PERSÖNLICHER FREIBETRAG/NACHLASSVERBINDLICHKEITEN

Zum persönlichen Freibetrag bei beschränkter Steuerpflicht und zum Schuldenabzug für Pflichtteile

von RA FA Steuerrecht Dr. Marc Jülicher, assoziierter Partner bei Flick Gocke Schaumburg, Düsseldorf

| Der EuGH hatte jüngst über einen Fall der beschränkten Steuerpflicht zu entscheiden, bei dem inländische Grundstücke vererbt wurden, ohne dass der Erblasser oder die Erbin zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland hatten. Streitig waren die Anwendung des gekürzten persönlichen Freibetrags nach § 16 Abs. 2 ErbStG sowie der Abzug der zu zahlenden Pflichtteile als Nachlassverbindlichkeit. Die klare Botschaft des EuGH: Die Art. 63 und 65 AEUV stehen in einem solchen Fall einer Regelung nicht entgegen, wonach der persönliche Freibetrag um einen Betrag gemindert wird, der dem Verhältnis des Wertes des nicht der Steuer in diesem Mitgliedstaat unterliegenden Vermögens zum Gesamtwert des Nachlasses entspricht. Eine Regelung, wonach die zu zahlenden Pflichtteile in diesem Fall nicht als Nachlassverbindlichkeiten abziehbar sind, während sie bei Wohnsitz zumindest eines der Beteiligten zu diesem Zeitpunkt im Inland vollständig abgezogen werden könnten, ist hingegen nicht von den Art. 63 und 65 AEUV gedeckt (EuGH 21.12.21, C-394/20). |

1. Sachverhalt

Unter ausschließlich in Österreich wohnhaften, österreichischen Staatsangehörigen gingen beim Tod des Erblassers drei bebaute Grundstücke sowie ein unbebautes Grundstück in Deutschland auf dessen Tochter als Alleinerbin über. Der Erblasser hatte seine Ehefrau und seinen Sohn zuvor testamentarisch enterbt, sodass sie nur Anspruch auf ihren Pflichtteil hatten. Nach dem Tod des Erblassers vereinbarten die drei Beteiligten, dass die Alleinerbin ihrer Mutter und ihrem Bruder Beträge von 1,7 Mio. EUR bzw. 2,85 Mio. EUR auf ihre Pflichtteilsansprüche zu zahlen hatte.

Hiervon beantragte die spätere Klägerin gegenüber dem deutschen Finanzamt einen Anteil von 43 % von dem Wert ihres Erwerbs von Todes wegen als Nachlassverbindlichkeit (§ 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG) abzuziehen. Diese Quote entsprach dem Anteil des deutschen Grundbesitzes am Gesamtwert des Nachlassvermögens. Zugleich beanspruchte sie den bei unbeschränkter Steuerpflicht für ein Kind nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG geltenden Freibetrag von 400.000 EUR anstelle eines nach § 16 Abs. 2 ErbStG geminderten Freibetrages. Dies lehnte das Finanzamt ab, ebenso wie überhaupt den Abzug der Pflichtteile als Nachlassverbindlichkeit, weil es am wirtschaftlichen Zusammenhang der Pflichtteilsverbindlichkeiten mit den zum Nachlassvermögen gehörenden Grundstücken in Deutschland fehle.

Ergebnis: Der EuGH bestätigte die Anwendung des gekürzten persönlichen Freibetrags nach § 16 Abs. 2 ErbStG, verwarf aber die Regelung des § 10 Abs. 6 S. 2 ErbStG, soweit hierdurch im Vorlagefall jeder Schuldenabzug ausgeschlossen wurde.

