



**Walter Knoll**  
 RA StB  
[wknoll@knoll-steuer.com](mailto:wknoll@knoll-steuer.com)

## Erbschaft-/Schenkungsteuer: Freibetrag gem. § 16 Abs.2 ErbStG bei beschränkter Steuerpflicht europarechtswidrig

1. Der persönliche Freibetrag bei beschränkter Steuerpflicht nach § 16 Abs. 2 ErbStG beträgt 2.000 €. Im Unterschied zu Erwerben bei unbeschränkter Steuerpflicht nach § 16 Abs. 1 ErbStG differenziert die Regelung nicht nach den Steuerklassen des § 15 Abs. 1 ErbStG, es wird vielmehr ein einheitlicher, sehr niedriger Freibetrag gewährt.

Die Rechtfertigung der erheblichen Differenzierung der persönlichen Freibeträge bei unbeschränkter oder beschränkter Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 bzw. Nr. 3 ErbStG sieht der Steuergesetzgeber darin, dass Ausländer meist auch noch in einem anderen Staat der Erbschaft- oder Schenkungsteuer unterliegen und eine niedrigere deutsche Steuer durch höhere persönliche Freibeträge nur zur Verringerung des Anrechnungsvolumens im Wohnsitzstaat zu Lasten der deutschen und zu Gunsten des ausländischen Steueraufkommens führte. Dieses Argument trifft in vielen Fällen nicht zu, und zwar vor allem dann nicht, wenn der ausländische Staat keine oder eine geringe Erbschaft- oder Schenkungsteuer erhebt oder den Erwerb von engen Angehörigen völlig steuerfrei stellt.

2. Gegen die starke Differenzierung der persönlichen Freibeträge im ErbStG sind seit langem Bedenken erhoben worden, dass diese wegen Beschränkung des Kapitalverkehrs gem. Art. 56, 58 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (EGVtr) europarechtswidrig sei (Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, § 16 Tz. 21, m.w.N). Die Annahme, es liege ein Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht vor, drängt sich vor allem in einem Erb- oder Schenkungsfall dann auf, wenn alle oder nahezu alle Vermögenswerte dem Staat der beschränkten Steuerpflicht zugeordnet sind und der Wohnsitzstaat die persönlichen Verhältnisse nicht angemessen berücksichtigen kann.

Nach der Rechtsprechung der EuGH sind auch die nationalen Regelungen über die Erbschaftsteuer einer Prüfung auf ihre Vereinbarkeit mit den durch den EGVtr gewährleisteten Grundfreiheiten, insbesondere mit der Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 EGVtr, zugänglich, da Erbschaften und Schenkungen unter den gemeinschaftsrechtlichen Begriff des Kapitalverkehrs fallen (EuGH vom 11.12.2003, C-364/01, Rn. 58, 62, DStRE 2004, 93, Erben von Barbier).

3. Der BFH hat mit Urteil vom 21.09.2005, BStBl II 2005, 875, entschieden, dass bei der Gewährung der persönlichen Freibeträge zwischen beschränkt und unbeschränkt ErbSt-Pflichtigen im Allgemeinen so erhebliche Unterschiede bestünden, dass der Gesetzgeber von Verfassungen wegen nicht zu einer Gleichbehandlung dieser Gruppen von Steuerpflichtigen verpflichtet gewesen sei. Während bei unbeschränkter Steuerpflicht der gesamte Vermögensanfall (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) der ErbSt unterliege, sei die sachliche Steuerpflicht bei beschränkt Steuerpflichtigen auf das Inlandsvermögen beschränkt. Die Bemessungsgrundlage, auf die der in § 16 ErbStG vorgesehene Freibetrag anzuwenden sei, unterscheide sich bei unbeschränkter Steuerpflicht daher im Regelfall erheblich von der Bemessungsgrundlage, die sich bei einer beschränkten Steuerpflicht ergebe. Zur Einholung einer Vorabentscheidung durch den EuGH auf Antrag des BFH kam es nicht, da es an der notwendigen Sachaufklärung fehlte, so dass die Sache an das FG zurückzuverweisen war.

4. Mit Vorlagebeschluss vom 14.11.2008, EFG 2009, 205, hat das FG Düsseldorf dem EuGH die Frage gestellt, ob EG-Recht der nationalen Regelung eines Mitgliedstaates entgegenstehe, die beim Erwerb eines im Inland belegenen Grundstücks von einer gebietsfremden Person für den gebietsfremden Erwerber nur einen Freibetrag von 1.100 € (ab 01.01.2009: 2.000 €) vorsieht.

