

Ausgabe 51

23. Dezember 2021

# steuern + recht aktuell

Wichtige Änderungen in Recht und Gesetz

## Inhalt

### Neues aus der Gesetzgebung & Finanzverwaltung

Update: BMF: Weitere steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Hilfe für von der Corona-Krise Betroffene

EU-Richtlinienentwurf zur Umsetzung einer globalen effektiven Mindestbesteuerung in der Europäischen Union vorgelegt.

EU-Richtlinienentwurf für eine Änderungsrichtlinie zur ATAD

### Aktuelle Rechtsprechung

BFH-Entscheidungen, veröffentlicht am 23. Dezember 2021

EuGH: Sonderregelungen bei beschränkter Erbschaftsteuerpflicht teilweise mit Unionsrecht vereinbar

# Neues aus Gesetzgebung & Finanzverwaltung

Update: BMF: Weitere steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Hilfe für von der Corona-Krise Betroffene

In Abstimmung mit den obersten Finanzbehörden der Länder hat das Bundesfinanzministerium steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Hilfe für von der Corona-Krise Betroffene erlassen. Mit Schreiben vom 15. Dezember 2021 ([IV C 4 – S 2223/19/10003 :006](#)) wurde der zeitliche Anwendungsbereich des entsprechenden BMF-Schreibens und dessen Ergänzungen auf das Jahr 2022 verlängert. Die Situation der Covid-19-Pandemie bedinge danach, die Verwaltungs- und Vollzugserleichterungen der Jahre 2020 und 2021 auch im Jahr 2022 zur Anwendung zu bringen.

Mehr zu diesem Thema erfahren Sie [hier](#) in unserem Steuer & Recht Blog.

EU-Richtlinienentwurf zur Umsetzung einer globalen effektiven Mindestbesteuerung in der Europäischen Union vorgelegt.

Die EU-Kommission hat am 22.12.2021 einen Richtlinienentwurf zur Umsetzung der am 20.12.2021 durch die OECD veröffentlichten Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar 2) in der Europäischen Union vorgelegt.

Für einen Überblick über die OECD Model Rules verweisen wir auf unseren [Newsflash vom 20.12.2021](#). Die Regelungen des Richtlinienentwurfs sollen bis zum 31.12.2022 in nationales Recht umgesetzt werden und sind grundsätzlich ab dem 1.1.2023 anzuwenden. Die Undertaxed Payments Rule (UTPR) ist hingegen später ab dem 1.1.2024 anzuwenden. Nachfolgend wird ein erster Überblick über den Richtlinienentwurf gegeben, der in seinen Kapiteln 1 bis 9 in der Grundstruktur den OECD Model Rules entspricht:

## **Kapitel 1: Allgemeine Bestimmungen**

Der Anwendungsbereich des EU-Richtlinienentwurfs (nachfolgend "RL-E") entspricht grundsätzlich den OECD Model Rules und erfasst grenzüberschreitend agierende Unternehmen (MNE's), die in mindestens zwei der vier vorangehenden Wirtschaftsjahren einen Umsatz in Höhe von mindestens 750 Millionen Euro nach dem Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft erzielt haben.

Eine MNE ist dabei eine Unternehmensgruppe, zu der mindestens eine im Rahmen des Konzernabschlusses einbezogene Gesellschaft gehört, die nicht im Staat der obersten Muttergesellschaft ansässig ist oder eine Gesellschaft, die in einem anderen Staat eine Betriebsstätte unterhält.

Abweichend von den OECD Model Rules sieht der RL-E jedoch eine Income Inclusion Rule (IIR) auch für rein national operierende Konzerne (sog. Large-scale Domestic Group) vor, in deren Konzernabschluss keine einbezogene

Gesellschaft, die in einem anderen Staat als dem der obersten Muttergesellschaft ansässig ist, enthalten ist.

Ausnahmen gelten (wie auch im Rahmen der OECD Model Rules vorgesehen) für Regierungsorganisationen, internationale Organisationen, Non-Profit Organisationen und Pensionsfonds sowie für Investmentfonds und Real Estate Investment Vehicle als oberste Muttergesellschaft.

