

Schriftenreihe für Gesellschafts-, Steuer- und Insolvenzrecht ■ Band 2

Hrsg.: Dr. J. N. Bittermann ■ Dr. S. Brinkmann ■ Dr. J. Lau

Sebastian Brinkmann

**Unionsrechtliche Würdigung
des deutschen Erbschaftsteuerrechts**

OPTIMUS

Unionsrechtliche Würdigung des deutschen Erbschaftsteuerrechts

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung des akademischen Grades eines Doktors der Rechte
durch die Rechtswissenschaftliche Fakultät der Westfälischen
Wilhelms-Universität zu Münster

vorgelegt von Sebastian Brinkmann
aus Kempen

Bibliografische Information der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.ddb.de> abrufbar.

Brinkmann, Sebastian

Unionsrechtliche Würdigung des deutschen Erbschaftsteuerrechts
ISBN 978-3-86376-186-8

D 6

Zugl.: Münster (Westf.), Univ., Diss. der Rechtswissenschaftlichen Fakultät, 2015

Erster Berichterstatter: Prof. Dr. Joachim Englisch
Zweiter Berichterstatter: Prof. Dr. Marcel Krumm
Dekan: Prof. Dr. Janbernd Oebbecke
Tag der mündlichen Prüfung: 26. April 2016

Schriftenreihe für Gesellschafts-, Steuer- und Insolvenzrecht ■ Band 2

Hrsg.: Dr. J. N. Bittermann ■ Dr. S. Brinkmann ■ Dr. J. Lau

Alle Rechte vorbehalten

1. Auflage 2016

© Optimus Verlag, Göttingen

© Coverfoto:

URL: www.optimus-verlag.de

Printed in Germany

Papier ist FSC zertifiziert (holzfrei, chlorfrei und säurefrei,
sowie alterungsbeständig nach ANSI 3948 und ISO 9706)

Das Werk, einschließlich aller seiner Teile, ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes in Deutschland ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Dies gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Meinen Eltern

Vorwort

Diese Arbeit wurde im Wintersemester 2015/2016 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster als Dissertation angenommen. Das Kolloquium fand am 26. April 2016 statt.

Herzlichen Dank möchte ich meinem Doktorvater, Herrn Prof. Dr. Joachim Englisch, aussprechen. Seine ausführlichen Anmerkungen haben mir stets weitergeholfen und neuen Ansporn gegeben. Zudem hatte ich durch ihn die Gelegenheit, während der Promotionszeit zwei Seminare an der Wirtschaftsuniversität Wien zum Europäischen Steuerrecht zu besuchen, die mir zahlreiche neue Erkenntnisse brachten.

Ebenfalls danken möchte ich Herrn Prof. Dr. Marcel Krumm für die Erstellung des aussagekräftigen Zweitgutachtens.

Frau Herding und Frau Krebs danke ich für die freundliche und zuverlässige Beantwortung jeglicher Fragen zum Ablauf des Promotionsverfahrens.

Doch ohne die Unterstützung meiner Eltern, Bernd Erich und Karin Brinkmann, wäre diese Dissertation nie entstanden. Ihnen gilt mein tiefster Dank, da sie mir sowohl während meines Studiums in Münster als auch während meiner Promotionszeit in Düsseldorf immer bedingungslos mit Rat und Tat zur Seite standen.

