE

Erbschaftsteuer: Europa und der Rest der Welt

Zur Europarechtskonformität des ErbStG n. F. insbesondere im Hinblick auf Drittstaatsverhältnisse

Von Prof. Dr. Johanna Hey, Köln*

Ausgehend von den Grundzügen des internationalen Erbschaftsteuerrechts und einer Analyse der diesbezüglichen Rechtsprechung des EuGH wird im Folgenden das neue deutsche Erbschaftsteuerrecht umfassend auf den europarechtlichen Prüfstand gestellt. Ferner wird auf Handlungsnotwendigkeiten zum ErbStG a. F. hingewiesen.

1. Bedeutung des Europarechts für die erbschaftsteuerrechtliche Praxis

Das Erbschaftsteuerrecht befindet sich in der doppelten Zange einerseits des Verfassungsrechts und andererseits des Europarechts. Auch nach den Erbschaftsteuerbeschlüssen von 1995¹ und 2006² und den diese umsetzenden Reformen ist die verfassungsrechtliche Kritik nicht verstummt³. Fragen der Vereinbarkeit des zum 1. 1. 2009 in Kraft getretenen neuen ErbStG⁴ mit dem Grundgesetz haben bereits wieder den BFH erreicht und es ist nur eine Frage der Zeit, bis Karlsruhe erneut entscheiden wird⁵. Genauso wenig verstummt ist die europarechtliche Kritik, obwohl der Gesetzgeber des ErbStRG an

zahlreichen Stellen EU-/EWR-Fälle in die zuvor auf Inlands-sachverhalte beschränkten Begünstigungstatbestände aufgenommen hat. An anderer Stelle, etwa bei der Ausgestaltung der persönlichen Freibeträge, ist das ErbStG hingegen nach wie vor binnenorientiert, was infolge der noch zu § 16 Abs. 2 ErbStG a. F. ergangenen Rs. *Mattner*⁶ bereits zu einer Beanstandung durch die EU-Kommission geführt hat⁷, auf die der Gesetzgeber jüngst im Entwurf eines Beitreibungsrichtlinien-Umsetzungsgesetzes⁸ reagiert hat. Auch im Bereich der steuerlichen Gemeinnützigkeit bleibt das neue Erbschaftsteuerrecht offensichtlich hinter den europarechtlichen Vorgaben⁹ zurück. Noch größere Ungemach könnte dem deutschen Fiskus allerdings drohen, wenn der EuGH aufgrund des Vorabentscheidungsersuchens des BFH vom 15. 12. 2010¹⁰ über die Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 63 AEUV eine Öffnung für Drittstaatsverhältnisse¹¹ erzwingen sollte.

Auch in der erbschaftsteuerrechtlichen Beratungspraxis kommt dem Unionsrecht somit erhebliche Bedeutung zu¹². Letztlich ist jede Schlechterbehandlung eines grenzüber-

* Prof. Dr. Johanna Hey ist Direktorin des Instituts für Steuerrecht an der Universität zu Köln.

1 BVerfG v. 22. 6. 1995, 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165, DStR 1995, 1348.

2 BVerfG v. 7. 11. 2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, DStR 2007, 235, ZEV 2007, 76 m. Anm. Piltz.

3 Vgl. z. B. Seer, in: Tipke/Lang, SteuerR, 20. Aufl. 2010, § 13 Rz. 159; Piltz, in: FS H. Schaumburg, 2009, S. 1057, 1075 ff.

4 Vgl. Erbschaftsteuerreformgesetz (ErbStRG) v. 24. 12. 2008, BGBl I 2008, 3076.

5 Vgl. BFH v. 1. 4. 2010, II B 168/09, DStR 2010, 749; vorausgehend FG München v. 5. 10. 2009, 4 V 1458/09, DStR 2009, 2420.

6 EuGH v. 22. 4. 2010, C-510/08, *Mattner*, DStR 2010, 861, ZEV 2010, 270 m. Anm. Jochum.

7 Pressemit. v. 14. 3. 2011, IP/11/294.

8 BR-Drs. 253/11.

9 Siehe unten 4.3 und EuGH v. 10. 2. 2011, C-25/10, *Missionswerke Werner Heukelbach*, IStR 2011, 192.

10 BFH v. 15. 12. 2010, II R 63/09, IStR 2011, 153, ZEV 2011, 146 m. Anm. Preißer/Schütte (EuGH: C-31/11).

11 Hierzu insb. Scheller/Bader, ZEV 2011, 112; Milatz/Kämper, IWB 2010, 605.

12 Vgl. hierzu Corsten/Führich, ZEV 2009, 481; Gebel, in: Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, Stand: Jan. 2011, Einf. Rz. 50 ff.; Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, Stand: Jan. 2011, § 2 Rz. 301 ff.; Jüptner, in: Fischer/Jüptner/Pahlke, ErbStG, 2010, Einf. Rz. 60 ff.; Milatz/Kämper, IWB 2010, 605; Tigemeyer, BB 2010, 1894.

schreitenden Erbfalls verdächtig, gegen die Grundfreiheiten zu verstoßen. Dabei bedarf es in internationalen Erbfällen einer europarechtlichen Einordnung sowohl der Normen des nationalen als auch des ausländischen Erbschaftsteuerrechts, das vielfach ebenso wenig europarechtskonform ist wie das deutsche Recht.

2. Ungleichbehandlung von In- und Auslandssachverhalten im Erbschaftsteuerrecht

2.1 Unterscheidung zwischen unbeschränkter und beschränkter Erbschaftsteuerpflicht¹³

Gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a ErbStG hängt die unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht davon ab, ob Erblasser und/oder Erbe zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuer Inländer sind, d. h. ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben. Unbeschränkt steuerpflichtig sind darüber hinaus deutsche Staatsangehörige innerhalb von fünf Jahren nach Aufgabe eines Wohnsitzes im Inland (erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b ErbStG). Steuergegenstand ist das gesamte Vermögen weltweit; wird die unbeschränkte Steuerpflicht nur durch die Inlandsansässigkeit des Erben begründet, dann nur das weltweit auf ihn entfallende Vermögen.

Erbfälle und Schenkungen von Steuerausländern, d. h. weder Erblasser noch Erbe haben Wohnsitz/gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland, unterliegen der deutschen Erbschaftsteuer im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht bezogen auf das Inlandsvermögen i. S. von § 121 BewG. Dazu gehören nach dem Belegenheitsprinzip in erster Linie inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, inländisches Grundvermögen, inländisches Betriebsvermögen sowie Anteile an Kapitalgesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland, wenn der Gesellschafter entweder allein oder zusammen mit anderen ihm nahestehenden Personen mittelbar oder unmittelbar zu mindestens 10 % am Grund- oder Stammkapital beteiligt ist.

§ 4 AStG erweitert die beschränkte Steuerpflicht über den in § 121 BewG normierten Umfang hinaus auf alle Vermögenswerte, deren Erträge bei unbeschränkter Einkommensteuerpflicht nicht zu den ausländischen Einkünften i. S. von § 34c EStG gehören würden (erweiterte beschränkte Steuerpflicht), soweit die Voraussetzungen der erweiterten beschränkten Einkommensteuerpflicht des § 2 Abs. 1 Satz 1 AStG vorliegen. Die Erweiterung greift nicht ein, wenn der Steuerpflichtige nachweisen kann, dass diese Vermögenswerte im Ausland einer der deutschen Erbschaftsteuer entsprechenden Steuer in Höhe von mindestens 30 % der deutschen Erbschaftsteuer unterlagen.

Nachteile der beschränkten gegenüber der unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht liegen in erster Linie in¹⁴

- den niedrigeren persönlichen Freibeträgen, § 16 Abs. 2 ErbStG,
- der Versagung des Versorgungsfreibetrags nach § 17 ErbStG,

- der Begrenzung des Abzugs von Schulden durch § 10 Abs. 6 Satz 2 ErbStG,
- der Einschränkung der Steuerfreiheit der Zugewinnausgleichsforderung nach § 5 ErbStG sowie
- der Versagung der Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer nach § 21 ErbStG.

2.2 Erfassung von Auslandsvermögen

Bei unbeschränkter und erweiterter unbeschränkter Steuerpflicht ebenso bei erweiterter beschränkter Steuerpflicht unterliegt der Erbschaftsteuer Auslandsvermögen, das potenziell auch im Ausland steuerpflichtig ist. Greift kein Doppelbesteuerungsabkommen ein¹⁵, werden der deutschen Erbschaftsteuer entsprechende, auf das Auslandsvermögen entfallende ausländische Steuern unilateral auf die deutsche Steuer angerechnet, soweit das Auslandsvermögen auch der deutschen Erbschaftsteuer unterliegt (§ 21 ErbStG).

