

Stefan Babiarz

Naczelny Sąd Administracyjny

ORCID: 0000-0002-0869-6941

**ERBSCHAFT- UND SCHENKUNGSTEUER IN POLEN UND
IN DEUTSCHLAND. KONSTRUKTIONSELEMENTE DER
STEUER: STEUERPFLICHT, BESTEUERUNGSGRUNDLAGE,
STEUERBEFREIUNGEN, STUNDUNG UND ERLASS DER
STEUER, STEUERKLASSEN, FREIBETRÄGE,
INSTRUMENTALPFLICHTEN. ZWEITER TEIL**

Steuerpflicht und Zeitpunkt ihrer Entstehung

Im polnischen Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz entsteht die Steuerpflicht zu verschiedenen Zeitpunkten, je nach dem Besteuerungstitel (Art. 6 u.p.s.d.). Und so entsteht sie:

- für den Erwerb durch Erbschaft – zum Zeitpunkt der Annahme der Erbschaft,
- für den Erwerb durch gewöhnliches Vermächtnis, Untervermächtnis oder Auflage im Testament – zum Zeitpunkt des Vollzugs des gewöhnlichen Vermächtnisses, Untervermächtnisses oder der Auflage im Testament,
- für den Erwerb durch Pflichtteil – zum Zeitpunkt der Befriedigung des Anspruchs,
- für den Erwerb durch Vindikationslegat – mit Rechtskrafterlangung der Entscheidung des Gerichts über den Erwerb der Erbschaft, der teilweisen Entscheidung über den Erwerb des Gegenstandes des Vindikationslegats oder nach Registrierung des Nachlasszeugnisses oder Erteilung des europäischen Nachlasszeugnisses,
- für den Erwerb von Rechten an Spareinlagen, die in Art. 1 Abs. 2 genannt wurden – beim Tod des Einlegers,
- für den Erwerb von Investmentfondsanteilen, die in Art. 1 Abs. 2 genannt wurden – beim Tod des Beteiligten am Investmentfonds,
- für den Erwerb durch Schenkung – zum Zeitpunkt der Abgabe einer notariell beurkundeten Erklärung durch den Schenker, und beim Abschluss des Vertrags

ohne Einhaltung der vorgesehenen Form – zum Zeitpunkt der Erfüllung der zugesagten Leistung; ist hinsichtlich des Gegenstands der Schenkung gemäß den Vorschriften eine besondere Form für die Erklärungen beider Parteien erforderlich, so entsteht die Steuer zum Zeitpunkt der Abgabe solcher Erklärungen,

- für den Erwerb durch Auflage des Schenkers – zum Zeitpunkt des Vollzugs der Auflage,
- für den Erwerb durch Ersitzung – zu dem Zeitpunkt, zu dem die Entscheidung des Gerichts über die Feststellung der Ersitzung Rechtskraft erlangt,
- für den Erwerb durch unentgeltliche Aufhebung des Miteigentums – zum Zeitpunkt des Vertrags- oder Vergleichsabschlusses oder der Rechtskraft-erlangung der gerichtlichen Entscheidung, falls sie die unentgeltliche Aufhebung des Miteigentums zur Folge haben,
- für den Erwerb durch unentgeltliche Dienstbarkeit, Rente oder Nießbrauch – zum Zeitpunkt der Bestellung dieser Rechte.

Erfolgt der Erwerb in Teilen, so entsteht die Steuerpflicht beim Erwerb der einzelnen Teile.

Im deutschen Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz wurde der Zeitpunkt der Steuerentstehung im § 9 geregelt, und so entsteht sie bei Erwerben von Todes wegen – grundsätzlich – mit dem Tod des Erblassers, jedoch:

- für den Erwerb eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs – mit dem Zeitpunkt der Geltendmachung (es zählt also der zustehende Erlös),
- im Fall der Anordnung durch den Erblasser der Bildung oder Ausstattung einer Vermögensmasse ausländischen Rechts, deren Zweck auf die Bindung von Vermögen gerichtet ist – mit dem Zeitpunkt der Bildung oder Ausstattung der Vermögensmasse,
- für den Erwerb infolge Vollziehung einer vom Erblasser angeordneten Auflage oder infolge Erfüllung einer vom Erblasser gesetzten Bedingung – mit dem Zeitpunkt der Vollziehung der Auflage oder der Erfüllung der Bedingung,
- für den Erwerb des Nacherben – mit dem Zeitpunkt des Eintritts der Nacherbfolge,
- bei Schenkungen unter Lebenden – mit dem Zeitpunkt der Entstehung des Anspruchs,
- bei Zweckzuwendungen – mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung.