Düsseldorf, Juni 2016

Sebastian Brinkmann

Inhaltsübersicht

Inhaltsverzeichnis	III
Abkürzungsverzeichnis.....	XIII
Einleitung.....	1
1. Teil Vorgaben des Europarechts.....	5
A. Überblick.....	5
B. Die Grundfreiheiten als vorrangiger Maßstab	19
C. Beihilfeverbot.....	96
2. Teil Die einzelnen Regelungen des Erbschaftsteuerrechts	113
A. Systemtragende Grundsätze des Erbschaftsteuerrechts	113
B. Bisherige Einflüsse des Unionsrechts auf die Entwicklung des Erbschaftsteuerrechts	116
C. Steuerfreiheit des Zugewinnausgleichsanspruchs	126
D. Schuldenabzug bei beschränkter Steuerpflicht	138
E. Antragsrecht zur fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht	144
F. Bewertungsvorschriften für Betriebs- und Grundvermögen	156
G. Kulturelle und gemeinwohlorientierte Steuerbefreiungen.....	167
H. Steuerfreiheit der Übertragung eines Familienheims	189
I. Begünstigung von Betriebsvermögen	196
J. Bewertungsabschlag für vermietete Immobilien	211
K. Steuerklassenprivileg bei inländischen Familienstiftungen.....	217
L. Persönliche Freibeträge und Versorgungsfreibetrag bei beschränkter Steuerpflicht	227
M. Progressionsvorbehalt	228
Fazit und Ausblick	233
Anhang: Zusammenfassung der Ergebnisse	235
Literaturverzeichnis	237
Rechtsprechungsverzeichnis	251

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis.....	XIII
Einleitung.....	1
1. Teil: Vorgaben des Europarechts	5
A. Überblick.....	5
I. Arbeitsunterlage der Kommissionsdienststellen.....	9
II. Unmittelbare Geltung von primärem Unionsrecht.....	12
1. Voraussetzungen und Wirkungen der unmittelbaren Geltung	12
2. Unmittelbare Geltung der Grundfreiheiten	13
3. Unmittelbare Geltung des Beihilfeverbots	14
a) Unmittelbare Geltung von Art. 107 AEUV	14
b) Unmittelbare Geltung von Art. 108 III 3 AEUV	15
III. Die Rolle des EuGH.....	16
B. Die Grundfreiheiten als vorrangiger Maßstab.....	19
I. Anwendungsbereich.....	21
1. Sachlicher Anwendungsbereich	21
a) Grenzüberschreitende Tätigkeit.....	22
b) Wirtschaftliche Tätigkeit	24
c) Niederlassungsfreiheit	25
aa) Begriff der Niederlassung.....	26
bb) Relevante erbschaftsteuerliche Urteile	27
cc) Tatbestandliche Ausnahmen	28
d) Kapitalverkehrsfreiheit	30
aa) Entwicklung der Kapitalverkehrsfreiheit	30
bb) Begriff des Kapitalverkehrs	32
(1) Der Begriff in der Literatur	32
(2) Der Begriff in der Rechtsprechung.....	33

(3) Stellungnahme	35
cc) Tatbestandliche Ausnahme.....	36
2. Räumlicher Anwendungsbereich.....	37
3. Persönlicher Anwendungsbereich	38
a) Niederlassungsfreiheit	38
aa) Freizügigkeitsabkommen mit der Schweiz	39
bb) Einschränkung bei der sekundären Niederlassung	42
cc) Einbeziehung von Gesellschaften.....	42
b) Kapitalverkehrsfreiheit	45
aa) Einseitige Begünstigung der Drittstaaten	46
bb) Mögliche Einschränkungen auf Tatbestandsebene.....	47
4. Verhältnis der Grundfreiheiten zueinander	49
a) Anhaltspunkte im Primärrecht.....	49
b) Kein generelles Subsidiaritätsverhältnis der Kapitalverkehrsfreiheit	50
c) Grundsätze der Abgrenzung in Literatur und Rechtsprechung.....	51
aa) Schwerpunktsbetrachtung.....	52
bb) Das Scheunemann-Urteil.....	53
cc) Konsequenzen aus den Rechtsprechungs- grundsätzen für die Frage der Abgrenzung der Kapital- und der Niederlassungsfreiheit im Erbschaftsteuerrecht und Stellungnahme	55
II. Beeinträchtigung	57
1. Diskriminierungsverbot.....	58
a) Unmittelbare Diskriminierung.....	59
b) Mittelbare Diskriminierung	59
aa) Vergleichbare Sachverhalte.....	60
bb) Vergleichbare Sachverhalte bei unions- externen Fällen	65