3. Kernaussagen des EuGH zum Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht

3.1 Beginn der EuGH-Entscheidungspraxis zur Erbschaft- und Schenkungsteuer in 2003

Lange Zeit schien es, als bliebe das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht von den Einwirkungen des Europarechts unberührt. Erst im Jahr 2003 hat sich der EuGH in der Rs. *Barbier*¹⁶ erstmals mit dem Einfluss der Grundfreiheiten auf das Erbschaftsteuerrecht befasst. Mittlerweile ist die erbschaftsteuerrechtliche Entscheidungspraxis jedoch ähnlich dicht wie im Ertragsteuerrecht. Seit 2006 hat der Gerichtshof in schneller Abfolge¹⁷ steuerliche Nachteile grenzüberschreitender Erbfälle sowohl hinsichtlich der Differenzierung zwischen beschränkter und unbeschränkter Erbschaftsteuerpflicht als auch hinsichtlich der Unterscheidung zwischen Inlands- und Auslandsvermögen aufgegriffen.

3.2 Angewendete Grundfreiheiten

3.2.1 Kapitalverkehrsfreiheit als vorrangiger Prüfungsmaßstab

Anders als im Ertragsteuerrecht dominiert dabei in der Rechtsprechung zum Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht die Kapitalverkehrsfreiheit. Art. 63 AEUV selbst enthält keine Definition des Kapitalverkehrs. Der EuGH greift aber in ständiger Rechtsprechung auch nach deren Außerkrafttre-

¹⁵ Zum Stand der DBA auf dem Gebiet des Erbschaftsteuerrechts s. *Jülicher*, (Fn. 11), § 2 Rz. 205 (Stand: Okt. 2010).

¹⁶ EuGH v. 11. 12. 2003, C-364/01, *Barbier*, EuGHE 2003, I-15013, DStRE 2004, 93, ZEV 2004, 74 m. Anm. *Dautzenberg*.

¹⁷ EuGH v. 23. 2. 2006, C-513/03, *van Hilten/van der Heijden*, EuGHE 2006, I-1957, DStRE 2006, 851, ZEV 2006, 460 m. Anm. *Jochum*; v. 25. 10. 2007, C-464/05, *Geurts und Vogten*, EuGHE 2007, I-9325, ZEV 2008, 92 m. Anm. *Gottschalk*; v. 17. 1. 2008, C-256/06, *Jäger*, EuGHE 2008, I-123, DStRE 2008, 174, ZEV 2008, 87 m. Anm. *Gottschalk*; v. 11. 9. 2008, C-11/07, *Eckelkamp*, EuGHE 2008, I-6845, DStRE 2009, 560; v. 11. 9. 2008, C-43/07, *Arens-Sikken*, EuGHE 2008, I-6887, DStRE 2009, 731; v. 12. 2. 2009, C-67/08, *Block*, EuGHE 2009, I-883, DStR 2009, 373, ZEV 2009, 203 m. Anm. *B. Hamdan/M. Hamdan*; v. 22. 4. 2010, C-510/08, *Mattner*, DStR 2010, 861, ZEV 2010, 270 m. Anm. *Jochum*; v. 10. 2. 2011, C-25/10, *Missionswerk Werner Henkelbach*, IStR 2011, 192.

¹³ Ausf. hierzu *Schaumburg*, Internat. SteuerR, 3. Aufl. 2011, Kap. 7.

¹⁴ *Högl*, in: *Gürsching/Stenger*, BewG/ErbStG, Stand: Jan. 2011, Einf. ErbStG, Rz. 14.

ten auf die Nomenklatur der RL 88/361/EWG vom 24. 6. 1988 zur Durchführung von Art. 67 des Vertrags¹⁸ zurück, in deren Abschn. XI des Anh. I Schenkungen, Erbschaften und Vermächtnisse aufgeführt sind. Ausreichend für die Annahme eines Vorgangs des Kapitalverkehrs ist danach, dass Vermögen von einer Person ganz oder teilweise, zu Lebzeiten oder nach ihrem Tod, auf einen anderen übergeht. Dabei kommt es auf die Art des Vermögens (Geld- oder Sachvermögen) nicht an¹⁹. Insbesondere fällt auch der Übergang von unbeweglichem Vermögen unter Art. 63 AEUV²⁰.

Verboten sind Maßnahmen, die zu einer Wertminderung des Nachlasses in Abhängigkeit von der Ansässigkeit entweder des Erblassers oder des Erben in einem anderen Mitgliedstaat führen²¹. Als Beschränkungen des Kapitalverkehrs werden nicht nur Maßnahmen angesehen, die geeignet sind, Gebietsfremde von Investitionen in einem Mitgliedstaat oder die dort Ansässigen von Investitionen in anderen Staaten abzuhalten, sondern auch Maßnahmen, die davon abhalten können, in einem anderen Mitgliedstaat belegene Wirtschaftsgüter zu behalten²².

3.2.2 Niederlassungsfreiheit

Die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) hat der EuGH zur Überprüfung erbschaftsteuerrechtlicher Vorschriften bisher lediglich²³ in der Rs. *Geurts und Vogten*²⁴ herangezogen, wo es um die Überprüfung einer Steuerbefreiung für Familienunternehmen ging, die eine bestimmte Anzahl im Inland beschäftigter Arbeitnehmer zur Voraussetzung hatte. Nach Auffassung des EuGH war die mögliche Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit „unvermeidliche Konsequenz einer eventuellen Beschränkung der Niederlassungsfreiheit“, so dass die Art. 63 ff. AEUV verdrängt wurden. Abgestellt wurde dabei nicht auf den Vermögensübergang durch Erbfall, sondern allein auf die Begründung bzw. das Unterhalten eines Unternehmens in einem anderen Mitgliedstaat und die Beschäftigung von Arbeitnehmern in einem anderen Mitgliedstaat.

3.2.3 Abgrenzung zwischen Kapital- und Niederlassungsfreiheit

Der Abgrenzung zwischen Kapitalverkehrs- und Niederlassungsfreiheit kommt große Bedeutung zu. Während die erweiterte Rechtfertigungsmöglichkeit des Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV in der Rechtsprechung des EuGH im Ergebnis keine Rolle spielt²⁵, ist die Drittstaatengeltung der Kapi-

talverkehrsfreiheit potenziell geeignet, die Außengrenzen der EU zu überwinden. Entgegen kritischer Stimmen²⁶ hat der Gerichtshof die Drittstaatenwirkung der Kapitalverkehrsfreiheit auch gegenüber steuerlichen Vorschriften bejaht²⁷. Die Niederlassungsfreiheit ist dagegen auf den EU-Raum bzw. als Art. 31 des EWR-Abkommens auf den EWR-Raum beschränkt.

Problematisch ist die Abgrenzung vor allem deshalb, weil die Kapitalverkehrsfreiheit einen besonders weit gefassten sachlichen Anwendungsbereich hat. Es ist kaum eine grenzüberschreitende Investition denkbar, die nicht mit dem Transfer von Geld- oder Sachkapital einhergeht. Die Lösung gegen ein Ausufer der Schutzwirkung der Grundfreiheiten sucht der Gerichtshof auf der Konkurrenzenebene²⁸. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH können Kapitalverkehrs- und Niederlassungsfreiheit nebeneinander berührt sein. Auf der Konkurrenzenebene geht der Gerichtshof jedoch in seinen Judikaten zum Ertrags- und Substanzsteuerrecht von einer Spezialität der Niederlassungsfreiheit aus, wenn eine Maßnahme vorwiegend die Ausübung der Niederlassungsfreiheit betrifft und die Einschränkung des Kapitalverkehrs nur eine zwangsläufige Folge ist²⁹. Die Kapitalverkehrsfreiheit wird in diesem Fall von der Niederlassungsfreiheit verdrängt.

Wann dies der Fall ist, muss im Einzelfall entschieden werden. Einigermaßen sicher geklärt ist die Abgrenzung zwischen Kapital- und Niederlassungsfreiheit lediglich in Bezug auf Gesellschaftsbeteiligungen, wo der EuGH sich an der Beteiligungshöhe orientiert. Danach findet die Niederlassungsfreiheit Anwendung, wenn ein Angehöriger oder eine Gesellschaft des betreffenden Mitgliedstaates am Kapital einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft eine Beteiligung hält, die es ihm/ihr ermöglicht, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeit zu bestimmen³⁰. Dies ist unzweifelhaft der Fall, wenn eine inländische Gesellschaft zu 100 % am Kapital einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft beteiligt ist³¹, ebenso bei 50 %³², aber wohl auch bei Beteiligungen von 25 % und mehr³³.