Erblasser hatte Sohn und Ehefrau enterbt und Tochter als Alleinerbin eingesetzt

Streitpunkte persönlicher Freibetrag und Schuldenabzug

FA behielt nur bei gekürztem persönlichen Freibetrag recht

2. Anmerkungen

2.1 Persönlicher Freibetrag i. S. d. § 16 Abs. 2 ErbStG

2.1.1 Bewertung des Urteils

Die Entscheidung bildet den Schlusspunkt einer Serie von Urteilen des EuGH zu § 16 Abs. 2 ErbStG, wobei zum ersten Mal die derzeit geltende, durch das StUmgBG v. 23.6.17 (BGBl I 17, 1682) eingeführte Neuregelung der Vorschrift bestätigt wurde. Zuvor hatte der EuGH in den Rs. Mattner (22.4.10, C-510/08, Wohnsitz Niederlande, DStR 10, 861) und Welte (17.10.13, C-181/12, Wohnsitz Schweiz, also Drittgebiet, DStR 13, 2269) die ursprüngliche Differenzierung in § 16 ErbStG beanstandet, nach der beschränkt Steuerpflichtigen nur ein verwandtschaftsunabhängiger Freibetrag von 2.000 EUR zustehen sollte. Da der deutsche Gesetzgeber zunächst keine ausreichende Abhilfe geschaffen hatte, war im Verfahren der EuGH-Kommission gegen Deutschland (4.9.14, C-211/13, DStR 14, 1818) dieselbe Schlussfolgerung noch einmal bestätigt worden.

Eine zwischenzeitliche, durch die obige Neuregelung im StUmgBG ersetzte Vorschrift des § 2 Abs. 3 ErbStG sah zwar auf Option des Erwerbers die Gewährung des jeweiligen verwandtschaftsabhängigen großen Freibetrages ungekürzt vor. Dabei schloss diese Option zur unbeschränkten Steuerpflicht neben dem konkret besteuerten Erwerb auch Erwerbe zwischen denselben Personen im Zeitraum zehn Jahre zurück in die Vergangenheit und zehn Jahre im Voraus in die Zukunft ein. Der EuGH (8.6.16, C-479/14, Sabine Hünnebeck, DStR 16, 1360) verwarf diese Interimsregelung aber insbesondere deshalb, weil es für den Steuerpflichtigen nicht vertretbar war, die Option mit Blick auf einen – hinsichtlich des künftigen Eintritts und des Vermögensumfangs und damit der steuerlichen Auswirkungen unbekannt – weiteren Erwerb zu treffen.

Die aktuelle Neuregelung, die jetzt vor dem EuGH Bestand gehabt hat, stellt beschränkt Steuerpflichtige zunächst nicht bei der Höhe des persönlichen Freibetrags schlechter, weil der jeweils verwandtschaftsabhängig nach § 16 Abs. 1 Nrn. 1 bis 7 ErbStG gewährte Freibetrag ungekürzt gewährt wird. Danach steht erst eine Kürzung an, und zwar in der Relation, in der zunächst beim konkreten Erwerb steuerbares Inlandsvermögen i. S. d. §§ 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG, 121 BewG zum gesamten Nachlass und damit insoweit zum gerade nicht als Steuerobjekt erfassten sonstigen Vermögen steht. Dabei wird zum einen der konkrete Erwerb betrachtet und zum anderen aber auch – nach dem Rechtsgedanken der Zusammenrechnung nach § 14 ErbStG – jeder Vermögensvorteil in den zurückliegenden zehn Jahren, den der Erwerber zuvor von der gleichen Person erhielt.

Eine damit weiterhin bestehende Differenzierung zwischen unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen wurde vom EuGH als zulässig eingeschätzt, weil der hier geprüfte Freibetrag entsprechend dem Umfang der von der Bundesrepublik Deutschland ausgeübten Steuerhoheit im Verhältnis zum gesamten Nachlassvermögen beansprucht werden kann (Entscheid Tz. 53). Der EuGH bildet insoweit auch den hypothetischen Fall, dass ein beschränkt steuerpflichtiger Erbe, wenn die vom Staat der beschränkten Steuerpflicht besteuerten Immobilien dem gesamten Nachlass entsprächen, dort wie ein unbeschränkt steuerpflichtiger Erbe den gesamten Freibetrag entsprechend dem persönlichen Verwandtschaftsverhältnis in Anspruch nehmen dürfte.