Dies bedeutet, dass beim Erwerb durch Erbschaft nicht der Zeitpunkt der Annahme der Erbschaft (wie in Polen), sondern der Zeitpunkt des Erbfalls entscheidend ist. Dies geschieht dadurch, dass gemäß § 1946 BGB der Erbe die Erbschaft annehmen oder ausschlagen kann, sobald der Erbfall eingetreten ist, und gemäß § 1942 Abs. 1 BGB die Erbschaft auf den berufenen Erben übergeht, unbeschadet des Rechts, sie auszuschlagen. Die Ausschlagung kann nur binnen sechs Wochen vom Zeitpunkt, in welchem der Erbe von dem Anfall und dem Grund der Berufung Kenntnis erlangt, erfolgen (§ 1944 Abs. 1 u. 2 BGB). Außerdem bestimmt das ErbStG – anders als das polnische Gesetz, den einheitlichen Zeitpunkt der Steuerentstehung beim Erwerb durch Schenkung.

Aufgrund dieses Gesetzes ist der Zeitpunkt der Rechtskrafterlangung des Erbscheins oder die gleichgestellten Ereignisse irrelevant. Dieses Gesetz regelt keine (kennt keine) Institution der erneuten Entstehung der Steuerpflicht (Art. 6 Abs. 4 u.p.s.d.). Die polnische Lösung basiert diesbezüglich auf der Stellungnahme aus Art. 68 § 1 der polnischen Abgabenordnung vom 29. August 1997¹, die von B. Brzeziński dargestellt wurde und in der Glosse zum Beschluss des Obersten Gerichts vom 21. März 1991 r., III AZP 14/90, POP 1992, Nr. 4, Pos. 88 allgemein bewilligt wurde.

Besteuerungsgrundlage (Grundlage der Steuerfestsetzung)

Gemäß Art. 7 Abs. 1 u.p.s.d. gilt als Besteuerungsgrundlage der Wert der Sachen und Vermögensrechte nach Abzug der Schulden und Lasten, der nach dem Zustand der Sachen und Vermögensrechte am Tag der Entstehung der Steuerpflicht ermittelt wird. Der Art. 7 Abs. 3 u.p.s.d. besagt wiederum: „Zu den Schulden und Lasten gehören auch die Kosten der Behandlung und Pflege während der letzten Krankheit des Erblassers, soweit sie nicht zu seinen Lebzeiten und aus seinem Vermögen gedeckt worden sind, die Kosten der Bestattung des Erblassers, einschließlich der Kosten des Grabsteins, in dem Umfang, in welchem sie den in der jeweiligen Umgebung geltenden Gebräuchen entsprechen, soweit sie nicht aus dem Vermögen des Erblassers oder aus der Bestattungsbeihilfe gedeckt oder in einer anderen Form erstattet worden sind, sowie die Kosten des Nachlassverfahrens, die Vergütung des Testamentsvollstreckers, die Pflichten zur Erfüllung der testamentarischen Vermächtnisse und Auflagen, Auszahlungen des Pflichtteils und andere Pflichten, die sich aus den Vorschriften des Zivilgesetzbuches über die Erbschaft ergeben“. Aus Art. 7 Abs. 2 u.p.s.d. ergibt es sich Folgendes: „Ist der Erbe, der Beschenkte oder die Person, zu deren Gunsten ein Damnation- oder Vindikationslegat vorgenommen worden ist, mit der Pflicht zur Erfüllung einer Auflage oder eines Damnation- legats belastet worden, so gilt der Wert dieser Belastung als Last der Erbschaft, der Schenkung, des Damnation- oder des Vindikationslegats, und im Falle einer Auflage, soweit diese erfüllt worden ist“. Ähnlich ist auch die Bewertung (Ermittlung der Besteuerungsgrundlage) im deutschen Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz. Das Vermögen wird nach dem Marktwert bewertet. Es war jedoch nicht immer so. Die im Ausland gelegenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebe wurden nach dem Marktwert bewertet und wenn sie sich in Deutschland befanden, so führten die Bewertungsmethoden zu ihrer Bewertung in Höhe von ca. 10% des Marktwertes. Diese Lösung hat der Gerichtshof der Europäischen Union im Ur-

¹ GBl. Dz.U. vom 2018 Pos. 800 m. Ä.

teil vom 17. Januar 2008, C-256/06, *Theodor Jäger gegen Finanzamt Kusel-Landstuhl*² für eine Verletzung des Grundsatzes des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs³ gehalten.