Unklar ist, ob diese Rechtsprechungsgrundsätze auch für das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht gelten³⁴. Hier scheint der EuGH von einem generellen Vorrang der Kapitalverkehrs- gegenüber der Niederlassungsfreiheit auszugehen und

18 ABIEG Nr. L 178, S. 5.

19 EuGH v. 27. 9. 2009, C-318/07, *Persche*, EuGHE 2009, I-359, DStR 2009, 207, Rz. 26; v. 11. 9. 2008, C-43/07, *Arens-Sikken*, EuGHE 2008, I-6887, DStRE 2009, 731, Rz. 30.

20 EuGH v. 15. 10. 2009, C-35/08, *Busey und Cibrian*, EuGHE 2008, I-9807, DStR 2009, 2186, Rz. 18.

21 EuGH v. 22. 4. 2010, C-510/08, *Mattner*, DStRE 2010, 861, ZEV 2010, 270 m. Anm. *Jochum*, Rz. 38.

22 EuGH v. 22. 1. 2009, C-377/07, *STEKO Industriemontage*, EuGHE 2009, I-2999, DStRE 2009, 225, Rz. 24.

23 Die in diesem Kontext gelegentlich ebenfalls genannte Entscheidung EuGH v. 2. 10. 2008, C-360/06, *Heinrich Bauer Verlag*, EuGHE 2008, I-7333, DStRE 2009, 1501, betraf eine Frage der Bewertung für Zwecke der Vermögensteuer (nicht deutlich gemacht bei *Jüptner*, [Fn. 11], Einf. Rz. 88).

24 EuGH v. 25. 10. 2007, C-464/05, *Geurts und Vogten*, EuGHE 2007, I-9325, IStR 2007, 861, ZEV 2008, 92 m. Anm. *Gottschalk*.

25 EuGH v. 7. 9. 2004, C-319/02, *Manninen*, EuGHE 2004, I-7477, DStRE 2004, 1220, Rz. 29; v. 17. 1. 2008, C-256/06, *Jäger*, EuGHE 2008, I-123, DStRE 2008, 174, ZEV 2008, 87 m. Anm. *Gottschalk*, Rz. 41.

26 Vgl. insb. *Schön*, in: FS Wassermeyer, 2005, S. 489, 502 ff.; *ders.*, JbFSt 2008/2009, S. 68, 71 ff.

27 Z. B. EuGH v. 18. 12. 2007, C-101/05, *A*, EuGHE 2007, I-11531, IStR 2008, 66.

28 *Schön*, JbFSt 2008/2009, S. 68, 73.

29 Erstmals – für das Verhältnis zur Dienstleistungsfreiheit – EuGH v. 3. 10. 2006, C-452/04, *Fidium Finanz AG*, EuGHE 2006, I-9521, DStRE 2007, 261; v. 10. 5. 2005, C-492/04, *Lasertec*, EuGHE 2007, I-3775, IStR 2007, 439; v. 6. 11. 2007, C-415/06, *Stahlwerk Ergste Westig*, EuGHE 2007, I-151, DStRE 2008, 619.

30 EuGH v. 29. 3. 2007, C-347/04, *Rewe Zentralfinanz*, EuGHE 2007, I-2647, DStR 2007, 662, Rz. 22 u. 70; v. 18. 7. 2007, C-231/05, *Oy AA*, EuGHE 2007, I-6373, DStRE 2008, 285, Rz. 20; v. 2. 10. 2008, C-360/06, *Heinrich Bauer Verlag*, EuGHE 2008, I-7333, DStRE 2009, 1501, Rz. 27.

zwar auch, soweit es um Gesellschaftsbeteiligungen geht. Allerdings betrafen die bisher entschiedenen Fälle sämtlich Unionssachverhalte³⁵, so dass es auf eine präzise Abgrenzung zwischen Art. 49 und 63 AEUV nicht ankam.

Ersichtlich stellt der Gerichtshof nicht auf die Investition des Erblassers im Ausland und deren Beeinflussung durch eine zukünftige ungünstigere Erbschaftsteuerbelastung ab, sondern nur auf den Vermögensübergang im Zeitpunkt des Erbfalls. Er nimmt damit, was im Rahmen einer Erbanfallsteuer³⁶ durchaus konsequent ist, die Perspektive des Erben ein, der mit dem Vermögensübergang im Wege der General-sukzession selbst keine Direktinvestition im Ausland tätigt. Stützen lässt sich dies auf die Nomenklatur der Kapitalverkehrsrichtlinie vom 24. 6. 1988³⁷, die zwischen den Direktinvestitionen in Rubrik I und den in Rubrik XI als „Kapitalverkehr mit persönlichem Charakter“ aufgeführten Schenkungen und Stiftungen, Erbschaften und Vermächtnissen differenziert. Wird damit deutlich, dass Erbschaft und Schenkung keine Direktinvestitionen darstellen, dann ist auch die im Ertragsteuerrecht bisher für Gesellschaftsbeteiligungen praktizierte Abgrenzung zwischen Kapitalverkehrs- und Niederlassungsfreiheit nach dem Beteiligungsumfang in Frage gestellt. Klärung wird die Vorlage des BFH vom 15. 12. 2010³⁸ bringen, der die erbschaftsteuerrechtliche Behandlung einer 100%-Beteiligung an einer kanadischen Kapitalgesellschaft zugrunde liegt.

3.2.4 Konsequenzen für Drittstaatsverhalte

Die Konsequenzen wären gravierend³⁹. In der Rs. A⁴⁰ hat der EuGH geklärt, dass, soweit Art. 63 AEUV (Art. 56 EGV) nicht von Art. 49 AEUV (Art. 43 EGV) verdrängt wird, die Drittstaatenwirkung von Art. 63 AEUV (Art. 56 EGV) auch auf dem Gebiet des Steuerrechts gilt. Grundsätzlich würde dies bedeuten, dass sämtliche Normen, die im Rahmen der Erbschaftsteuerreform nur für EU-/EWR-Sachverhalte für anwendbar erklärt wurden, auch auf Drittstaaten zu erstre-

cken sind. Letztlich wird jegliche Differenzierung zwischen In- und Auslandsvermögen sowie zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht rechtfertigungsbedürftig. Zwar können Beschränkungen gegenüber Drittstaaten vor allem im Hinblick auf die Effektivität der Steuerkontrolle unter erweiterten Bedingungen anzuerkennen sein⁴¹, da weder Amtshilfe- noch Beitreibungsrichtlinie im Verhältnis zu Drittstaaten gelten. Gerechtfertigt werden kann die Schlechterstellung des Auslandsfalls indes auch gegenüber Drittstaaten nur dann, wenn⁴²

- der Vorteil von Voraussetzungen abhängt, die zwingend der Verifikation durch das Ausland bedürfen;
- mit dem Drittstaat kein Abkommen besteht, das es ermöglicht, Auskünfte zu erhalten;
- der Steuerpflichtige nicht in der Lage ist, die entsprechenden Nachweise selbst zu erbringen.

Auch wenn im Bereich des Erbschaftsteuerrechts kaum Abkommen bestehen, die einen der Amtshilferichtlinie entsprechenden Auskunftsverkehr ermöglichen⁴³, dürfte sich ein vollständiger Begünstigungsausschluss nur schwerlich rechtfertigen lassen⁴⁴. Die Öffnung gegenüber Drittstaaten kann davon abhängig gemacht werden, dass der Steuerpflichtige die Voraussetzungen ihm günstiger Normen nachweist. Gelingt ihm dies, wäre eine Versagung der Vorteile nicht zu rechtfertigen.

Diese Schlussfolgerungen erscheinen ausgehend von der bisherigen Rechtsprechung des EuGH unausweichlich. Es bleibt jedoch die Frage, ob es wirklich sein kann, dass das Unionsrecht die Mitgliedstaaten zwingt, Steuervergünstigungen im Erbschaftsteuerrecht weltweit zu gewähren. Diese Konsequenz mag disziplinierende Wirkung auf den nationalen Gesetzgeber haben, das gleichheitsrechtlich bedenkliche Begünstigungskonzept der §§ 13a ff. ErbStG zu überdenken. Aber die Rücknahme verfassungsrechtlich fragwürdiger Steuervergünstigungen sollte nicht mit einer unionsrechtlich fragwürdigen Ausdehnung auf das weltweite Vermögen erzwungen werden. Vielmehr wird deutlich, dass der vom Gerichtshof bisher beschrittene Weg, allzu gravierenden Folgerungen aus dem Drittstaatenbezug der Kapitalverkehrsfreiheit über einen prinzipiellen Vorrang der Niederlassungsfreiheit zu begegnen, zu kurz gesprungen ist.

