

Für Binnenmarkt-gerechtigkeit in der Erbschaftsteuer!

Univ.-Prof. Dr. Ulrich Hufeld¹



Der BFH hat mit Urteil vom 19. 6. 2013 (II R 10/12) eine doppelte Erbschaftsbesteuerung mit konfiskatorischer Wucht bestätigt. Die Klägerin, die zu einem Viertel ihre Großtante beerbte, soll hinnehmen, dass ihr Anteil von Frankreich und Deutschland maßlos überbelastet wird, mit insgesamt nominell 84 %, nach einem Billigkeitserlass mit 71 %. Den Schutz des am 3. 4. 2009 in Kraft getretenen Erbschaftsteuer-DBA mit Frankreich und den Schutz der am 1. 12. 2009 zu Primärrecht erstarkten Grundrechte-Charta der EU (GRCh) konnte sie noch nicht in Anspruch nehmen. So entschied der BFH zwar über einen „Altfall“ – zugleich aber bietet das Urteil ein Lehrstück über Schutzlosigkeit und etatistische Kraftmeierei in einer Situation ohne DBA und ohne Integrationsrecht. Die Rz. 31 sei allen zur Lektüre empfohlen, die womöglich nicht nur den Euro preisgeben, sondern in eine prähistorische Zeit ohne transnationale Bürgerrechte zurückkehren wollen; sie ist ein anachronistischer Beitrag zu „50 Jahre Élysée-Vertrag“ und „50 Jahre van Gend & Loos“. Noch weniger passt sie zur Lebensgeschichte der Großtante, die nach dem Krieg mit einem französischen Besatzungsoffizier ins Elsass gezogen und 1996 verwitwet nach Deutschland zurückgekehrt war (zur Liebesgeschichte des schneidigen Offiziers und der stadtbekanntesten Schönheit s. Der Spiegel 25/2013 S. 33).

Die Rz. 31 führt in den Urzustand der rohen Doppelbesteuerung: „Jedem Staat steht kraft seiner Finanzhoheit als Teil seiner Souveränität das Recht zur Erhebung von Steuern zu.“ Der Satz folgt in der konsequenten Dramaturgie des Urteils aus der Vorentscheidung des BFH, jede Verbindung mit dem Unionsrecht zu kappen – obwohl die Erblasserin, in Deutschland wieder ansässig geworden, ganz überwiegend in Frankreich angelegtes Kapitalvermögen hinterlassen hatte. Rz. 31 des Urteils setzt die Unanwendbarkeit der primärrechtlichen Eigentums- und Erbrechtsgarantie (Art. 17 Abs. 1 Satz 1 GRCh) voraus: „Da es sich beim Erbschaftsteuerrecht nicht um Unionsrecht, sondern um rein nationales, nicht unionsrechtlich determiniertes Recht handelt“, scheidet die Maßstäblichkeit der GRCh aus (Rz. 28).

Diesen BFH-Befund darf man aus dem „Altfall“-Kontext nicht isolieren. Isoliert, so apodiktisch wie er geschrieben steht, ist er falsch. Eigentum und Erbrecht gehören zusammen. Ohne Erbrecht wäre Eigentum ein lebenszeitliches Konsumrecht. Eigentumsbildung hat heute auch eine binnenmarktrechtliche Grundlage; die eigentumsrechtliche Verfügungsfreiheit wird wesentlich mitbestimmt von den unionsrechtlichen Marktgrundfreiheiten. Ungeschmälerte Doppelbesteuerung durchkreuzt die Vererbungsfreiheit und die Erbfreiheit. Dass die Erbschaftsteuer unionsrecht-

liche Determinanten berücksichtigen muss, wird evident, wenn der vormalige Eigentümer (spätere Erblasser) mit Rückhalt in der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) transnationale Bankkonten einrichtet und Wertpapiere hält. Für den Erbfall in dieser Konstellation hat der EuGH bereits in der Rechtssache Margarete Block (C-67/08) festgestellt, dass Kapitalverkehr i. S. d. Grundfreiheit in Rede steht. Dann aber geht es um subjektive Rechte: um Art. 63 AEUV, der die Sache europäisiert, damit zugleich Art. 17 GRCh aktiviert.

Der II. Senat des BFH konnte sich zwar für seinen Altfall noch auf „Margarete Block“ berufen, das EuGH-Urteil von 2009, das der Senat mit der Vorlage vom 16. 1. 2008 (II R 45/05) selbst herbeigeführt hatte. In jener spärlich begründeten, auf die Judikatur der anderen Kammern nicht abgestimmten Entscheidung mochte sich der EuGH auf ein Verteilungsrecht zur Vermeidung der Doppelbesteuerung noch nicht einlassen. Jedoch spricht alles dagegen, das Urteil „Block“ als letztes Wort zu begreifen – als „acte éclairé“, der künftige Dialoge mit dem EuGH (Art. 267 AEUV) blockiert. Nach Inkrafttreten der Charta spricht alles dafür, die Grundfreiheiten mit Art. 16 („Unternehmerische Freiheit“) und Art. 17 GRCh („Eigentumsfreiheit“ mit Erbrecht) zusammenzudenken; Art. 15 Abs. 2 GRCh verkoppelt seinerseits die Berufsfreiheit mit den Marktfreiheiten. Doppelbesteuerung, die just auf die Inanspruchnahme der Freizügigkeitsrechte zurückgeht, dementiert allzu drastisch die freiheitsrechtlichen – grundfreiheitlichen und grundrechtlichen – Ansprüche der Unionsbürger.

„Block“ und die Folgerechtsprechung sollten neuerlich Anlass geben, über die sog. Kästchengleichheit im binnenmarktlichen Steuerrecht hinauszudenken. Eine in den mitgliedstaatlichen Kästchen diskriminierungsfreie, aber gleichwohl beschränkungsintensive Doppelbesteuerung verträgt sich nicht mit der Binnenmarktidee. Doppelte Erbschaftsteuer greift tief in konsolidiertes Eigentum ein. Wohl kann der EuGH ein systematisches Vermeidungsrecht nicht abschließend dekretieren. Er muss sich aber auf das in seiner Rechtsprechung bereits angelegte Unionsbürgerrecht auf freie transnationale Verfügung über Eigentum besinnen, jedenfalls auf das Untermaßverbot. Solange DBA-substituierendes Sekundärrecht fehlt, schulden die Mitgliedstaaten eine abkommensrechtliche Gewährleistung der subjektiven Rechte. Grundfreiheitlich, zudem eigentums- und erbrechtlich fundiertes Gewährleistungsrecht verhindert desintegrative Doppelbesteuerung und stiftet Gerechtigkeit.

¹ Der Autor ist Inhaber eines Lehrstuhls für Öffentliches Recht und Steuerrecht an der Helmut-Schmidt-Universität/Universität der Bundeswehr Hamburg.