Definitionen sowie Regelungen zur Ansässigkeit einbezogener Gesellschaften wurden aus Kapitel 10 der OECD Model Rules in Artikel 3 bzw. Artikel 4 RL-E übernommen.

## **Kapitel 2: Income Inclusion Rule und Undertaxed Payments Rule**

In Übereinstimmung mit den OECD Model Rules sieht der RL-E die Einführung einer sog. Income Inclusion Rule (IIR) und einer sog. Undertaxed Payments Rule (UTPR) vor. Die IIR ist grundsätzlich vorrangig anzuwenden. Die IIR soll i.d.R. auf Ebene der obersten Muttergesellschaft greifen und Einkünfte nachgelagerter niedrig besteuert einbezogener Gesellschaften erfassen.

### **i. IIR**

Der RL-E soll die EU-Mitgliedsstaaten dazu verpflichten, eine IIR auf Ebene der bei ihnen ansässigen obersten Muttergesellschaft oder zwischengeschalteten Muttergesellschaften zu erheben.

Abweichend von den OECD Model Rules sieht der RL-E eine Erweiterung der IIR auf oberste Muttergesellschaften oder zwischengeschaltete Muttergesellschaften vor, wenn diese selbst niedrig besteuert sind. Die Erweiterung erfasst zudem auch niedrig besteuerte einbezogene Gesellschaften, die in demselben Staat wie die die IIR anwendende Gesellschaft ansässig sind.

Eine nur einmalige Erfassung einer einbezogenen Gesellschaft im Rahmen der IIR soll durch Ausnahmen von der Anwendung einer IIR bei Vorliegen einer qualifizierten IIR auf vorgelagerter Ebene verbunden mit einem Anrechnungsmechanismus erreicht werden. Abweichend von den OECD Model Rules ist der Mechanismus auf zwischengeschaltete Muttergesellschaften und Muttergesellschaften, die an sog. Partially-owned Intermediate Parent Entities beteiligt sind, beschränkt. Eine Anrechnung auf Ebene der obersten Muttergesellschaft ist in dem RL-E nicht vorgesehen.

Abweichend von den OECD Model Rules sieht Artikel 10 des RL-E zudem eine Wahlmöglichkeit für Mitgliedsstaaten vor, für in eine MNE einbezogene, in ihrem Hoheitsgebiet ansässige Gesellschaften eine qualifizierte inländische Aufstockungssteuer (sog. Qualified Domestic Top-Up Tax) zu erheben.

### **ii. UTPR**

Die UTPR soll grundsätzlich subsidiär zur IIR anzuwenden sein. Wenn die UTPR zur Anwendung kommt, wird die Aufstockungssteuer (sog. Top-Up Tax) auf Ebene anderer in einem Mitgliedsstaat ansässiger einbezogener Gesellschaften erhoben.

Soweit mehrere Staaten eine UTPR anwenden, wird nach der Anzahl der Arbeitnehmer und nach den Summen der Buchwerte für materielle Vermögensgegenstände das Besteuerungssubstrat auf die verschiedenen Staaten verteilt. In welcher Form die UTPR zu erheben ist (z.B. Betriebsausgabenabzugsbeschränkung oder zusätzliche Körperschaftsteuerpflichtige Einkünfte), wird durch den RL-E nicht vorgegeben.

### **Kapitel 3: Berechnung des qualifizierten Einkommens oder Verlusts**

Ausgangspunkt für die Anwendung der IIR und der UTPR ist das i.d.R. nach dem Konzernrechnungslegungsstandard der obersten Muttergesellschaft ermittelte Ergebnis vor Konsolidierung. Wie in den OECD Model Rules vorgesehen, werden aber Anpassungen der Bemessungsgrundlage im Sinne von Hinzurechnungen/Kürzungen vorgenommen (z.B. Kürzung von Schachteldividenden, Veräußerungsgewinnen von Schachtelbeteiligungen, Ausnahmen für Internationale Schifffahrtseinkünfte).