Aus meiner Sicht sollte das Vorabentscheidungsersuchen des BFH vom 15. 12. 2010⁴⁵ dem EuGH Anlass geben, grundsätzlich über eine alternative Lösung nachzudenken, nämlich über die bereits von *Wolfgang Schön* vorgestellte bereichsspezifische Reduktion des Anwendungsbereichs der Kapitalverkehrsfreiheit für das Steuerrecht⁴⁶. Aus systematischer Sicht ist es für Errichtung und Funktionieren der Wirtschafts- und Währungsunion nicht erforderlich, die Steuer-

31 Dabei reicht es auch aus, „wenn die Anteile einer Gesellschaft mit Sitz in einem Mitgliedstaat unmittelbar oder mittelbar von den Mitgliedern derselben Familie, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, gehalten werden, die die gleichen Interessen verfolgen, einvernehmlich durch denselben Vertreter in der Gesellschafterversammlung die diese Gesellschaft betreffenden Beschlüsse fassen und die Tätigkeiten dieser Gesellschaft bestimmen“; vgl. EuGH v. 2. 10. 2008, C-360/06, *Heinrich Bauer Verlag*, EuGHE 2008, I-7333, DStRE 2009, 1501, Rz. 29.

32 EuGH v. 25. 10. 2007, C-464/05, *Geurts und Vogten*, EuGHE 2007, I-9325, ZEV 2008, 92 m. Anm. *Gottschalk*, Rz. 13.

33 *Schön*, JbFSt 2008/2009, S. 68, 74 m. Hinw. auf EuGH v. 10. 5. 2005, C-492/04, *Lasertec*, EuGHE 2007, I-3775, IStR 2007, 439, Rz. 20 ff.

34 Ausf. hierzu *Milatz/Kämper*, IWB 2010, 605, 606 ff.

35 In der Rs. C-513/03, *van Hilten/van der Heijden*, EuGHE 2006, I-1957, DStRE 2006, 851, ZEV 2006, 460 m. Anm. *Jochum*, zur erweiterten unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht nach Wegzug, die einen Drittstaatsverhalt zum Gegenstand hatte, verneinte der EuGH bereits, dass es sich um einen grenzüberschreitenden Sachverhalt handelte.

36 Vgl. *Seer*, (Fn. 3), § 13 Rz. 103.

37 ABLEG 1988 Nr. L 178, S. 5.

38 BFH v. 15. 12. 2010, II R 63/09, IStR 2011, 153, ZEV 2011, 146 m. Anm. *Preißer/Schütte* (EuGH: C-31/11).

39 Im Einzelnen hierzu *Milatz/Kämper*, IWB 2010, 605, 612 ff.

40 Z. B. EuGH v. 18. 12. 2007, C-101/05, A, EuGHE 2007, I-11531, IStR 2008, 66.

41 Ausf. hierzu *M. Lang*, StuW 2011, H. 3.

42 Z. B. EuGH v. 18. 12. 2007, C-101/05, A, EuGHE 2007, I-11531, IStR 2008, 66, Rz. 55 ff., 63.

43 Zur Rechtslage in Bezug auf die Schweiz vgl. *Scheller/Bader*, ZEV 2011, 112, 117 f.

44 In diese Richtung auch *Scheller/Bader*, ZEV 2011, 112, 116 f.

45 BFH v. 15. 12. 2010, II R 63/09, IStR 2011, 153, ZEV 2011, 146 m. Anm. *Preißer/Schütte* (EuGH: C-31/11).

46 *Schön*, (Fn. 25), S. 489, 502 ff.

grenzen zu Drittstaaten über die Kapitalverkehrsfreiheit einzureißen und auch Drittstaatsverhältnisse unbeschrieben in nationale Steuervergünstigungen einzubeziehen.

3.3 Folgerungen

3.3.1 Nachteile aufgrund des Nebeneinanders unterschiedlicher Erbschaftsteuersysteme

Die Steuerhoheit liegt auch auf dem Gebiet der Erbschaft- und Schenkungsteuer mangels Harmonisierung weiterhin in der Zuständigkeit der Mitgliedstaaten. Deshalb können Nachteile aufgrund des Nebeneinanders unterschiedlicher Regelungen grundsätzlich nicht beanstandet werden⁴⁷. So sind insbesondere Anrechnungsüberhänge hinzunehmen, die daraus resultieren, dass die Erbschaftsteuer im Ausland höher ist als in Deutschland.

3.3.2 Nebeneinander von unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht

Mehrfach hat der EuGH dagegen Nachteile gerügt, die an die Unterscheidung zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht anknüpfen. Ausgangspunkt ist die Feststellung, dass sich Gebietsansässige und Gebietsfremde in vergleichbarer Situation befinden, wenn der Gebietsfremde wegen Inlandsvermögen zur Besteuerung herangezogen wird. Hieraus folgt insbesondere die Unzulässigkeit des Ausschusses vom Abzug von Nachlassschulden⁴⁸.

Allerdings sind Einschränkungen unter dem Gesichtspunkt des Territorialitätsprinzips insofern zulässig, als die Besteuerung beschränkter Steuerpflichtiger auf das inländische Vermögen begrenzt ist. Deshalb dürfte § 10 Abs. 6 Satz 2 (Abzug von Schulden und Lasten nur, soweit sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem im Inland steuerpflichtigen Vermögen stehen) europarechtlich nicht zu beanstanden sein⁴⁹.

Bemerkenswert ist, dass der EuGH in der Rs. *Mattner*⁵⁰ den Anspruch auf Gleichbehandlung nicht nur auf die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und sachliche Steuerbefreiungen, sondern auch auf die persönlichen Freibeträge des Schenkungsteuerrechts erstreckt hat. Familienrechtliche Beziehungen als Anknüpfungspunkt für die persönlichen Vergünstigungen im Erbschaftsteuerrecht seien nicht abhängig vom Wohnsitz des Schenkenden bzw. Schenkungsempfängers. Stelle der Gesetzgeber den Erwerb durch Inländer und den Erwerb von bzw. durch Ausländer im Übrigen (Steuerpflicht, Bewertung) gleich, dann gebe er zu verstehen, dass sich Gebietsfremde und Gebietsansässige in vergleichbarer Situation befinden. Damit weicht der Gerichtshof ab von der zur Einkommensteuer entwickelten *Schumacker*-Doktrin⁵¹,

wonach sich beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige in Bezug auf persönliche Besteuerungsmerkmale wie den Familienstand nicht in vergleichbarer Situation befinden.

Die Anordnung einer erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht nach Wegzug begründet dagegen nach Auffassung des EuGH⁵² keine unzulässige Beschränkung der Niederlassungsfreiheit. Die Grundfreiheiten gewährleisten nicht, dass der Wegzug steuerneutral sein müsse. Erbschaftsteuerrechtliche Nachteile, die mit einem Wegzug einhergehen, sind nicht per se unzulässig. Damit ist davon auszugehen, dass die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht des § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b ErbStG keinen unionsrechtlichen Bedenken begegnet⁵³.

Diese Rechtsprechung steht nur scheinbar in einem Spannungsverhältnis zu den einkommensteuerrechtlichen Wegzugsfällen⁵⁴. § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b ErbStG knüpft keine unmittelbare Steuerpflicht an den Wegzug und führt verglichen mit dem Inlandsfall – jedenfalls aus deutscher Sicht – nicht zu einem Nachteil. Nachteile können allerdings dadurch entstehen, dass auch der Zuzugsstaat auf dieselben Vermögenswerte zugreift und es hierdurch zu einer Doppelbesteuerung kommt. Zwar sieht der EuGH in Doppelbesteuerungen, die durch das unabgestimmte Nebeneinander der Steuerrechtsordnungen verursacht werden, keine Verletzung der Grundfreiheiten⁵⁵. Widersprüche ergeben sich aber, wenn die Doppelbesteuerung darauf zurückzuführen ist, dass einer der Mitgliedstaaten zur Missbrauchsvermeidung seinen Besteuerungsanspruch ausdehnt. Die sich in diesen Fällen ergebende Doppelbesteuerung kann m. E. nur dann gerechtfertigt werden, wenn die Erweiterung des Besteuerungsanspruchs den vom Gerichtshof an Missbrauchsvermeidungsnormen gestellten Anforderungen⁵⁶ entspricht.