Gemäß § 10 ErbStG gilt als steuerpflichtiger Erwerb die Bereicherung des Erwerbers, soweit sie nicht steuerfrei ist. Die Anwartschaft eines Nacherben gehört jedoch nicht zu seinem Nachlass (§ 10 Abs. 4 ErbStG). Dabei ist jedoch auf die Lösung § 10 Abs. 2 ErbStG hinzuweisen, die in polnischen Steuervorschriften nicht vorhanden ist. Gemäß dieser Vorschrift, wenn der Erblasser die Entrichtung der von dem Erwerber geschuldeten Steuer einem anderen auferlegt hat oder der Schenker die Entrichtung der vom Beschenkten geschuldeten Steuer selbst übernommen oder einem anderen auferlegt hat, gilt als Erwerb der Betrag, der sich bei einer Zusammenrechnung des Erwerbs nach Absatz 1 mit der aus ihm errechneten Steuer ergibt. Dies bedeutet, dass der fällige Steuerbetrag auch in die Besteuerungsgrundlage einbezogen wird. Diese Lösung darf nicht mit der im Art. 62b o.p. vorgesehenen Möglichkeit der Steuerzahlung durch andere, davon durch den Ehegatten des Steuerpflichtigen, seine Abkömmlinge, Stiefkinder, Geschwister, Stiefvater und Stiefmutter, Eigentümer des Gegenstandes der Zwangshypothek bzw. des Steuerpfandrechts oder ein anderes Subjekt, wenn der Steuerbetrag nicht über 1000 Zloty hinausgeht, gleichgesetzt werden. Es wird hier jedoch vermutet, dass die Steuerzahlung aus Mitteln des Steuerpflichtigen erfolgt (Art. 62b § 2 o.p.), was diese beiden Rechtsinstitutionen unterscheidet. Die Bewertungsgrundlage wird gemäß dem Bewertungsgesetz berechnet, wobei vom Erwerb folgende Nachlassverbindlichkeiten abzuziehen sind:

- die vom Erblasser herrührenden Schulden, soweit sie nicht mit einem zum Erwerb gehörenden Gewerbebetrieb, Anteil an einem Gewerbebetrieb, Betrieb der Land- und Forstwirtschaft oder Anteil an einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen und bereits bei der Bewertung der wirtschaftlichen Einheit berücksichtigt worden sind;
- Verbindlichkeiten aus Vermächtnissen, Auflagen und geltend gemachten Pflichtteilen und Erbersatzansprüchen;
- die Kosten der Bestattung des Erblassers, die Kosten für ein angemessenes Grabdenkmal, die Kosten für die übliche Grabpflege mit ihrem Kapitalwert für eine unbestimmte Dauer sowie die Kosten, die dem Erwerber unmittelbar im

² Slg. 2008, S. I-123.

³ Am Rande sei zu bemerken, dass mit dem Beschluss vom 7. November 2006, http://www.bverfg.de/entscheidungen/Is20061107_1bvl001002.html (28.10.2018), Az.1BvL10/02 der Bundesverfassungsgericht die Verfassungswidrigkeit einiger Vorschriften des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes im Zusammenhang mit der Anwendung unterschiedlicher Grundsätze der Wertermittlung, vor allem im Hinblick auf die Bewertung von Immobilien, festgestellt und dem Gesetzgeber eine Frist für die Novelle des Gesetzes bis zum 31. Dezember 2008 unter sonstiger Aufhebung dieses Teils des Gesetzes gesetzt hat. Die Novelle des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes wurde mit dem Gesetz vom 24. Dezember 2008 umgesetzt und trat am 1. Januar 2009 in Kraft.