Ein kleiner Blick
auf die Historie zu
§ 16 Abs. 2 ErbStG

EuGH hatte deutsche
Interimsregelung
sinerzeit verworfen

Rechtsgedanke der
Zusammenrechnung
nach § 14 ErbStG
fließt auch hier ein

Weiterbestehende
Differenzierung
insoweit abgesegnet

Anders als in den vorangehenden Entscheidungen sah der EuGH die Kohärenz des Steuersystems als gewahrt an. Dass der deutsche Gesetzgeber bei der Reform im Jahr 2017 keine Betrachtung mehr in Abhängigkeit von zukunftsabhängigen Faktoren vornahm, sondern – überdies diesmal ohne Optionsrecht – ausschließlich auf denselben Erwerb und auf in der Vergangenheit eingetretene und damit einer vertretbar zulässigen Beurteilung zugängliche Erwerbe abstellt, sei nicht zu beanstanden.

2.1.2 Fazit und Gestaltungsempfehlung

Die aktuelle Regelung ist damit wohl final bestätigt worden. Daraus ergibt sich einzelbereichsübergreifend, dass der EuGH eine Differenzierung zwischen unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen durchaus zulässt, allerdings nur im begrenzten, vom EU-Recht gebilligten Interesse des nationalen Gesetzgebers eng definierten Umfang. Eingaben zu der jetzt wohl finalen Vorschrift des § 16 Abs. 2 ErbStG erübrigen sich künftig. Die beschränkte Steuerpflicht wird auch in Deutschland künftig nicht – wie etwa in den Niederlanden geschehen – abgeschafft werden. Auch eine vollständige Gleichstellung der beschränkt Steuerpflichtigen mit unbeschränkt Steuerpflichtigen – wie etwa in Spanien – wird nicht stattfinden. Denn es ist naheliegend, dass der deutsche Gesetzgeber auf das wohl erhebliche Steueraufkommen aus den relativ wertvollen, in Deutschland belegenen Immobilien von Steuerausländern nicht verzichten möchte. Zumindest verhindert der EuGH aber, dass eine so ausgeprägte Differenzierung zwischen unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen wie sie in den USA stattfindet, wo die Freibeträge starr (2022) 12,06 Mio. USD im Vergleich zu nur 16.000 USD betragen.

PRAXISTIPP | Es ist demnach empfehlenswert, zunächst das der beschränkten Steuerpflicht unterliegende Vermögen isoliert durch Einzelrechtsnachfolge (Schenkung) zu übertragen. In diesem Fall kann der Erwerber den jeweils anwendbaren, verwandtschaftsabhängigen Freibetrag nach § 16 Abs. 2 i. V. m. Abs. 1 Nrn. 1 bis 7 ErbStG ungekürzt in Anspruch nehmen. Zu vermeiden ist der gleichzeitige Erwerb von Inlandsvermögen und sonstigem Vermögen, etwa durch Gesamtrechtsnachfolge oder einen „Nacherwerb“ des Inlandsvermögens innerhalb der 10-Jahresfrist des § 16 Abs. 2 ErbStG.

2.2 Ausschluss des Schuldenabzugs für Pflichtteilsansprüche

2.2.1 Bewertung des Urteils

Im Streitfall wirkte sich der Ausschluss eines jeden Schuldenabzugs für Pflichtteilsansprüche deshalb besonders ausgeprägt aus, weil durch die Enterbung des Ehepartners und des anderen Kindes Pflichtteilsansprüche in erheblichem Umfang kumuliert zusammentrafen. Der nach deutschem Recht inzwischen eingreifende völlige Ausschluss eines Schuldenabzugs wäre aber wohl immer, auch bei geringerem prozentualen Umfang der Pflichtteilsverbindlichkeiten, verworfen worden. Das Problem wäre früher nicht aufgetreten, weil die Rechtsprechung ursprünglich Pflichtteilsansprüche als im wirtschaftlichen Zusammenhang mit z. B. der gesamten Erbschaft stehend ansah (BFH 21.7.72, III R 44/70, BStBl II 73, 3; so auch noch zuletzt R E 10.10 Abs. 2 S. 1 ErbStR 2013). Erst 2015, und damals betreffend die Schuldenkürzung bei Verbindlichkeiten im wirtschaftlichen Zusammenhang mit