3.3.3 Unterscheidung zwischen In- und Auslandsvermögen

Die Auslandsbelegenheit des Vermögens rechtfertigt ebenfalls keine Schlechterstellung⁵⁷. Deshalb dürfen nach ständiger Rechtsprechung Steuervergünstigungen, auch wenn sie nationalen Gemeinwohlzielen dienen, nicht auf das Inland beschränkt werden⁵⁸. Der Gerichtshof erkennt zwar Begüns-

47 EuGH v. 12. 2. 2009, C-67/08, *Block*, EuGHE 2009, I-883, DStR 2009, 737, ZEV 2009, 203 m. Anm. B. Hamdan/M. Hamdan, Rz. 35.

48 EuGH v. 11. 12. 2003, C-364/01, *Barbier*, EuGHE 2003, I-15013, DStRE 2004, 93, ZEV 2004, 74 m. Anm. Dautzenberg; v. 11. 9. 2008, C-43/07, *Arens-Sikken*, EuGHE 2008, I-6887, DStRE 2009, 731, Rz. 57; v. 11. 9. 2008, C-11/07, *Eckelkamp*, EuGHE 2008, I-6845, DStRE 2009, 560.

49 Ebenso *Jüptner*, (Fn. 12), Einf. Rz. 98; a. A. *Meincke*, ZEV 2004, 353, 358.

50 EuGH v. 22. 4. 2010, C-510/08, *Mattner*, DStR 2010, 861, ZEV 2010, 270 m. Anm. *Jochum*, Rz. 36.

51 EuGH v. 14. 2. 1995, C-279/93, *Schumacker*, EuGHE 1995, I-225, DStR 1995, 326, Rz. 32 f.

52 EuGH v. 23. 2. 2006, C-513/03, *van Hilten/van der Heijden*, EuGHE 2006, I-1957, DStRE 2006, 851, ZEV 2006, 460 m. Anm. *Jochum*.

53 Vgl. *Jüptner*, (Fn. 12), Einf. Rz. 97; *Högl*, (Fn. 14), Einf. ErbStG, Rz. 18; a. A. *Seer*, (Fn. 3), § 13 Rz. 140.

54 EuGH v. 11. 3. 2004, C-9/02, *de Lasteyrie du Saillant*, EuGHE 2004, I-2409, DStR 2004, 551; v. 7. 9. 2006, C-470/04, *N*, EuGHE 2006, I-7409, DStR 2006, 1691.

55 EuGH v. 12. 2. 2009, C-67/08, *Block*, EuGHE 2009, I-883, DStR 2009, 737, ZEV 2009, 203 m. Anm. B. Hamdan/M. Hamdan.

56 Dazu z. B. *Hey*, StuW 2009, 167, 178 ff.; und grundl. *Englisch*, StuW 2009, 3.

57 EuGH v. 17. 1. 2008, C-256/06, *Jäger*, EuGHE 2008, I-123, DStRE 2008, 174, ZEV 2008, 87 m. Anm. *Gottschalk*; zur Unzulässigkeit von Unterschieden im Bewertungsverfahren EuGH v. 2. 10. 2008, C-360/06, *Heinrich Bauer Verlag*, EuGHE 2008, I-7333, DStRE 2009, 1501: für Zwecke der Vermögensteuer.

58 Z. B. EuGH v. 17. 1. 2008, C-152/05, *Eigenheimzulage*, EuGHE 2008, I-39, DStRE 2008, 167; v. 10. 3. 2005, C-39/04, *Laboratoires Fournier*, EuGHE 2005, I-2057, IStR 2005, 312, Rz. 23; v. 14. 9. 2006, C-386/04, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, EuGHE 2006, I-8203, DStR 2006, 1736, ZEV 2006, 458 m. Anm. *Schäfers*; v. 27. 9. 2009, C-318/07, *Persche*, EuGHE 2009, I-359, DStR 2009, 207, Rz. 26.

tigungsinteressen der nationalen Gesetzgeber an, die Rechtfertigung der Beschränkung von Begünstigungstatbeständen auf Inlandsfälle scheitert jedoch regelmäßig daran, dass die Mitgliedstaaten nicht nachweisen können, dass die Beschränkung notwendig ist, um den nationalen Zweck zu verfolgen. Dass durch die auf diese Weise erzwungene Ausdehnung auf den gesamten EU-/EWR-Raum die nationale Zweckverfolgung ungleich teurerer wird, bleibt unberücksichtigt. Diese Rechtsprechung gilt auch für das Erbschaftsteuerrecht und war Anlass für die Ausdehnung der Vergünstigungen der §§ 13a ff. ErbStG auf den EU-/EWR-Raum durch die Erbschaftsteuerreform.

4. Europarechtliche Probleme des ErbStG n. F.

4.1 Versagung von Freibeträgen gegenüber beschränkt Steuerpflichtigen (§§ 16, 17 ErbStG)

Problematisch ist, dass beschränkt Steuerpflichtige nach wie vor bzgl. der Gewährung persönlicher Freibeträge benachteiligt werden (§ 16 Abs. 1 Nr. 1 und § 17 ErbStG). Der Gesetzgeber hat daran festgehalten, beschränkt steuerpflichtigen Erben statt der hohen persönlichen Freibeträge des § 16 Abs. 1 ErbStG unabhängig vom Verwandtschaftsgrad lediglich einen niedrigen Freibetrag von jetzt 2 000 € zu gewähren.

Diese Differenzierung ist nach der – allerdings noch zu § 16 ErbStG a. F. ergangenen – Rs. *Mattner*⁵⁹ europarechtswidrig, soweit es um die Schenkung von Inlandsvermögen geht. Zunächst ging der Gerichtshof davon aus, dass sich beschränkt und unbeschränkt Erbschaftsteuerpflichtige auch bzgl. der an den Verwandtschaftsgrad anknüpfenden subjektiven Verhältnisse in vergleichbarer Situation befänden. Eine Rechtfertigung schied sowohl im Hinblick auf etwaig im Ansässigkeitsstaat gewährte persönliche Freibeträge als auch im Hinblick auf § 14 ErbStG und das Ziel einer Vermeidung der Aufspaltung von Übertragungsvorgängen aus. Der EuGH hielt den niedrigeren Freibetrag nicht für ein geeignetes Mittel, um die Mehrfachinanspruchnahme zu verhindern.

Die EU-Kommission hat Deutschland unter Eröffnung eines Vertragsverletzungsverfahrens am 14. 3. 2011 aufgefordert, aus der Rs. *Mattner* Konsequenzen auch für das reformierte Erbschaftsteuerrecht zu ziehen und sich dabei nicht lediglich auf Schenkungen beschränkt⁶⁰.

Ob sich die zur Schenkungsteuer ergangenen Aussagen der EuGH ohne weiteres auch auf die Erbschaftsteuer übertragen lassen, ist m. E. dagegen weniger eindeutig⁶¹. Bei der Schenkung, die der Rs. *Mattner* zugrunde lag, erschöpft sich der Steuertatbestand in der Regel in der Besteuerung der Übertragung eines einzelnen Vermögensgegenstands und findet damit ausschließlich im Belegenheitsstaat statt. Demgegenüber wird im Erbfall im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht i. d. R. nur ein Ausschnitt des im Wege der Universalsukzession übergehenden Gesamtvermögens er-

fasst. Der Vorgang kann damit eine theoretisch unbegrenzte Vielzahl von Staaten berühren. Unzweifelhaft folgt aus den Rs. *Mattner*⁶² und *Schumacker*⁶³ lediglich, dass die höheren persönlichen Freibeträge in den Fällen zu gewähren sind, in denen praktisch das gesamte im Rahmen des Erbfalls übergehende Vermögen im Staat der beschränkten Steuerpflicht belegen und steuerpflichtig ist⁶⁴.

Der Gesetzgeber hat sich inzwischen in Reaktion auf die Rs. *Mattner* und unter dem Eindruck des drohenden Vertragsverletzungsverfahrens dazu entschieden, in § 2 Abs. 3 ErbStG-E ein Antragsrecht für EU/EWR-Angehörige vorzusehen, wonach ein Vermögensanfall, zu dem Inlandsvermögen gehört, als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt werden kann, wobei zur Vermeidung von Aufspaltungen auch § 14 ErbStG zur Anwendung kommt⁶⁵.

Die Entscheidung in der Rs. *Mattner* wirkt sich auch auf den Versorgungsfreibetrag des § 17 ErbStG aus, der aufgrund der Anknüpfung an § 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG nur unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten und Kindern zur Verfügung steht, im Rahmen des nunmehr vorgesehenen Antragsrechts in § 2 Abs. 3 ErbStG-E jetzt aber auch auf EU/EWR-Sachverhalte Anwendung findet.