### **Kapitel 4: Berechnung der adjustierten erfassten Steuern**

Entsprechend den in den OECD Model Rules enthaltenen Bestimmungen wird in dem RL-E der Steueraufwand des laufenden Geschäftsjahres, der durch Hinzurechnungen und Kürzungen angepasst wird, erfasst. Temporäre Differenzen werden durch die Berücksichtigung latenter Steuern geglättet. Solche latenten Steuern werden grundsätzlich im 5. Folgejahr rückwirkend aufgelöst, wenn sich diese nicht bis dahin umgekehrt haben. Das in den OECD Model Rules enthaltene Wahlrecht zur Bildung staatenbezogener aktiver latenter Steuern (sog. GloBE Loss Election) bei einem verbleibenden Verlust innerhalb eines Staates wird in dem RL-E nachvollzogen (sog. Qualifying Loss Election).

In Artikel 23 RL-E sind diverse Verteilungsmechanismen für die erfassten Steuern vorgesehen (z.B. bei einer Hinzurechnungsbesteuerung, bei hybriden Gesellschaften, bei transparenten Gesellschaften, Betriebsstätten, Kapitalertragsteuer).

### **Kapitel 5: Berechnung der effektiven Steuerbelastung und der Aufstockungssteuer (sog. Top-Up Tax)**

Es gilt ein Mindeststeuersatz von 15 %. Die effektive Steuerbelastung und die Ermittlung der Aufstockungssteuer wird in Übereinstimmung mit den OECD Model Rules staatenbezogen berechnet (sog. Jurisdictional Blending).

Die u.a. unter Berücksichtigung sog. substanzbasierter Ausnahmen für einen Staat ermittelte Aufstockungssteuer soll nach Artikel 26 auf die einbezogenen Gesellschaften dieses Staates im Verhältnis der nach Kapitel 3 ermittelten Einkommen verteilt werden. Erhoben wird die so auf die einbezogenen Gesellschaften verteilte Aufstockungssteuer im Wege der IIR (in der Regel bei der obersten Muttergesellschaft). Nur soweit keine IIR vorliegt, greift hilfsweise die UTPR (bei anderen einbezogenen Gesellschaften).

Der RL-E sieht in Artikel 29 eine den OECD Model Rules entsprechende de minimis Regelung vor, nach der eine Aufstockungssteuer für eine einbezogene Gesellschaft fiktiv mit Null berücksichtigt werden kann, sofern der

durchschnittliche Umsatz in dem Staat weniger als 10 Millionen Euro und das durchschnittliche Einkommen weniger als 1 Million Euro beträgt.

## **Kapitel 6: Sonderregelungen für Unternehmensumstrukturierungen und Holdingstrukturen**

Wie auch in Kapitel 6 der OECD Model Rules vorgesehen, enthält der RL-E Regelungen zur Bestimmung der 750 Millionen Euro Umsatzgrenze bei Verschmelzungen und Spaltungen sowie für den Erwerb und die Veräußerung einbezogener Gesellschaften.

Daneben gibt der RL-E auch Erläuterungen dazu, mit welchen Wertansätzen Vermögensgegenstände und Schulden bei Reorganisationsmaßnahmen oder der Sitzverlegung einer einbezogenen Gesellschaft bei der Bemessung des Einkommens zu berücksichtigen sind.

Besonderheiten sollen zudem für Joint Ventures sowie für sog. Multi-Parented MNE Groups gelten.

## **Kapitel 7: Neutralitäts- und Ausschüttungssysteme**

Kapitel 7 der OECD Model Rules wird an entsprechender Stelle des RL-E nachvollzogen. Das Kapitel enthält u.a. in Artikel 36 Sonderregelungen für oberste Muttergesellschaften, die die Definition einer sog. Flow-Through Entity erfüllen. Eine Flow-Through Entity i.S.d. RL-E wird in ihrem Sitzstaat steuerlich transparent behandelt, ist also unter Berücksichtigung der steuerlichen Perspektive des Gesellschafterstaates entweder als eine steuerlich transparente Gesellschaft oder als sog. Reverse-Hybrid i.S.d. RL-E einzustufen.