Zusammenhang mit der Abwicklung, Regelung oder Verteilung des Nachlasses oder mit der Erlangung des Erwerbs entstehen. Für diese Kosten wird insgesamt ein Betrag von 10.300 Euro ohne Nachweis abgezogen. Kosten für die Verwaltung des Nachlasses sind nicht abzugsfähig.

Die Ausnahmen davon sind im § 10 Abs. 6–9 ErbStG vorgesehen.

Die Vorschrift aus § 12 ErbStG, in der die Bewertungsgrundsätze geregelt werden, verweist auf Vorschriften des Bewertungsgesetzes, soweit nicht in den Absätzen 2–7 dieses Paragraphen etwas anderes bestimmt ist. Und so:

- Anteile an Kapitalgesellschaften sind mit dem auf den Bewertungsstichtag, d.h. gemäß § 11 ErbStG auf den Tag, an dem die Steuerpflicht entstanden ist, festgestellten Wert anzusetzen (§ 12 Abs. 2),
- Grundbesitz ist mit dem auf den Bewertungsstichtag, d.h. gemäß § 11 auf den Tag, an dem die Steuerpflicht entstanden ist, festgestellten Wert anzusetzen (§ 12 Abs. 3),
- Bodenschätze, die nicht zum Betriebsvermögen gehören, werden mit ihren ertragsteuerlichen Werten angesetzt (§ 12 Abs. 4),
- Inländisches Betriebsvermögen ist mit dem auf den Bewertungsstichtag, d.h. auf den Tag, an dem die Steuerpflicht entstanden ist, festgestellten Wert anzusetzen (§ 11 und § 12 Abs. 5),
- Wirtschaftsgüter und Schulden (auch ein Anteil daran) sind mit dem auf den Tag, an dem die Steuerpflicht entstanden ist festgestellten Werts anzusetzen (§ 11 und § 12 Abs. 6),
- Ausländischer Grundbesitz und ausländisches Betriebsvermögen werden nach § 31 des Bewertungsgesetzes bewertet (§ 12 Abs. 7).

Dies bedeutet, dass die Grundsätze der Bewertung erworbener Sachen und Vermögenswerte sowohl im deutschen als auch im polnischen Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz ähnlich sind. Im polnischen Gesetz gilt auch der Grundsatz, dass der Stand der Sachen und Vermögensrechte für den Tag des Erwerbs und die Preise (der Wert) für den Tag der Entstehung der Steuerpflicht festgesetzt werden. Ähnliche Regelung ist im Bewertungsgesetz enthalten, in dem das Erwerbsdatum als Datum benannt wird, zu dem der Stand der Sachen und Vermögensrechte festzusetzen ist.

Im Hinblick auf die Zulässigkeit des Abzugs der Erbschaftsschulden (Schenkungs-schulden) ist zu bemerken, dass der EuGH in vielen Entscheidungen⁴ darauf hingewiesen hat, dass die deutsche Regelung, die den höheren Freibetrag von der Tatsache abhängig macht, ob der Erblasser oder der Schenker bzw. der Erbe oder

⁴ Vgl. Urteile EuGH: vom 22. April 2010 C-510/08, *Vera Mattner gegen Finanzamt Velbert*, Slg. 2010, I-00487; vom 17. Oktober 2013 C-181/12, *Yvon Welte gegen Finanzamt Bremserhaven*, verfügbar on-line: curia.europa.eu; vom 4. September 2014 C-211/13, *Europäische Kommission gegen Bundesrepublik Deutschland*, verfügbar on-line: curia.europa.eu (Kom v Ger); vom 8. Juni 2016, C 479/14, *Sabine Hünnebeck gegen Finanzamt Krefeld*, verfügbar on-line: curia.europa.eu.

der Beschenkte in Deutschland ansässig sind oder nicht, dem Grundsatz des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs widerspricht. Er betonte, dass der Freibetrag auch nicht von dem Umfang der Steuerpflicht in der jeweiligen Rechtsprechung oder vom Antrag des Steuerpflichtigen abhängig sein sollte⁵.