Differenzierung erlaubt, aber nur in eng definiertem Umfang

Vorab isolierte Schenkung des nur beschränkt steuerpflichtigen Vermögens

Äußerst seltene Fallkonstellation mit besonders hohen Pflichtteilsansprüchen

nach §§ 13a ff. ErbStG entlastetem Betriebsvermögen, qualifizierte der BFH erstmals Pflichtteilsverbindlichkeiten als nur in rechtlichem Zusammenhang und nicht im enger zu definierenden, wirtschaftlichen Zusammenhang mit Nachlassgegenständen stehend (BFH 22.7.15, II R 21/13, BStBl II 16, 228 [Vermächtnis]; 22.7.15, II R 12/14, BStBl II 16, 230 [Pflichtteil und Zugewinn]). Hier nach verneinte dann auch die Finanzverwaltung den wirtschaftlichen Zusammenhang für den Abzug von Pflichtteilsansprüchen auch betreffend § 10 Abs. 6 S. 2 ErbStG (BayLfSt 9.4.20, S 380 4.1.1-4/11 St 34, DStR 20, 883). Somit gelangte aus einer ursprünglich für den inländischen Erbfall ergangenen Rechtsprechung letztlich eine sich im internationalen Verhältnis auswirkende Einschränkung mit überschießender Tendenz zur Anwendung.

Wenig überraschend war, dass der EuGH die von der deutschen Regierung vorgebrachten Argumente, dass die Ungleichbehandlung durch das Territorialitätsprinzip und die Notwendigkeit der Gewährleistung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedsstaaten gerechtfertigt sein könnte, nicht anerkannte (Entscheid Tz. 70). Die Steuerpflichtige hatte gerade nicht den vollständigen Abzug der Pflichtteilsverbindlichkeiten beansprucht, sondern nur exakt in dem prozentualen Umfang, in dem über das Territorialitätsprinzip und die beschränkte Steuerpflicht Deutschland auch die Aktivvermögenswerte des Nachlasses erfasste. Seit der ersten Entscheidung des EuGH zur Erbschaft-/Schenkungssteuer (EuGH 11.12.03, C-364/01 Barbier [Niederlande], DStRE 04, 93) musste es sich geradezu aufdrängen, dass ein Ausschluss eines jeden Schuldenabzugs bei nur beschränkter Steuerpflicht eine zu ausgeprägte Ungleichbehandlung gegenüber dem insoweit uneingeschränkten Schuldenabzug bei unbeschränkter Steuerpflicht darstellt. Dies käme letztlich einer Ausländerdiskriminierung aufgrund fehlenden Wohnsitzes eines der Beteiligten am Vermögensübergang gleich.

2.2.2 Optionen für eine künftige Anpassung des § 10 Abs. 6 S. 2 ErbStG in Deutschland

An sich wäre deshalb eine Neuregelung des § 10 Abs. 6 S. 2 ErbStG notwendig bzw. zumindest durch Verwaltungsanweisung ein für die Rechtsanwendung vorgegebenes Verständnis des wirtschaftlichen Zusammenhangs, das den sog. rechtlichen Zusammenhang zwischen Pflichtteilsansprüchen und Nachlassaktiva einschließt. Der deutsche Gesetzgeber hatte aber bereits im JStG 2020 betreffend die im fiskalischen Interesse stehende, möglichst weite Schuldenkürzung bei nach §§ 13a ff. ErbStG entlastetem Vermögen (nach § 37 Abs. 18 mit Wirkung für Erwerbe ab 29.12.20), eine künftig hier ggf. gesetzlich überleitbare Korrektur u. a. in § 10 Abs. 6 S. 3 ff. ErbStG vorgenommen:

MERKE | Für Schulden, die nicht in wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem so entlasteten Vermögen stehen, wird ihre Kürzung gerade im prozentualen Umfang der Summe des begünstigten Vermögens zum gesamten Nachlasswert vorgenommen.

Beachten Sie | Einen uneingeschränkten Abzug z. B. von Pflichtteilsverbindlichkeiten – wie nach der älteren Rechtsprechung des BFH möglich – wird der Steuerpflichtige künftig nicht erreichen und wohl auch nach der Rechtsprechung des EuGH nicht beanspruchen können.

Kompletter Ausschluss eines Schuldenabzugs konnte nur scheitern

Gesetzgeber hatte bereits im JStG 2020 reagiert ...