Für Investmentgesellschaften sieht der RL-E in Übereinstimmung mit den OECD Model Rules Sonderbestimmungen vor. Diese können unter bestimmten Voraussetzungen für Zwecke der Richtlinie zu steuerlicher Transparenz (Artikel 40) oder zu einem Besteuerungssystem für Gewinnausschüttungen auf Gesellschafterebene (Artikel 41) optieren. Investmentgesellschaften, die diese Optionen nicht ausüben, ermitteln ihre effektive Steuerbelastung nach Artikel 39 unabhängig von der effektiven Steuerbelastung ihres Ansässigkeitsstaats.

Weitere Sonderbestimmungen entsprechend den OECD Model Rules sind für sog. Eligible distribution tax systems sowie für oberste Muttergesellschaften vorgesehen, die einem sog. deductible dividend regime unterliegen.

## **Kapitel 8: Administration**

Grundsätzlich soll jede einbezogene Gesellschaft nach Artikel 42 dazu verpflichtet werden, eine Steuererklärung (sog. Top-Up Tax Information Return) abzugeben.

Die Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung kann aber entfallen, sofern mit dem Staat der obersten Muttergesellschaft oder dem Staat einer ggf. zur Abgabe der Steuererklärung beauftragten Gesellschaft eine Vereinbarung (sog. Qualifying Competent Authority Agreement) zum Austausch der jährlichen Steuererklärungen besteht.

Es sind Anzeigepflichten der einbezogenen Gesellschaft oder der beauftragten Gesellschaft darüber vorgesehen, welche Gesellschaft (oberste Muttergesellschaft oder beauftragte Gesellschaft) die Steuererklärung für die Gesellschaft abgibt und in welchem Staat diese erklärende Gesellschaft ansässig ist.

Die Abgabe der Steuererklärung und die Erfüllung der Anzeigepflichten sollen innerhalb von 15 Monaten nach Ende des Wirtschaftsjahres, für das diese Erklärungen abgegeben werden, erfolgen.

Die administrativen Regelungen des RL-E entsprechen somit den Vorgaben der OECD Model Rules.

Der RL-E sieht darüber hinaus in Artikel 44 Sanktionsmechanismen vor, deren Ausgestaltung im Ausgangspunkt den Mitgliedsstaaten überlassen wird. Der Entwurf sieht indes ein Bußgeld in Höhe von mindestens 5 % des Umsatzes einer einbezogenen Gesellschaft vor, sofern diese ihrer Verpflichtung zur Abgabe der Steuererklärung nicht oder nicht fristgerecht nachkommt oder eine falsche Erklärung abgibt und die Erklärung nicht innerhalb einer Frist von sechs Monaten nach Aufforderung abgibt.

Kapitel 8 der OECD Model Rules enthält eine Safe Harbour Regelung, die ein Wahlrecht für einbezogene Gesellschaften vorsieht, die Aufstockungssteuer fiktiv mit Null festzusetzen, wenn der Anwendungsbereich einer durch ein GloBE Rahmenkonzept noch zu bestimmenden Safe Harbour Regelung durch die einbezogene Gesellschaft erfüllt ist. Eine solche Regelung findet sich in den Rechtsnormen des RL-E nicht wieder, sondern ist nur in einem vorgeschalteten Flow-Chart erwähnt. Es ist demnach fraglich, wie eine durch die OECD vorgesehene und von einem Mitgliedsstaat ggf. eingeführte Safe Harbour Regelung richtlinienkonform implementiert werden kann.

## **Kapitel 9: Übergangsbestimmungen**

Wie in den OECD Model Rules vorgesehen, sind bei der Ermittlung der effektiven Steuerbelastung in einem Übergangsjahr und für die Folgejahre die latenten Steuern zu berücksichtigen, die in den Jahresabschlüssen der einbezogenen Gesellschaften für das Übergangsjahr ausgewiesen sind.