Ein Vergleich dieser Lösungen lässt schlussfolgern, dass die Lösung aus ErbStG einfach ist, d.h. es wird nicht unterschieden, was zu Schulden und was zu Lasten gehört, und die Abrechnung erfolgt pauschal. Die Auslegung des Art. 7 Abs. 1 u. 3 u.p.s.d. war Gegenstand der Auseinandersetzungen, weil die Konstruktion dieser Vorschriften unklar ist. Die Stellungnahme aus dem Urteil des polnischen Obersten Verwaltungsgerichts vom 28. Januar 2014, II FSK 558/12, POP 2014, Nr. 3, S. 281–286 (und nicht aus dem Urteil dieses Gerichts vom 15. September 1993, III SA 713/93, ONSA 1994, Nr. 4, Pos. 133), dass nur der ausgezahlte Pflichtteil und nicht der Anspruch darauf eine Erbschuld darstellt, wurde vom B. Brzeziński befürwortet⁶. Der Art. 7 Abs. 1 u.p.s.d. weist auf die Pflicht der Wertermittlung bei erworbenen Sachen und Vermögensrechten anhand ihres Marktwertes hin, die nicht mit der Neuschätzung gleichgesetzt werden darf⁷.

Steuerberechnung bei der Zusammenrechnung der Objekte und Subjekte

Das in Polen geltende Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz führt einen Grundsatz ein, die keinen Ausnahmen zulässt, dass jeder Erwerb von Sachen und Vermögensgegenständen aufgrund der Titel aus Art. 1 Abs. 1 Pkt. 1–6 ein gesonderter Steuerereignis ist, das jeweils zur Steuerpflicht führt. Eine gewisse Ausnahme stellt hier der Art. 9 Abs. 2 u.p.s.d. dar, der sich auf die Zusammenrechnung der Objekte und Subjekte bezieht. Mit diesem Artikel wird eine Pflicht eingeführt, den Wert der Sachen und Vermögensrechte dazuzurechnen, die von derselben Person oder als Erbschaft nach dem Tode derselben Person innerhalb von 5 Jahren, die dem Jahr vorausgegangen sind, in dem der letzte Erwerb erfolgt ist, erworben worden sind. Von der Steuer, die vom Gesamtwert der erworbenen Sachen und Vermögensrechte ermittelt worden ist, wird die Steuer abgezogen, die auf die vorher besteuerten erworbenen Sachen und Vermögensrechte entfällt. Der sich aus der Ermittlung ergebende Steuerüberschuss wird weder auf andere Steuern angerechnet noch erstattet und die Erwerber sind verpflichtet, in der Steuererklärung die in dem vorstehend genannten Zeitraum erworbenen Sachen und Vermögensrechte anzugeben.

⁵ J.K. Szczepański, *Opodatkowanie transgranicznych spadków i darowizn*, Poznań 2017, S. 325.

⁶ Vgl. B. Brzeziński, zustimmende Glosse zum Urteil des polnischen Obersten Verwaltungsgerichts vom 28. Januar 2014, II FSK 558/12, POP 2014, nr 4, S. 313–315.

⁷ Vgl. B. Brzeziński, Glosse zum Beschluss des polnischen Obersten Gericht vom 12. Juni 1882, III AZP 6/92, POP 1993, nr 1, poz. 18.

Das deutsche Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz sieht dagegen im § 14 die Möglichkeit einer Steuerermäßigung vor. Sie gilt in folgenden Fällen:

1. Mehrere innerhalb von 10 Jahren von derselben Person anfallende Vermögensvorteile werden in der Weise zusammengerechnet, dass dem letzten Erwerb die früheren Erwerbe nach ihrem früheren Wert zugerechnet werden. Von der Steuer für den Gesamtbetrag wird die Steuer abgezogen, die für die früheren Erwerbe nach den persönlichen Verhältnissen des Erwerbers und auf der Grundlage der geltenden Vorschriften zur Zeit des letzten Erwerbs zu erheben gewesen wäre. Anstelle dieser o.g. Steuer ist die tatsächlich für die in die Zusammenrechnung einbezogenen früheren Erwerbe zu entrichtende Steuer abzuziehen, wenn diese höher ist.
2. Führt der Eintritt eines Ereignisses mit Wirkung für die Vergangenheit zu einer Veränderung des Werts eines früheren, in die Zusammenrechnung einzubeziehenden Erwerbs, so wird der vorhergehende Bescheid unter Einhaltung der Steuerfestsetzungsfrist geändert.
3. Die durch jeden weiteren Erwerb veranlasste Steuer darf nicht mehr als 50% dieses Erwerbs betragen.