5. Dem Steuerrechtsstreit, der das FG Düsseldorf zur Vorlage an den EuGH veranlasste, liegt der folgende Sachverhalt zugrunde:

*Die Klägerin ist deutsche Staatsangehörige, die seit mehr als 35 Jahren in den Niederlanden wohnt. Ihre Mutter, die ebenfalls deutsche Staatsangehörige ist und seit mehr als 50 Jahren in den Niederlanden wohnt, hat der Klägerin mit notariell beurkundetem Vertrag vom 23.05.2007 ein in der Bundesrepublik Deutschland belegenes Grundstück unentgeltlich übertragen*

Bei der Festsetzung der Schenkungsteuer zog das Finanzamt von dem Steuerwert für das Grundstück von 255.000 € einen Freibetrag von 1.100 € ab, so dass sich eine Bemessungsgrundlage von 253.900 € ergab. Nach erfolglosem Einspruchsverfahren stellte die Klägerin den Antrag, nach § 16 Abs. 1 ErbStG einen Freibetrag von 205.000 € zu gewähren. Hätte der Steuerpflichtigen ein Anspruch auf den Freibetrag nach § 16 Abs. 1 ErbStG zugestanden, wäre anstatt 27.929 € nur 3.500 €, also eine um 24.429 € niedrigere Schenkungsteuer angefallen.

In der Begründung des Vorlagebeschlusses führt das FG Düsseldorf aus, die Benachteiligung des im Ausland ansässigen Erwerbers verstoße gegen die durch Art. 56, 58 EGVtr garantierte Kapitalverkehrsfreiheit. Dabei grenzte sich das Gericht von der Entscheidung des BFH vom 21.09.2005, aaO., ab: Bei der Schenkungsteuer unterliegt ausschließlich der zugewendete Gegenstand der Besteuerung, so dass es eine unterschiedliche Bemessungsgrundlage für unbeschränkte und für beschränkte Steuerpflichtige bei der Zuwendung eines im Inland belegenen Grundstücks nicht gebe.

Die auf den Beschluss des FG Düsseldorf ergangene Vorabentscheidung des EuGH vom 22.04.2010 lautet:

*Art. 56 in Verbindung mit Art. 58 EG ist dahin auszulegen, dass er der Regelung eines Mitgliedstaates wie der im Ausgangsverfahren streitigen entgegensteht, dass der Freibetrag auf die Steuerbemessungsgrundlage im Fall der Schenkung eines im Inland belegenen Grundstücks dann, wenn Schenker und Schenkungsempfänger zur Zeit der Ausführung 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 Mitgliedstaat gehabt hätte.*

In der Begründung des Urteils bejaht der EuGH eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs: Indem die Anwendung eines Freibetrags auf die Steuerbemessungsgrundlage für die betreffende Immobilie vom Wohnsitz des Schenkers und des Schenkungsempfängers zum Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung anhängig gemacht werde, stelle die höhere Besteuerung der Schenkung unter Gebietsfremden eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs dar. Die unterschiedliche Behandlung beschränkt oder unbeschränkt Steuerpflichtiger betreffe keine Situationen, die objektiv nicht miteinander vergleichbar seien; sie sei auch nicht durch zwingende Gründe des Gemeinwohls gerechtfertigt.

6. Wirkung der EuGH-Entscheidung vom 22.04.2010:

- ◀ Wegen des Anwendungsvorrangs des Gemeinschaftsrechts ist das FG Düsseldorf in seiner Nachfolgeentscheidung die Ausführungen des EuGH **unmittelbar** gebunden.
- ◀ Finanzverwaltung und Finanzgerichte sind an die Auslegung nationaler Regelungen wie der Regelung der Freibeträge des ErbStG durch den EuGH **mittelbar** gebunden. Wollten Finanzgerichte oder der BFH von der Rechtsprechung des EuGH zu einer in Rede stehenden entscheidungserheblichen Frage abweichen, würden sie gegen die Vorlagepflicht nach Art. 234 EG-Vertrag und Art. 101 Abs. 1 S. 2 GG verstoßen.

Mit freundlichen Grüßen

Ihr Steuerrechts-Institut KNOLL