Zwar sind in dem EU-Richtlinienentwurf ebenfalls Vorschriften zur Verhinderung der Verlagerung latenter Steuern und von Vermögensgegenständen vorgesehen, abweichend von den OECD Model Rules sieht der Entwurf allerdings nicht den Stichtag 30.11.2021, sondern den 15.12.2021 vor.

Wie in den OECD Model Rules vorgesehen, erhöhen sich auch im RL-E die substanzbasierten Ausnahmen in der Übergangsphase und nehmen über die folgenden 10 Jahre ab.

Zusätzlich zu der unter bestimmten Größenkriterien vorgesehenen Abstandnahme von der Erhebung der UTPR in den ersten 5 Jahren der Anwendung der Regelungen, die auch in den OECD Model Rules vorgesehen ist, wird auch die in Kapitel 2 des RL-E vorgesehene Erweiterung der IIR auf eine oberste Muttergesellschaft, die selbst eine niedrig besteuerte einbezogene

Gesellschaft ist, nach Artikel 47 Abs. 1 in den ersten 5 Jahren und unter bestimmten Größenkriterien nicht angewendet. Für das Übergangsjahr werden die Fristen zur Einreichung der Steuererklärung und die Anzeigepflichten in Übereinstimmung mit den OECD Model Rules von 15 auf 18 Monate nach Ende des Übergangsjahres verlängert.

### **Kapitel 10: Besondere Anwendung der IIR auf inländische Großkonzerne (sog. Large-scale Domestic Groups)**

Kapitel 10 des RL-E enthält Anwendungsregelungen zu der in Kapitel 1 vorgesehenen Erweiterung der Income Inclusion Rule (IIR) auf rein national operierende Konzerne (sog. Large-scale Domestic Groups). Die derart ermittelte Aufstockungssteuer soll nach Artikel 50 RL-E in einer Übergangszeit von 5 Jahren ab dem 1.1.2023 jedoch nicht erhoben werden.

### **Kapitel 11: Schlussbestimmungen**

Artikel 51 des RL-E enthält für die praktische Anwendung der Regelungen zur IIR mit Bezug zu Drittstaaten wichtige Hinweise. Die Gleichwertigkeit einer IIR (sog. Qualified Income Inclusion Rule) auf vorgelagerten Ebenen, die zu einer Ausnahme von der Anwendung der IIR bei einer in einem Mitgliedsstaat ansässigen zwischengeschalteten Muttergesellschaft nach Artikel 6 Abs. 3 RL-E führt, soll in einem Annex festgehalten werden, der durch die EU-Kommission mit Einspruchsrecht des Rates geführt werden soll. Die Gleichwertigkeit einer in einem Drittstaat anzuwendenden IIR soll nach Artikel 51 Abs. 1 RL-E durch die EU-Kommission anhand folgender Parameter geprüft werden:

- a) das Regelwerk verpflichtet die Muttergesellschaft einer MNE, ihren zurechenbaren Anteil der Aufstockungssteuer für eine niedrig besteuerte einbezogene Gesellschaft zu ermitteln und zu erheben;
- b) es ist ein effektiver Mindeststeuersatz von mindestens 15 % festgelegt, unterhalb welchem eine Gesellschaft als niedrig besteuert gilt;
- c) für die Berechnung des effektiven Mindeststeuersatzes ist nur die Verrechnung des Einkommens von Gesellschaften zulässig, die in demselben Staat ansässig sind (sog. Jurisdictional Blending); und
- d) es ist eine Anrechnung der Aufstockungssteuer vorgesehen, die durch eine dieser Richtlinie entsprechenden IIR in einem Mitgliedsstaat gezahlt wurde.