Dies bedeutet, dass die Institution der Zusammenrechnung der Objekte und Subjekte aus Art. 9 Abs. 2 u.p.s.d. für Steuerpflichtige günstiger ist. Der gegenständliche Umfang dieser Zusammenrechnung ist ähnlich.

Steuerberechnung beim mehrfachen Erwerb desselben Vermögens

Das polnische Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz berücksichtigt nicht die Besonderheit des Erwerbs desselben Vermögensgegenstandes in kurzen Zeitabständen und betrachtet diese Erwerbe als getrennte Ereignisse (mit Ausnahme von Art. 9 Abs. 2 u.p.s.d.), die getrennt versteuert werden.

Das deutsche Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz berücksichtigt dagegen diese Besonderheit im § 27. Aus dieser Vorschrift ergibt es sich, dass wenn Personen der Steuerklasse I von Todes wegen Vermögen anfällt, das in den letzten 10 Jahren vor dem Erwerb bereits von Personen dieser Steuerklasse erworben worden ist und für das nach diesem Gesetz eine Steuer zu erheben war, sich der auf dieses Vermögen entfallende Steuerbetrag so ermäßigt, dass wenn zwischen den beiden Zeitpunkten der Entstehung der Steuer nicht mehr als 1 Jahr liegt, die Ermäßigung 50% beträgt, wenn es mehr als 1 Jahr, aber nicht mehr als 2 Jahre sind – 45% etc. Wenn zwischen den beiden Zeitpunkten der Entstehung der Steuer mehr als 8 Jahre aber nicht mehr als 10 Jahre liegen, beträgt die Ermäßigung 10%. Diese Ermäßigung darf jedoch den Betrag nicht überschreiten, der sich bei Anwendung der o.g. Prozentsätze auf die Steuer ergibt, die der Vorwerber für den Erwerb desselben Vermögens entrichtet hat.

Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer und Schenkungsteuer

Die Frage der Anrechnung der im Ausland zustehenden Erbschaftsteuer, die der deutschen Erbschaftsteuer entspricht, sofern nicht die Vorschriften eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung anzuwenden sind (zwischen Deutschland und Polen wurde kein solches Abkommen geschlossen), wurde im § 21 ErbStG geregelt. Das polnische Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz enthält eine solche Lösung nicht. Gemäß § 21 Abs. 1 ErbStG ist auf Antrag des Steuerpflichtigen die festgesetzte, auf den Erwerber entfallende, gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch unterliegende ausländische Steuer insoweit auf die deutsche Erbschaftsteuer anzurechnen, als das Auslandsvermögen auch der deutschen Erbschaftsteuer unterliegt⁸. Diese Vorschrift findet auch dann Anwendung, wenn der Erwerb nur zum Teil aus Auslandsvermögen besteht. Charakteristisch ist, dass die Voraussetzung der Vergleichbarkeit der jeweiligen Steuer mit der deutschen Erbschaftsteuer und Schenkungsteuer sowohl durch die Voraussetzung der sachlichen Steuer von der Gesamterbschaft⁹, als auch durch die Voraussetzung der Teilnahme der Person, die das Vermögen des Erblassers erwirbt, erfüllt wird¹⁰. In diesem Fall wird eine verhältnismäßige Anrechnung angewendet. Ähnlich verhält es sich mit dem Vermögen, das sich in verschiedenen Staaten befindet. Charakteristisch ist, dass ErbStG bei der Anrechnung nicht verlangt, dass der Steuerpflichtige im Ausland und in Deutschland identisch sind, die Erwerber müssen also nicht identisch sein (daher das sachliche Modell). Diese Lösung wird durch Unterschiede zwischen verschiedenen Modellen der Besteuerung mit Erbschaft- und Schenkungsteuer begründet, weil nicht immer der Steuerpflichtige in Deutschland auch steuerpflichtig im anderen Staat ist, z.B. Besteuerung der Erbmasse¹¹. Die Anrechnung erfolgt jedoch nur auf Antrag des Interessenten. Daher wurde im § 21 Abs. 3 ErbStG die Person, die die Anrechnung beanspruchen will, verpflichtet, den Nachweis über die Höhe der ausländischen Steuer, ihre Festsetzung und Zahlung durch Vorlage entsprechender, beglaubigt übersetzter Urkunden zu führen.