2. Beschränkungsverbot.....	66
a) Beschränkungsverbot im nichtsteuerlichen Bereich.....	67
b) Beschränkungsverbot im Erbschaftsteuerrecht	68
III. Rechtfertigung.....	72
1. Verhältnismäßigkeit.....	72
2. Geschriebene Rechtfertigungsgründe.....	74
a) Ordre public	74
b) Weitere geschriebene Rechtfertigungsgründe der Kapitalverkehrsfreiheit	75
aa) Art. 65 AEUV	75
(1) Art. 65 IV AEUV	75
(2) Art. 65 I b) 1. Var. AEUV	75
(3) Art. 65 I a) AEUV	76
bb) Art. 64 AEUV	78
c) Zwischenergebnis	80
3. Ungeschriebene Rechtfertigungsgründe.....	80
a) Nicht anerkannte Rechtfertigungsgründe	82
aa) Mangelnde Harmonisierung	82
bb) Steuermindereinnahmen	83
cc) Weitere nicht anerkannte Rechtfertigungs- gründe	84
b) Missbrauchsbekämpfung.....	85
c) Kohärenz des Steuersystems	87
d) Wirksamkeit der Steueraufsicht.....	89
aa) Der Rechtfertigungsgrund vor der Richtlinie 2011/16/EU	89
bb) Der Rechtfertigungsgrund nach der Richtlinie 2011/16/EU	90
cc) Der Rechtfertigungsgrund bei Drittstaaten- Sachverhalten.....	91

e) Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse	94
f) Territorialitätsprinzip	95
g) Sozialgebundenheit	95
C. Beihilfeverbot	96
I. Begriffsmerkmale einer staatlichen Beihilfe	97
1. Staatliche Zuwendung	98
2. Begünstigung bestimmter Unternehmen	98
a) Der Begriff des Unternehmens in der Rechtsprechung	99
b) Der Begriff des Unternehmens im Verständnis der Kommission	100
c) Der Begriff des Unternehmens in der Literatur	100
d) Fazit	101
3. Selektivität	102
a) Begriff der Selektivität	102
b) Rechtfertigung der Selektivität	104
4. Vorteil	104
5. Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten	106
6. (drohende) Wettbewerbsverfälschung	108
II. Ausnahmen vom Beihilfeverbot	108
III. Verhältnis zwischen Grundfreiheiten und Beihilfeverbot	111
 2. Teil: Die einzelnen Regelungen des Erbschaftsteuerrechts	113
A. Systemtragende Grundsätze des Erbschaftsteuerrechts	113
I. System der Erbschaft- und Schenkungsteuer	113
II. Das Leistungsfähigkeits- und das Nettoprinzip in der Erbschaftsteuer	114
B. Bisherige Einflüsse des Unionsrechts auf die Entwicklung des Erbschaftsteuerrechts	116
I. Das Barbier-Urteil	117

II. Das Jäger-Urteil	120
III. Das Mattner-Urteil	122
C. Steuerfreiheit des Zugewinnausgleichsanspruchs.....	126
I. Inhalt der Regelung	126
II. Europarechtliche Aspekte	127
1. Kürzung des steuerfreien Betrags bei beschränkter Steuerpflicht.....	127
2. Ausländischer Güterstand.....	129
3. Ausländisches Erbstatut.....	130
III. Meinungsstand	131
IV. Stellungnahme.....	132
1. Kürzung des steuerfreien Betrags bei beschränkter Steuerpflicht.....	133
2. Ausländischer Güterstand.....	135
3. Ausländisches Erbstatut.....	136
V. Lösungsmöglichkeiten	137
1. Beschränkte Steuerpflicht.....	137
2. Ausländischer Güterstand.....	138
3. Ausländisches Erbstatut.....	138
D. Schuldenabzug bei beschränkter Steuerpflicht.....	138
I. Inhalt der Regelung.....	138
II. Europarechtliche Aspekte	139
III. Meinungsstand	139
IV. Stellungnahme.....	141
V. Lösungsmöglichkeit.....	144
E. Antragsrecht zur fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht	144
I. Inhalt der Regelung.....	144
II. Europarechtliche Aspekte	145
1. Antragsrecht nur bei Wohnsitz.....	145
2. Antragsrecht nur bei Wohnsitz in der EU / im EWR	146