In den Erläuterungen des RL-E wird darauf hingewiesen, dass der Frage der Gleichwertigkeit von Drittstaatsregelungen besondere Bedeutung im Zusammenhang mit dem US-GILTI-System zukommt und es dabei insbesondere um dessen Ausgestaltung nach einer US-Steuerreform gehen wird. Nach Abschluss der US-Steuerreform soll deshalb durch die EU-Kommission geprüft werden, ob die US-Vorschriften die Voraussetzungen für eine Gleichwertigkeit erfüllen. Die Richtlinie soll aus diesem Grund in einem Annex einen Verweis auf die USA enthalten. Die Regelungen des Richtlinienentwurfs sollen nach Artikel 55 bis zum 31.12.2022 in nationales Recht umgesetzt und grundsätzlich ab dem ab dem 1.1.2023 anzuwenden sein. Eine verzögerte Anwendung ab dem 1.1.2024 ist hinsichtlich der Artikel 11, 12, 13 (UTPR) vorgesehen.

## EU-Richtlinienentwurf für eine Änderungsrichtlinie zur ATAD

Die EU-Kommission hat am 22.12.2021 einen Richtlinienentwurf zur Änderung der Anti-Tax Avoidance Directive (sog. ATAD 3) zur Verhinderung des Missbrauchs von Mantelgesellschaften zu Steuerzwecken vorgelegt. Die Regelungen des Richtlinienentwurfs sollen bis zum 30.6.2023 in nationales Recht umgesetzt werden und grundsätzlich ab dem 1.1.2024 anzuwenden sein. Mehr zum Thema im aktuellen [steuern + recht newsflash](#).

# Aktuelle Rechtsprechung

BFH-Entscheidungen, veröffentlicht am 23. Dezember 2021

**Urteil VIII R 7/20:**  
Zuteilung von Aktien im  
Rahmen eines  
ausländischen "Spin-Off"

19. Oktober 2021

Drittstaatenabsplattungen, die einer inländischen Absplattung i.S. des § 123 Abs. 2 UmwG vergleichbar sind, fallen bis zum Inkrafttreten des § 20 Abs. 4a Satz 7 EStG bei unionsrechtskonformer Auslegung in den Anwendungsbereich des § 20 Abs. 4a Satz 1 EStG. Ein ausländischer "Spin-Off", der aus nationaler Sicht eine Ausgliederung i.S. des § 123 Abs. 3 UmwG mit anschließender Sachausschüttung der Aktien am übernehmenden Rechtsträger darstellt, kann einer Absplattung i.S. des § 123 Abs. 2 UmwG dann vergleichbar sein, wenn die Übertragung der Vermögenswerte in einem einheitlichen "zeitlichen und sachlichen Zusammenhang" mit der und gegen die Übertragung von Anteilen an der übernehmenden Gesellschaft erfolgt.

[Zum Urteil](#)

**Urteil V R 13/19:**  
Abgrenzung von  
Schadensersatz und  
Entgelt bei Zahlungen  
nach Aufhebung eines  
Architektenvertrages

26. August 2021

Die nach Kündigung eines Architektenvertrages zu zahlende Vergütung ist nur insoweit Entgelt i.S. von § 10 Abs. 1 UStG, als sie auf schon erbrachte Leistungsteile entfällt.

[Zum Urteil](#)



# Rechtsprechung im Blog

## **EuGH: Sonderregelungen bei beschränkter Erbschaftsteuerpflicht teilweise mit Unionsrecht vereinbar**

*Nach dem Urteil des Europäischen Gerichtshofes (EuGH) wird die unterschiedliche Ausgestaltung der erbschaftsteuerlichen Freibeträge zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht nicht durch die EU-Vorschriften des freien Kapitalverkehrs beschränkt. Die Weigerung des Finanzamts, die Verbindlichkeiten aus Pflichtteilen im Falle der beschränkten Steuerpflicht nicht zum Abzug als Nachlassverbindlichkeiten abzuziehen, sei allerdings unionsrechtswidrig.*

### **Hintergrund**

Der deutsche Gesetzgeber hatte als Reaktion auf das Urteil des EuGH vom 8. Juni 2016 in der Rechtssache C-479/14, Hünnebeck im Zuge des Steuerumgebungsbekämpfungsgesetzes (StUmgBG) in § 16 Absatz 2 Erbschaftsteuergesetz (ErbStG) eine Neuregelung eingeführt. Danach ist für Erwerbe, für welche die Steuer nach dem 24. Juni 2017 entsteht (§ 37 Abs. 14 ErbStG), der Freibetrag des § 16 Absatz 1 ErbStG um einen nach Maßgabe des § 16 Absatz 2 Satz 2 und 3 ErbStG zu berechnenden Teilbetrag zu mindern.