4.2 Nachteilige Behandlung von Auslandsvermögen, insbesondere bei Belegenheit in einem Drittstaat

Nach wie vor existiert in § 12 Abs. 7 ErbStG eine Sonderregelung für ausländischen Grundbesitz und ausländisches Betriebsvermögen (Bewertung nach § 31 BewG zum gemeinen Wert). Diese wirkt sich aber nicht mehr aus, da über § 12 Abs. 1 ErbStG jetzt auch für inländisches Vermögen der gemeine Wert (= Verkehrswert) anzusetzen ist. Differenzen können lediglich in Randbereichen bei der Grundstücksbewertung auftreten, da für ausländisches Grundvermögen eine Anknüpfung an Bodenrichtwerte nicht in Betracht kommt⁶⁶.

Die Erbschaftsteuerreform hat zwar die Differenzierung zwischen Inlandsvermögen und EU-/EWR-Auslandsvermögen in §§ 13a ff. ErbStG aufgegeben, jedoch keine vollständige Gleichstellung von In- und Auslandsvermögen vollzogen, sondern lediglich die Trennlinie an die Außengrenzen der EU/EWR hin zu den Drittstaaten verschoben. Unter dem Gesichtspunkt der Kapitalverkehrsfreiheit ist diese Differenzierung zwischen EU-/EWR-Staaten und Drittstaaten jedoch wie dargelegt⁶⁷ nicht unproblematisch.

Die Steuervergünstigungen für Betriebsvermögen, für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft sowie für Anteile an Kapitalgesellschaften (§§ 13a, 13b ErbStG) und für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke (§ 13c Abs. 3 Nr. 2 ErbStG) gelten mittlerweile zwar auch für im EU-/EWR-Ausland belegenes Vermögen, nicht jedoch für in einem Drittstaat belegenes

59 EuGH v. 22. 4. 2010, C-510/08, *Mattner*, DStR 2010, 861, ZEV 2010, 270 m. Anm. *Jochum*.

60 Pressemitt. v. 14. 3. 2011, IP/11/294.

61 Zurückhaltend ebenfalls *Jülicher*, (Fn. 12), § 16 Rz. 21; s. ferner *Schulz/Fürwentsches*, EWS 2010, 232; für eine weitgehende Übertragung *Knebel/Hüschemenger*, NWB-EV 2010, 263.

62 EuGH v. 22. 4. 2010, C-510/08, *Mattner*, DStR 2010, 861, ZEV 2010, 270 m. Anm. *Jochum*, Rz. 48.

63 EuGH v. 14. 2. 1995, C-279/93, *Schumacker*, EuGHE 1995, I-225, DStR 1995, 326, Rz. 32 f.

64 So auch *Corsten/Führich*, ZEV 2009, 481, 486.

65 Entwurf eines Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes, BR-Drs. 253/11.

66 Nach *Jüptner*, (Fn. 12), Einf. Rz. 101, unproblematisch; kritischer *Milatz/Kämper*, IWB 2010, 605, 614.

67 Siehe oben 3.2.

Vermögen. Im Hinblick auf die Vorlage des BFH vom 15. 12. 2010⁶⁸ sollten entsprechende Fälle offengehalten werden.

Aus der Drittstaatenwirkung der Kapitalverkehrsfreiheit kann des Weiteren folgen, dass die derzeit nur auf das EU-/EWR-Ausland erweiterten Steuerbefreiungen für das Familienheim in § 13 Nr. 4b, c ErbStG auch auf in Drittstaaten belegene Immobilien anzuwenden sind.

4.3 Gemeinnützige Steuerbefreiungen

Bislang hat der Erbschaftsteuergesetzgeber keine Konsequenzen aus der zum Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht ergangenen Gemeinnützigkeitsrechtsprechung des EuGH gezogen. Erbschaftsteuerrechtliche Steuerbefreiungen zur Förderung des Gemeinwohls sind nach wie vor auf das Inland begrenzt und damit potentiell europarechtswidrig.

4.3.1 Steuerbefreiung, § 13 Nr. 2 ErbStG

§ 13 Nr. 2 ErbStG befreit Gegenstände, deren Erhalt im öffentlichen Interesse liegt, zu 60 % bzw. zu 85 % und unter besonderen Umständen voll von der Erbschaftsteuer. Voraussetzung ist, dass die jährlichen Kosten der Erhaltung i. d. R. die Einnahmen übersteigen und die Gegenstände für die Forschung oder die Volksbildung nutzbar gemacht werden. Nach den Erbschaftsteuerrichtlinien (R 42 Abs. 2 Satz 1 ErbStR 2003) steht die Steuerbefreiung unter der Bedingung, dass sich die Gegenstände im Inland befinden und für mindestens zehn Jahre dort verbleiben, wobei eine vorübergehende Ausleihung ins Ausland, z. B. für Ausstellungs- oder Forschungszwecke, unschädlich ist.

Wendet man die zum Gemeinnützigkeitsrecht ergangene Rechtsprechung des EuGH an⁶⁹, so lässt sich diese Beschränkung auf das Inland nicht aufrechterhalten, weil der Zweck des Erhalts von Gegenständen, die im nationalen deutschen Interesse stehen, grundsätzlich nicht dadurch gefährdet wird, dass die Steuerbefreiung auch für im Ausland belegene Gegenstände gewährt wird, zumal nicht auszuschließen ist, dass auch im Ausland belegene Gegenstände im deutschen Interesse erhaltenswürdig sind. Dass sich auf diese Weise die mit der Befreiung verbundenen Steuermindereinnahmen erhöhen, spielt aus Sicht des EuGH keine Rolle.

Ein struktureller Inlandsbezug, der eventuell den Abschluss im Ausland belegener Gegenstände rechtfertigen könnte⁷⁰, ergibt sich zumindest nicht aus dem Gesetzestext, lässt sich aber – unabhängig von der Frage, ob dies unter dem Gesichtspunkt der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung überhaupt möglich ist – auch den ErbStR nicht entnehmen. Dort wird lediglich das diskriminierende Kriterium der Inlandsbelegenheit aufgestellt, ohne dass das in § 13 Nr. 2 Buchst. a ErbStG ohne Inlandsbezug formulierte „öffentliche Interesse“ auf ein national deutsches öffentliches Interesse begrenzt würde.

4.3.2 Steuerbefreiung für Zuwendungen an Religionsgemeinschaften und gemeinnützige Körperschaften, § 13 Nr. 16 ErbStG

Die Steuerbefreiung für Zuwendungen an Religionsgemeinschaften und gemeinnützige Körperschaften ist weiterhin auf inländische Religionsgemeinschaften und inländische gemeinnützige Körperschaften beschränkt. Die Einbeziehung von EU-/EWR-Körperschaften durch § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG im Körperschaftsteuerrecht wirkt sich auf das Erbschaftsteuerrecht nicht aus.

Durch die Rs. *Centro di Musicologia Walter Stauffer*⁷¹ und *Persche*⁷² ist grundsätzlich geklärt, dass eine Beschränkung gemeinnützigkeitsrechtlicher Steuervergünstigungen auf inländische Körperschaften mit dem Unionsrecht nicht vereinbar ist⁷³. Dies ist nun für das Erbschaftsteuerrecht durch die Rs. *Missionswerk Werner Heukelbach*⁷⁴ bestätigt, wo der EuGH die Voraussetzung der Inlandsansässigkeit für eine Ermäßigung der Erbschaftsteuer auf Vermächtnisse an gemeinnützige Körperschaften des belgischen Steuerrechts beanstandet hat. Zugestanden hat der Gerichtshof den Mitgliedstaaten lediglich, die steuerliche Begünstigung gemeinnütziger Aktivitäten auf Aktivitäten zur Förderung der inländischen Allgemeinheit zu begrenzen⁷⁵, was allerdings nicht anhand des Sitzes der Körperschaft typisiert werden darf.

Die Aufnahme des strukturellen Inlandsbezugs in § 51 Abs. 2 AO durch das JStG 2008 kann, unabhängig davon, wie man diese Vorschrift beurteilt⁷⁶, nicht zur Rechtfertigung von § 13 Nr. 16 Buchst. a und b ErbStG herangezogen werden, da im Ausland ansässige Körperschaften von der Erbschaftsteuerbefreiung ganz unabhängig davon ausgeschlossen werden, wo der steuerbegünstigte Zweck verfolgt wird und ob er bei Verfolgung im Ausland zum Ansehen der Bundesrepublik im Ausland beiträgt⁷⁷.