3. Antragsrecht nur für natürliche Personen	146
4. Antragserfordernis	147
5. Regelung in § 2 III 2 ErbStG	147
III. Meinungsstand	148
IV. Stellungnahme	149
1. Antragsrecht nur bei Wohnsitz	149
2. Antragsrecht nur bei Wohnsitz in der EU / im EWR	150
3. Antragsrecht nur für natürliche Personen	151
4. Antragserfordernis	151
5. Regelung in § 2 III 2 ErbStG	152
V. Lösungsmöglichkeit	154
F. Bewertungsvorschriften für Betriebs- und Grundvermögen	156
I. Inhalt der Regelungen	156
1. Bewertung von Betriebsvermögen	156
2. Bewertung von Grundvermögen	157
II. Europarechtliche Aspekte	158
1. Bewertung von Betriebsvermögen	158
2. Bewertung von Grundvermögen	159
a) Gutachterausschüsse	159
b) Weitere Problemfälle	160
III. Meinungsstand	161
1. Bewertung von Betriebsvermögen	161
2. Bewertung von Grundvermögen	161
IV. Stellungnahme	162
1. Bewertung von Betriebsvermögen	162
2. Bewertung von Grundvermögen	164
a) Gutachterausschüsse	164
b) Weitere Problemfälle	165
V. Lösungsmöglichkeit	166

G. Kulturelle und gemeinwohlorientierte Steuerbefreiungen.....	167
I. Inhalt der Regelungen	167
1. § 13 I Nr. 2 ErbStG.....	167
2. § 13 I Nr. 16 a) – c), Nr. 17 ErbStG	167
II. Europarechtliche Aspekte	168
1. § 13 I Nr. 2 ErbStG.....	168
2. § 13 I Nr. 16 a) – c), Nr. 17 ErbStG	170
III. Meinungsstand	171
1. § 13 I Nr. 2 ErbStG.....	171
2. § 13 I Nr. 16 a) – c) ErbStG	173
IV. Stellungnahme.....	175
1. § 13 I Nr. 2 ErbStG.....	175
a) Begrenzung der steuerbefreiten Vermögens-	
gegenstände auf solche, die im Inland oder im	
EU- / EWR-Raum belegen sind.....	175
b) Begrenzung der vollen Steuerbefreiung auf im	
Inland belegene Vermögensgegenstände.....	179
2. § 13 I Nr. 16 a) – c) ErbStG	181
a) Verstoß gegen Grundfreiheiten	181
b) Verstoß gegen das Beihilfeverbot.....	185
V. Lösungsmöglichkeit	188
1. § 13 I Nr. 2 ErbStG.....	188
2. § 13 I Nr. 16 c) ErbStG.....	189
H. Steuerfreiheit der Übertragung eines Familienheims.....	189
I. Inhalt der Regelung	189
II. Europarechtliche Aspekte	190
III. Meinungsstand	192
IV. Stellungnahme.....	193
1. Ausschluss von Drittstaaten-Familienheimen	193
2. Weiternutzungsfrist	195
V. Lösungsmöglichkeit	195

I. Begünstigung von Betriebsvermögen	196
I. Inhalt der Regelungen	196
II. Europarechtliche Aspekte	198
1. Begünstigtes Vermögen.....	198
2. Wohnungsunternehmen	199
3. Lohnsummenregelung	200
4. Behaltensfrist.....	201
III. Meinungsstand	201
IV. Stellungnahme.....	202
1. Begünstigtes Vermögen.....	202
a) Verstoß gegen Grundfreiheiten	202
aa) Anteile an Kapitalgesellschaften	202
bb) Betriebsvermögen.....	203
cc) Land- und forstwirtschaftliches Vermögen.....	204
b) Verstoß gegen das Beihilfeverbot.....	205
2. Wohnungsunternehmen	207
3. Lohnsummenregelung	209
4. Behaltensfrist.....	210
V. Lösungsmöglichkeit	210
J. Bewertungsabschlag für vermietete Immobilien.....	211
I. Inhalt der Regelung	211
II. Europarechtliche Aspekte	212
III. Meinungsstand	213
IV. Stellungnahme.....	213
1. Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit.....	213
2. Verstoß gegen das Beihilfeverbot	215
V. Lösungsmöglichkeit	217
K. Steuerklassenprivileg bei inländischen Familienstiftungen	217
I. Inhalt der Regelung	217
II. Europarechtliche Aspekte	218