### **Sachverhalt**

Im Streitfall liegt ein Fall der beschränkten Steuerpflicht deswegen vor, weil weder der Erblasser noch die Klägerin im Zeitpunkt des Todes des Erblassers in Deutschland einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hatten; beide waren österreichische Staatsangehörige mit dortigem Wohnsitz. Die in Österreich ansässige Klägerin hatte im Jahr 2018 von ihrem ebenfalls in Österreich wohnhaften Vater in Deutschland belegenes Grundvermögen geerbt. Sie war als Alleinerbin nach österreichischem Erbrecht verpflichtet, zwei Pflichtteilsberechtigten aus dem Nachlass den Pflichtteil auszuzahlen. Das deutsche Finanzamt versagte ihr mangels wirtschaftlichen Zusammenhangs mit dem Inlandsvermögen den Abzug als Nachlassverbindlichkeit. Außerdem stehe der Klägerin nur der nach § 16 Abs. 2 ErbStG in der Fassung des StUmgBG geminderte erbschaftsteuerliche Freibetrag für Fälle der beschränkten Steuerpflicht zu.

### **Vorlagefragen**

Aufgrund der Vorlage des Finanzgerichts Düsseldorf sollte geklärt werden, ob und gegebenenfalls inwieweit nach Maßgabe des Umfangs der Steuerhoheit des betreffenden Mitgliedstaats eine unterschiedliche Behandlung von persönlichen Freibeträgen (erste Vorlagefrage) oder dem Abzug von Nachlassverbindlichkeiten (zweite Vorlagefrage) möglich ist.

In seinen Schlussanträgen vom 16. September 2021 hält der Generalanwalt (GA) in seinen Empfehlungen die deutsche Freibetragsregelung bei beschränkter Erbschaftsteuerpflicht als mit dem Unionsrecht vereinbar. Hinsichtlich der Weigerung des Finanzamts, den Abzug der Zahlungen als Nachlassverbindlichkeit zuzulassen, liege jedoch ein nicht zu rechtfertigender Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit vor (mehr dazu in unserem Blogbeitrag vom [17. September 2021](#)).



## Entscheidung des EuGH

Der EuGH bestätigt im Ergebnis die Sichtweise des GA.

In der unterschiedlichen Freibetragsregelung sieht der EuGH zwar eine Beschränkung des Kapitalverkehrs, die allerdings durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses, nämlich der Wahrung der Kohärenz des Steuersystems, gerechtfertigt ist. Die deutsche Regelung stelle den für eine Rechtfertigung notwendigen unmittelbaren Zusammenhang zwischen dem Freibetrag, den der Erbe geltend machen kann, und dem Umfang der Steuerhoheit in Bezug auf die sich für ihn aus dem Erwerb ergebende Bereicherung her. Diese Regelung – so der EuGH – vermeide somit, dass die Steuerkraft eines beschränkt steuerpflichtigen Erben dadurch, dass es ihm gestattet wird, den Freibetrag in voller Höhe in Anspruch zu nehmen, obwohl sich dieser Freibetrag nicht auf eine steuerliche Belastung beziehe, die auf die gesamte aus der Erbübertragung resultierende Bereicherung erhoben wird, systematisch zu niedrig angesetzt wird.