Fraglich ist, ob es nach den Entscheidungen in den Rs. *Stauffer*, *Persche* und *Missionswerk Heukelbach* zur Feststellung der Unionsrechtswidrigkeit von § 13 Nr. 16 Buchst. a und b ErbStG einer erneuten Vorlage an den EuGH bedarf oder ob eine „acte claire“-Situation⁷⁸ besteht. Ein erneutes Vorlagebedürfnis ließe sich allenfalls im Hinblick auf § 13 Abs. 16 Buchst. c ErbStG bejahen, der eine Einbeziehung von ausländischen Religionsgemeinschaften und gemeinnützigen Körperschaften unter der Voraussetzung ermöglicht, dass der

68 BFH v. 15. 12. 2010, II R 63/09, IStR 2011, 153, ZEV 2011, 146 m. Anm. *Preißer/Schütte* (EuGH: C-31/11).

69 EuGH v. 14. 9. 2006, C-386/04, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, EuGHE 2006, I-8203, DStR 2006, 1736, ZEV 2006, 458 m. Anm. *Schäfers*; v. 27. 9. 2009, C-318/07, *Persche*, EuGHE 2009, I-359, DStR 2009, 207, Rz. 30.

70 Siehe dazu 4.3.2.

71 EuGH v. 14. 9. 2006, C-386/04, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, EuGHE 2006, I-8203, DStR 2006, 1736, ZEV 2006, 458 m. Anm. *Schäfers*.

72 EuGH v. 27. 9. 2009, C-318/07, *Persche*, EuGHE 2009, I-359, DStR 2009, 207, Rz. 26.

73 Vgl. *Jülicher*, (Fn. 12), § 13 Rz. 187.

74 EuGH v. 10. 2. 2011, C-25/10, *Missionswerk Werner Heukelbach*, IStR 2011, 192.

75 EuGH v. 14. 9. 2006, C-386/04, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, EuGHE 2006, I-8203, DStR 2006, 1736, ZEV 2006, 458 m. Anm. *Schäfers*, Rz. 37; v. 10. 2. 2011, C-25/10, *Missionswerk Werner Heukelbach*, IStR 2011, 192, Rz. 30.

76 Zur Kritik s. nur *Tipke*, in: *Tipke/Kruse*, AO, Stand: Mai 2009, § 51 AO Rz. 7 ff.

77 Wie hier *Jülicher*, (Fn. 12), § 13 Rz. 187.

78 Zur acte claire-Doktrin grundl. EuGH v. 6. 10. 1982, C-283/81, *C.I.L.F.I.T.*, EuGHE 1982, 3415, BeckEuRS 1982, 97970; speziell für das Steuerrecht *Meilicke*, BB 1992, 969; *Schön*, DStJG Bd. 19 (1996), S. 167, 194 ff.

ausländische Staat für Zuwendungen an deutsche Rechtsträger eine entsprechende Steuerbefreiung gewährt und das BMF dies durch förmlichen Austausch entsprechender Erklärungen mit dem ausländischen Staat feststellt. Gegenseitigkeit i. S. von § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. c ErbStG setzt sowohl die Erhebung einer der deutschen Erbschaftsteuer vergleichbaren Erbschaft- und Schenkungsteuer durch den ausländischen Staat als auch die Gewährung einer der deutschen Steuerbefreiung vergleichbaren Steuerbefreiung für Zuwendungen an in Deutschland ansässige steuerbegünstigte Körperschaften voraus (vgl. R 48 Satz 2 ErbStR 2003). Gegenseitigkeitserklärungen existieren derzeit nur mit Dänemark, Italien, den Niederlanden und einzelnen Schweizer Kantonen (vgl. H 48 ErbStR 2003).

Die unter dem Gegenseitigkeitsvorbehalt stehende Erstreckung auf Auslandsgesellschaften ist jedoch schon deshalb zur Rechtfertigung ungeeignet, weil es hier nicht um personenidentische Vorteile geht. Aus Sicht der ausländischen Empfängerkörperschaft bzw. des Schenkers/Erblässers ist es irrelevant, ob bei einer Zuwendung aus dem Ausland an eine inländische Empfängerkörperschaft vergleichbare Vergünstigungen gewährt werden. Im Übrigen basiert der Gegenseitigkeitsvorbehalt auf – europarechtlich unbeachtlichen⁷⁹ – Erwägungen eines Haushaltsausgleichs.

4.4 Internationale Doppelbesteuerung

Nachteile grenzüberschreitender Erbfälle können ferner aus nicht oder unvollständig vermiedener internationaler Doppelbesteuerung resultieren. Diesbezüglich bestehen jedoch ausgehend von der bisherigen Rechtsprechung des EuGH grds. keine unionsrechtlichen Bedenken.

4.4.1 § 21 ErbStG

Die wegen des nur lückenhaften Netzes von Erbschaftsteuer-DBA sehr bedeutsame Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer durch § 21 ErbStG vermeidet grundsätzlich eine internationale Doppelbesteuerung mit Erbschaftsteuer, allerdings begrenzt durch eine sog. per-country-limitation, aufgrund derer es zu Anrechnungsüberhängen kommen kann. Teilweise ist die Frage aufgeworfen worden, ob derartige Anrechnungsüberhänge sowie die in § 21 Abs. 2 ErbStG enthaltene Definition von Auslandsvermögen mit den Grundfreiheiten vereinbar sind⁸⁰.

Indes dürfte das Fehlschlagen der Anrechnung ausländischer Steuern unionsrechtlich grds. unproblematisch sein. Wenn die Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer ausscheidet, weil im Inland keine Erbschaftsteuer anfällt, fehlt es bereits an einer Diskriminierung. Anrechnungslücken aufgrund der Definition des Auslandsvermögens in § 21 ErbStG können zwar zu einer ungemilderten Belastung mit ausländischer und inländischer Erbschaftsteuer führen. Indes hat der Gerichtshof sowohl zum Einkommen⁸¹ als auch zum Erbschaftsteuerrecht⁸² in der Doppelbesteuerung grenzüberschreitender Sach-

verhalte, die aus der Unabgestimmtheit der nationalen Steuerrechtsordnungen im nichtharmonisierten Bereich resultiert, keinen Verstoß gegen die Grundfreiheiten gesehen⁸³.

4.4.2 Fehlende Erbschaftsteuer-DBA

Umstritten ist, ob die Mitgliedstaaten europarechtlich zum Abschluss von DBA auf dem Gebiet des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts verpflichtet sind. Dies ist, auch wenn der AEUV keine Art. 293, 2. Spiegelstr. EGV entsprechende Pflicht zur Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft mehr enthält, grds. zu bejahen, da internationale Doppelbesteuerung die grenzüberschreitende Betätigung zweifelsohne erschwert. Dass der EuGH in diesen Fällen von einer Verurteilung der Mitgliedstaaten absieht, liegt in erster Linie daran, dass es auf der Grundlage des Europarechts nicht möglich ist zu entscheiden, welcher Staat zum Verzicht verpflichtet ist. Genau deshalb bedarf es der Festlegung der Verantwortlichkeiten in DBA⁸⁴. Doch auch wenn man eine derartige Pflicht nicht nur zur Aufnahme von Verhandlungen, sondern auch zum Abschluss von DBA bejaht, ist hieraus in keinem Fall ein subjektiver Anspruch des Bürgers ableitbar⁸⁵.

4.5 Sonstiges

4.5.1 Schlechterstellung ausländischer Familienstiftungen

§ 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG verlangt für die Anwendung der Begünstigung der Errichtung einer Familienstiftung, dass die Stiftung „wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien im Inland“ errichtet wird. Hieraus folgt, dass für die Errichtung ausländischer Familienstiftungen regelmäßig die StKl. III zur Anwendung kommt⁸⁶. Europarechtlich scheidet eine Rechtfertigung insbesondere deshalb aus, weil die Differenzierung den Anforderungen an europarechtskonforme Missbrauchsvermeidung nicht genügt⁸⁷.

4.5.2 Haftung von Versicherungsunternehmen

§ 12 Abs. 6 ErbStG statuiert eine Erbschaftsteuerhaftung für Versicherungsunternehmen, die vor Entrichtung oder Sicherstellung der Steuer die Versicherungssumme oder Leibrente in das Ausland zahlen oder einem im Ausland ansässigen Berechtigten zur Verfügung stellen. Die Vorschrift ist sowohl an der Kapitalverkehrs- als auch an der Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 AEUV) zu messen. Eine Rechtfertigung kommt unter dem Gesichtspunkt des berechtigten Interesses der Mitgliedstaaten am Steuervollzug in Betracht. Auch wenn der EuGH die Mitgliedstaaten grds. dazu anhält, die von der Amtshilfe- und Beitreibungsrichtlinie zur Verfügung gestellten Instrumente zu nutzen, hat er im Einkommensteuerrecht auf grenzüberschreitende Sachverhalte beschränkte Quellen-

79 Jüptner, (Fn. 12), Einf. Rz. 105; a. A. Högl, (Fn. 14), § 2 Rz. 19.

80 Hierzu Jülicher, (Fn. 12), § 21 Rz. 75 ff.

81 EuGH v. 14. 11. 2006, C-513/04, *Kerckhaert Morres*, EuGHE 2006, I-10967, DStR 2006, 2118.

82 EuGH v. 12. 2. 2009, C-67/08, *Block*, EuGHE 2009, I-883, DStR 2009, 373, ZEV 2009, 203 m. Anm. B. Hamdan/M. Hamdan.

83 Vgl. auch BFH v. 5. 5. 2004, II R 33/02, DStRE 2004, 1030: Anrechnungshöchstbetrag nicht gemeinschaftsrechtswidrig.

84 Vgl. auch die Konsultation (Laufzeit 29. 4. - 30. 6. 2010) zu möglichen Konzepten für die Beseitigung steuerlicher Hindernisse bei grenzüberschreitenden Erbschaftsangelegenheiten in der EU der Europäischen Kommission: http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/2010_06_inheritance_de.htm.