III. Meinungsstand	220
IV. Stellungnahme.....	220
1. Verstoß gegen Grundfreiheiten	220
2. Verstoß gegen das Beihilfeverbot	224
V. Lösungsmöglichkeit	226
L. Persönliche Freibeträge und Versorgungsfreibetrag bei beschränkter Steuerpflicht.....	227
I. Inhalt der Regelungen	227
II. Europarechtliche Aspekte	228
M. Progressionsvorbehalt.....	228
I. Inhalt der Regelung	228
II. Europarechtliche Aspekte	229
III. Meinungsstand	230
IV. Stellungnahme.....	230
V. Lösungsmöglichkeit	232
Fazit und Ausblick	233
Anhang: Zusammenfassung der Ergebnisse	235
Literaturverzeichnis	237
Rechtsprechungsverzeichnis	251

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
BauGB	Baugesetzbuch
BB	Betriebs-Berater
BeckRS	Beck-Rechtsprechung
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStRE	Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
DSWR	Datenverarbeitung-Steuer-Wirtschaft-Recht
EEA	Einheitliche Europäische Akte
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EG	Europäische Gemeinschaft
EGBGB	Einführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuch
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft
EMRK	Europäische Menschenrechtskonvention
ErbStB	Der Erbschaft-Steuer-Berater
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
ErbStR	Erbschaftsteuer-Richtlinien
ErbStRG	Erbschaftsteuerreformgesetz
EStG	Einkommensteuergesetz
ET	European Taxation

etc.	et cetera
EU	Europäische Union
EUAHiG	EU-Amtshilfegesetz
EuG	Gericht der Europäischen Union
EUV	Vertrag über die Europäische Union
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Union
EuR	Europarecht (Zeitschrift)
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EWGV	Vertrag über die Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EWK	Europäischer Wirtschaftsraum
EWS	Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht
f.	folgende
FG	Finanzgericht
FinMin	Finanzministerium
FPR	Familie Partnerschaft Recht
FR	Finanz-Rundschau
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
gem.	gemäß
GG	Grundgesetz
INF	Information über Steuer und Wirtschaft
i.S.d.	im Sinne des
IStR	Internationales Steuerrecht
i.V.m.	in Verbindung mit
IWB	Internationale Wirtschaftsbriefe
JbFSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
KG	Kommanditgesellschaft
KultSchG	Gesetz zum Schutz Deutschen Kulturgutes gegen Abwanderung
LPartG	Lebenspartnerschaftsgesetz
MitBayNot	Mitteilungen des Bayerischen Notarvereins, der Notarkasse und der Landesnotarkammer Bayern
m.E.	meines Erachtens
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen

NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer
NZA	Neue Zeitschrift für Arbeitsrecht
NZBau	Neue Zeitschrift für Baurecht und Vergaberecht
o.Ä.	oder Ähnliches
OHG	Offene Handelsgesellschaft
RIW	Recht der internationalen Wirtschaft
Rn.	Randnummer
Rs.	Rechtssache
Rspr.	Rechtsprechung
S.	In der Fußnote: Seite; im Fließtext: Satz
sog.	sogenannten
SteuK	Steuerrecht kurzgefaßt
StuB	Steuern und Bilanzen
StuW	Steuer und Wirtschaft
u.a.	unter anderem
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung
v.	vom
Var.	Variante
vgl.	vergleiche
WVRK	Wiener Vertragsrechtskonvention
z.B.	zum Beispiel
ZErb	Zeitschrift für die Steuer- und Erbrechtspraxis
ZEV	Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge
ZfBR	Zeitschrift für deutsches und internationales Bau- und Vergaberecht
z.T.	zum Teil