Hinsichtlich der Nichtabzugsfähigkeit der Nachlassverbindlichkeiten (mit der Folge der Wertminderung des Nachlasses) liege eine Beschränkung des Kapitalverkehrs vor. Im Gegensatz zur Freibetragsregelung könne diese Beschränkung jedoch weder mit der Notwendigkeit, die Kohärenz des deutschen Steuersystems zu wahren, noch mit dem Territorialitätsprinzip und der Notwendigkeit der Gewährleistung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten gerechtfertigt werden. Hierzu weist der EuGH darauf hin, dass sich die Ungleichbehandlung in Bezug auf die Abzugsfähigkeit der Verbindlichkeiten aus Pflichtteilen allein aus der Anwendung der betreffenden deutschen Regelung ergibt. Außerdem habe die deutsche Regierung nicht dargelegt, weshalb die Berücksichtigung der Verpflichtungen aus Pflichtanteilen, wenn diese mit Immobilien in Zusammenhang stehen, über die Deutschland ihre Steuerhoheit im Rahmen einer Teilbesteuerung ausübt, diesen Mitgliedstaat dazu bringen würde, auf einen Teil dieser Steuerhoheit zugunsten anderer Mitgliedstaaten zu verzichten, oder die Besteuerungsbefugnis dieses Mitgliedstaats beeinträchtigen würde.

### Fundstelle

EuGH-Urteil vom 21. Dezember 2021 ([C-394/20](#)), Finanzamt V (Freier Kapitalverkehr)

Anmerkung: Im Gegensatz zum Finanzgericht Düsseldorf (im Vorlagebeschluss vom 20. Juli 2020) hatte das Niedersächsische Finanzgericht die seit 25. Juni 2017 geltende Vorschrift des § 16 Abs. 2 ErbStG i.d.F. des StUmgBG für unionsrechtskonform erklärt und deswegen durch (mittlerweile rechtskräftiges) Urteil vom 22. Juli 2020 ([3 K 163/19](#)) eine Klage abgewiesen, die in einem Fall der beschränkten ErbSt-Pflicht auf Gewährung des vollen Freibetrags nach § 16 Abs. 1 ErbStG anstelle des gekürzten Freibetrags nach § 16 Abs. 2 ErbStG gerichtet war.

Wir wünschen Ihnen frohe Weihnachten und einen guten Start ins neue Jahr.

Ihre Tax & Legal Redaktion von PwC

## Noch Fragen?

Dann sprechen Sie bitte Ihren PwC-Berater an oder senden Sie eine E-Mail.

[E-MAIL SENDEN](#)

Die Beiträge sind als Hinweise für unsere Mandanten bestimmt. Für die Lösung einschlägiger Probleme greifen Sie bitte auf die angegebenen Quellen oder die Unterstützung unserer für Sie tätigen Büros zurück. Teile dieser Veröffentlichung/Information dürfen nur nach vorheriger schriftlicher Zustimmung durch den Herausgeber nachgedruckt und vervielfältigt werden. Meinungsbeiträge geben die Auffassung der einzelnen Autoren wieder.

## Bestellung und Abbestellung

Wenn Sie einen PwC-Newsletter bestellen, speichern und verarbeiten wir Ihre E-Mail-Adresse zum Zweck des Versands des von Ihnen abonnierten Newsletters.

Falls Sie „steuern+recht aktuell“ nicht mehr erhalten möchten, senden Sie bitte eine entsprechende E-Mail-Nachricht an:

[ANMELDEN](#)

[ABMELDEN](#)

### Redaktion

Gabriele Nimmrichter  
PricewaterhouseCoopers GmbH  
Friedrich-Ebert-Anlage 35-37  
60327 Frankfurt am Main  
Tel.: (0 69) 95 85-5680  
gabriele.nimmrichter@de.pwc.com

Gunnar Tetzlaff  
PricewaterhouseCoopers GmbH  
Fuhrberger Straße 5  
30625 Hannover  
Tel.: (0 511) 53 57-3242  
gunnar.tetzlaff@de.pwc.com

### Datenschutz

Die Datenverarbeitung für den Versand des Newsletters erfolgt aufgrund der Grundlage Ihrer Einwilligung. Sie können den Newsletter jederzeit mit Wirkung für die Zukunft abbestellen und Ihre Einwilligung damit widerrufen

© 2021 PwC. All rights reserved. PwC refers to the PwC network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate entity.

Please see [www.pwc.com/structure](http://www.pwc.com/structure) for further details.