⁸ Im Urteil vom 19. Juni 2013, II R 10/12, BStB 1 II 2013, 746 hat der Bundesfinanzhof jedoch darauf hingewiesen, dass die in Frankreich auferlegte Steuer als Steuerschuld von der Grundlage der Besteuerung mit der deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuer nicht abgezogen werden kann, und dies bedeutet, dass die einzige Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung aufgrund von ErbStG die Anrechnung der ausländischen Steuer gemäß § 21 ErbStG auf die deutsche Erbschaft- und Schenkungsteuer ist.

⁹ Urteil BFH vom 15. Mai 1964, II 177/61 U, BB 1964.796.

¹⁰ Urteil FG Rheinland-Pfalz vom 6. Januar 2002, 4 K 2643/00, DStRE 2002.1021.

¹¹ Urteil BFH vom 6. März 1990, II R 32/86, BStBl. II 1990, 786; B. Hamdan, Die Beseitigung internationaler Doppelbesteuerung durch § 21 ErbStG. Eine Untersuchung aus verfassungsrechtlicher und gemeinschaftlicher Sicht, Angelbachtal 2007, S. 44.

Steuerbefreiungen

Im polnischen Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz funktionieren Befreiungen, die sich auf das Objekt/das Objekt und den Subjekt (Art. 4 u.p.s.d.) sowie Befreiung, die sich auf den Subjekt (Art. 4a u.p.s.d.) bezieht und eine vom 25. November 2018¹² geltende auf den Subjekt bezogene Befreiung (Art. 4b u.p.s.d.). Es geht dabei um die Steuerbefreiung des Erwerbs durch Erbschaft bzw. Vindikationslegat eines Unternehmens einer natürlichen Person oder eines Anteils daran, sofern:

- der Erwerber den Erwerb des Eigentums an diesem Unternehmen (Anteil) beim zuständigen Finanzamt innerhalb von 6 Monaten ab dem Tag der Rechtskraft-erlangung des Erbscheins, der Registrierung des Nachlasszeugnisses bzw. der Aus-stellung eines europäischen Nachlasszeugnisses anmeldet,
- dieses Unternehmen vom Erwerber mindestens 2 Jahre lang ab dem Tag sei-nes Erwerbs geführt wird.

Diese Befreiung ist der generellen auf den Subjekt bezogenen Befreiung, von der im Art. 4a u.p.s.d. die Rede ist, ähnlich, und behält die gleiche Bedingung der Befreiung, wie vorstehend unter Buchst. a genannt, sowie die besondere, vom Cha-rakter der Befreiung abhängige Bedingung, wie vorstehend unter Buchst. b genannt. Die auf den Gegenstand bezogene Befreiung aus dem Art. 4 u.p.s.d. kann im Hin-blick auf die Art des Gegenstandes in 6 Gruppen aufgeteilt werden:

- landwirtschaftliche Betriebe (Art. 4 Abs. 1 Pkt. 1 Buchst. a–c, Art. 4 Abs. 1 Pkt. 3 u. Art. 4 Abs. 1 Pkt. 12 u.p.s.d.),
- Grundstücke (Art. 4 Abs. 1 Pkt. 8, Art. 4 Abs. 1 Pkt. 9 Buchst. d, Art. 4 Abs. 1 Pkt. 15 u. 18 u.p.s.d.),
- Wohnungsausstattung (Art. 4 Abs. 1 Pkt. 9 Buchst. a–c u.p.s.d.),
- Geldbeträge (Art. 4 Abs. 1 Pkt. 5, Art. 4 Abs. 1 Pkt. 6, Art. 4 Abs. 1 Pkt. 5a u. Pkt. 17 u.p.s.d.),
- Ausgleich (Art. 4 Abs. 1 Pkt. 16 u.p.s.d.),
- Erwerb des Eigentums an Sachen und Vermögensrechten durch Repatrianten (Art. 4 Abs. 1 Pkt. 18 u.p.s.d.).