... und eine Korrektur in § 10 Abs. 6 S. 3 ErbStG vorgenommen

2.2.3 Ergänzender Hinweis zur – begrenzt vergleichbaren – Zugewinnausgleichsforderung

Sehen muss man dann, dass wie Pflichtteilsansprüche auch Zugewinnausgleichsansprüche des überlebenden Ehepartners (oder Lebenspartners) wirken, bei denen nur bei der güterrechtlichen Lösung nach § 1371 Abs. 2 BGB eine Nachlassverbindlichkeit i. S. d. § 1967 Abs. 2 BGB, § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG vorliegt. Hier stellt sich die gleiche Problematik, dass eventuell der wirtschaftliche Zusammenhang unter Einschluss des sog. rechtlichen Zusammenhangs erweitert zu definieren ist, gerade auch in internationalen Fällen. Alternativ müsste eine entsprechende Überleitung zu den Vorschriften des § 10 Abs. 6 S. 3 ff. ErbStG für nicht im wirtschaftlichen Zusammenhang mit entlastetem Vermögen stehende Verbindlichkeiten erfolgen.

Soweit dagegen die Zugewinnausgleichsforderung pauschal nach § 1371 Abs. 1 BGB aufgrund der sog. erbrechtlichen Lösung (nur im Todesfall und bei Annahme testamentarischer Zuwendungen oder Akzeptanz der gesetzlichen Erbfolge durch den überlebenden Ehepartner) greift, muss man sehen, dass hier **keine Nachlassverbindlichkeit** vorliegt (vgl. auch Grüneberg [vormals Palandt]/Brudermüller, 81. Aufl. 2022, § 1371 Rz. 3, 17; ebenda Weidlich, § 2311 Rz. 4). Auch für die beschränkte Steuerpflicht wird deshalb für diese Fälle eine Lösung in § 5 ErbStG (zur Problematik des JStG 2020 vgl. § 5 Abs. 1 S. 7 ErbStG n. F.) zu suchen sein.

Beachten Sie | Ein Verweis auf § 10 Abs. 6 S. 3 ff. ErbStG oder eine entsprechend weitere Definition des wirtschaftlichen Zusammenhangs werden – anders als in den Fällen der güterrechtlichen Variante des Zugewinnausgleichs oder in Pflichtteilskonstellationen – wohl wieder am fehlenden Charakter als Nachlassverbindlichkeit der auf diese Art ermittelten Zugewinnausgleichsforderung scheitern.

2.2.4 Fazit und Fernwirkung in das DBA-Recht

Der deutsche Gesetzgeber hat bei § 10 Abs. 6 S. 2 ErbStG künftig Handlungsbedarf.

In der Abwehrberatung sollte der völlige Ausschluss eines jeden Schuldenabzugs unter Abstellen auf ein etwas anderes innerstaatliches Begriffsverständnis des wirtschaftlichen Zusammenhangs bei beschränkter Steuerpflicht nicht hingenommen werden. Vielmehr kann unter Verweis auf den EuGH-Entscheid eine Abhilfeligung auch vor einer ggf. künftigen gesetzlichen Neuregelung oder Verwaltungsregelung beansprucht werden.

Darauf hinzuweisen ist, dass das Kriterium des wirtschaftlichen Schuldenabzugs auch im DBA-Recht (vgl. zu Art. 8 MA-ErbSt, Jülicher in: Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Stand 2021, Bearb. 2013, Rz. 21) eine große Bedeutung hat. Das betrifft die Verteilung der Schulden beim Abzug zwischen den Vertragsstaaten, und zwar nicht nur z. B. im deutsch-französischen Abkommen als einem Abkommen zweier Mitgliedsstaaten der EU, sondern wegen der Drittwirkung der Kapitalverkehrsfreiheit in das Drittgebiet (vgl. Entscheid Welte, oben) auch die Interpretation des Abkommens Deutschlands mit den USA (dito betr. die Schweiz).

Ansprüche auf
Zugewinnausgleich
führen zu vergleich-
barer Konstellation

Für Fälle der
erbrechtlichen
Lösung gilt das zuvor
Gesagte nicht

Völligen Ausschluss
des Schuldenabzugs
nicht kampflös
hinnehmen

Wirtschaftlicher
Schuldenabzug auch
im DBA-Recht von
großer Bedeutung