85 Tumpel, SWI 2000, 27.

86 FG Rheinland-Pfalz v. 19. 3. 1998, 4 K 2887/97, DStRE 1998, 601.

87 Im Einzelnen Thömmes/Stockmann, IStR 1999, 261.

abzugstatbestände – trotz der damit verbundenen Haftung der Entrichtungspflichtigen – für verhältnismäßig erachtet⁸⁸. Im Hinblick hierauf ist § 12 Abs. 6 ErbStG für mit dem Unionsrecht vereinbar anzusehen⁸⁹, da die bloße Haftungsanordnung als ein gegenüber dem unionsrechtlich ebenfalls zulässigen Quellenabzug sogar noch als milderes Mittel einzuordnen ist.

5. Handlungsbedarf bezüglich europarechtswidriger Normen des ErbStG a. F.

5.1 Europarechtswidrige Normen des ErbStG a. F.

Zusätzlich zu den nach wie vor als europarechtswidrig einzustufenden Normen des ErbStG n. F. waren vor der Erbschaftsteuerreform vor allem die steuerlichen Regelungen für das Betriebsvermögen (§ 12 Abs. 6 i. V. m. § 31 BewG; §§ 13a, 19a ErbStG a. F.) diskriminierend ausgestaltet⁹⁰.

Für die Vergangenheit hat der Gesetzgeber diesen Zustand bestehen lassen. Indes hat die Finanzverwaltung infolge der Rs. *Jäger*⁹¹ über das dort entscheidungserhebliche land- und forstwirtschaftliche Vermögen hinaus für alle noch offenen Fälle angeordnet, dass in EU-/EWR-Mitgliedstaaten belegenes Betriebs- und Grundvermögen sowie Anteile an im EU-Ausland ansässigen Kapitalgesellschaften nicht mehr zum gemeinen Wert (§ 12 Abs. 6 ErbStG a. F. i. V. m. § 31 BewG), sondern nach denselben Regeln wie inländisches Vermögen zu bewerten sind⁹². Diese Einbeziehung von EU-/EWR-Sachverhalten gilt auch für die Steuervergünstigungen der §§ 13a und 19a ErbStG a. F.

Die Verwaltung erstreckt die günstigere Behandlung des inländischen Betriebsvermögens allerdings nur auf EU-/

EWR-Sachverhalte. Sollte der EuGH aufgrund der Vorlage des BFH vom 15. 12. 2010⁹³ über die Kapitalverkehrsfreiheit eine Pflicht zur Gleichbehandlung auch gegenüber Drittstaaten aussprechen, würde sich dies auch auf noch offene Fälle des alten Erbschaftsteuerrechts auswirken.

5.2 Verfahrensrechtliche Durchsetzung

Von der Europarechtswidrigkeit des Erbschaftsteuerrechts profitieren Steuerpflichtige nur dann, in diesem Fall aber mit unbegrenzter Vergangenheitswirkung, wenn der entsprechende Erbschaftsteuerbescheid noch nicht bestandskräftig ist. Eine Durchbrechung der Bestandskraft ist auch europarechtlichen Gründen grundsätzlich nicht möglich⁹⁴. Im Hinblick auf Drittstaatsverhältnisse sollte dabei darauf geachtet werden, für einen möglichst hochwertigen Nachweis der entscheidungserheblichen Tatsachen Sorge zu tragen, wobei nicht abschätzbar ist, welche Anforderungen Finanzverwaltung und Rechtsprechung an die Dokumentation stellen werden.

6. Fazit

Auch nach der Erbschaftsteuerreform kommt das Erbschaftsteuerrecht nicht zur Ruhe. Neben fortbestehenden Diskriminierungen grenzüberschreitender Erbfälle im Detail ist jetzt die große Frage aufgeworfen, ob die Unterscheidung zwischen inländischem/ausländischem Vermögen und unbeschränkter/beschränkter Steuerpflicht insgesamt, d. h. auch gegenüber Drittstaaten, aufgegeben werden muss. Sollte der EuGH über die Drittstaaten-Geltung der Kapitalverkehrsfreiheit tatsächlich zu diesem Ergebnis kommen, wäre das – ohnehin fragwürdige – Begünstigungskonzept des ErbStG insgesamt in Frage gestellt. Mit der Ausweitung der Förderziele auf den EU/EWR-Raum mag man sich noch abfinden. Aber lassen sich die §§ 13a ff. ErbStG auch dann noch halten, wenn sie weltweit angewendet werden müssen?

88 EuGH v. 3. 10. 2006, C-290/04, *FKP Scorpio*, EuGHE 2006, I-9461, DStR 2006, 2071.

89 Ebenso *Gebel*, (Fn. 12), § 20 Rz. 61.

90 Zur Europarechtskonformität/-widrigkeit des Erbschaftsteuerrechts vor 2009 vgl. z. B. *Meinke*, ZEV 2004, 353; ferner BFH v. 11. 4. 2006, II R 35/05, BStBl II 2006, 627, DStR 2006, 1079, ZEV 2006, 464 m. Anm. *Jochum*.

91 EuGH v. 17. 1. 2008, C-256/06, *Jäger*, EuGHE 2008, I-123, DStRE 2008, 174, ZEV 2008, 87 m. Anm. *Gottschalk*.

92 Vgl. FinMin. Baden-Württemberg v. 16. 7. 2008, 3 - S 2831/4, DStR 2008, 1537; vgl. auch BFH v. 1. 7. 2008, II R 71/06, BStBl II 2008, 874, DStRE 2008, 1382.

93 BFH v. 15. 12. 2010, II R 63/09, IStR 2011, 153, ZEV 2011, 146 m. Anm. *Preißer/Schütte*.

94 Vgl. im Grundsatz EuGH v. 13. 1. 2004, C-453/00, *Kühne und Heitz*, EuGHE 2004, I-837, BeckEuRS 2004, 287460, Rz. 20-24; v. 19. 9. 2006, C-392/04, *i21-Germany GmbH und Arcor AG & Co. KG*, EuGHE 2006, I-8559, BeckEuRS 2006, 433074, Rz. 51; v. 12. 2. 2008, C-2/06, *Kempter*, EuGHE 2008, I-411, DStRE 2008, 1163, Rz. 41 f.

Reform der Umsatzbesteuerung des öffentlichen und gemeinnützigen Sektors

Von Martin Schmitz, Dr. Andreas Erdbrügger und Bastian Liegmann, alle Berlin*

Im Zuge der Bestrebungen zu einer Reform des Mehrwertsteuersystems hat die EU-Kommission eine Studie über die aktuelle Umsatzbesteuerung des öffentlichen Sektors veröffentlicht. Dieser Beitrag stellt die wesentlichen Ergebnisse der Studie dar.

1. Einleitung

Mit dem Grünbuch über die Zukunft der Mehrwertsteuer¹ hat die Kommission eine unionsweite Konsultation angestoßen. Die Besteuerung des öffentlichen und gemeinnützigen Bereichs soll Gegenstand einer gesonderten Untersuchung sein². Vor diesem Hintergrund hat die Kommission *Copenhagen Economics A/S* unter Mitwirkung der KPMG AG mit einer Studie beauftragt, die im April 2011 veröffentlicht

* Dipl.-Vw. Martin Schmitz, StB, ist Partner, Dr. Andreas Erdbrügger, RA/StB, ist Senior Manager, Bastian Liegmann, RA, ist Senior Associate im Bereich Indirect Tax Services der KPMG AG, Berlin.

1 Grünbuch über die Zukunft der Mehrwertsteuer v. 1. 12. 2010, KOM (2010) 695, S. 4.

2 Grünbuch, (Fn. 1), S. 11.