Das deutsche Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz sieht ebenfalls eine wesentlich große Menge der Steuerbefreiungen, die auf das Objekt und den Sub-jekt bezogen sind, wenn man sie mit der polnischen Nomenklatur bezeichnen soll. Sie wurden unter § 13 ErbStG erwähnt und umfassen u.a.:

- Hausrat einschließlich Wäsche und Kleidungsstücke beim Erwerb durch Personen der Steuerklasse I, soweit der Wert insgesamt 41 000 Euro nicht übersteigt,

¹² Eingeführt mit dem Gesetz vom 5. Juli 2018 über die Sukzessionsverwaltung des Unter-nemens einer natürlichen Person und andere Erleichterungen im Zusammenhang mit der Sukzes-sion eines Unternehmens (GBl. Dz.U. Pos. 1629 m. Ä.).

- Grundbesitz oder Teile von Grundbesitz, Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken und Archive mit 60 Prozent ihres Werts, wenn die Erhaltung dieser Gegenstände wegen ihrer Bedeutung für Kunst, Geschichte oder Wissenschaft im öffentlichen Interesse liegt, die jährlichen Kosten in der Regel die erzielten Einnahmen übersteigen und die Gegenstände in einem den Verhältnissen entsprechenden Umfang den Zwecken der Forschung oder der Volksbildung nutzbar gemacht sind oder werden,
- Grundbesitz oder Teile von Grundbesitz, der für Zwecke der Volkswohlfahrt der Allgemeinheit ohne gesetzliche Verpflichtung zur Benutzung zugänglich gemacht ist und dessen Erhaltung im öffentlichen Interesse liegt, wenn die jährlichen Kosten in der Regel die erzielten Einnahmen übersteigen,
- Zuwendungen unter Lebenden zum Zwecke des angemessenen Unterhalts oder zur Ausbildung des Bedachten,
- die üblichen Gelegenheitsgeschenke,
- Zuwendungen, die ausschließlich kirchlichen, gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken gewidmet sind, sofern die Verwendung zu dem bestimmten Zweck gesichert ist,
- Zuwendungen an politische Parteien, Vereine ohne Parteicharakter,
- Ansprüche nach bestimmten Gesetzen, wie z.B. Lastenausgleichsgesetz, Flüchtlingshilfegesetz, Verwaltungsrechtliches Rehabilitierungsgesetz, etc.,
- Verzicht auf Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs oder des Erbersatzanspruchs,
- Zuwendungen an in- bzw. ausländische Religionsgesellschaften bzw. Zuwendungen, die ausschließlich kirchlichen, gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken gewidmet sind.

Steuerfrei bleibt auch der Erwerb einer in Deutschland oder in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes gelegenen Wohnung, die zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird, sofern der Erwerb durch Erbschaft oder Schenkung erfolgt und andere Voraussetzungen erfüllt werden. Diese Befreiung gilt auch für den Erwerb von Todes wegen eines Eigentums oder Miteigentums an einem in Deutschland oder in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums belegenen bebauten Grundstück, sofern sich der Erwerb auf den Ehegatten und Kinder (Enkelkinder) bezieht (Art. 13 Abs. 1 Pkt. 4a–4c ErbStG).

Mit der Vorschrift aus Art. 13a ErbStG wird die Steuerbefreiung für Betriebsvermögen, Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und Anteile an Kapitalgesellschaften eingeführt. Ursprünglich war diese Befreiung (die ab dem 1. Januar 2009 gilt) als eine wesentliche bzw. vollständige Befreiung konzipiert. Mit dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2014, 1BvL.21/12¹³, das die

¹³ https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DF/2014/12/Is20141217_bv1002112.html (28.10.2018).

Befreiung aus § 13a und 13b sowie § 19 Abs. 1 ErbStG für verfassungswidrig erklärte (Art. 3 Abs. 1 GG), weil sie den Grundsatz der ungleichen Behandlung, Privilegierung betrieblichen Vermögens ohne Bedürfnisprüfung, einführen würde, wurde sie jedoch modifiziert. Die Befreiung war zwar im Zusammenhang mit der Aussetzung der Verfassungswidrigkeit bis zum 30. Juni 2016 anwendbar, die Vorschriften wurden jedoch mit dem Gesetz vom 4. November 2016 mit Wirkung zum 1. Juli 2016 dahingehend geändert, dass das begünstigte Vermögen wie bisher nach Wahl des Erwerbers zu 85% (Regelverschonung) oder zu 100% (Optionsverschonung) von der Steuer befreit wird. In den beiden Fällen ist die Erfüllung bestimmter Voraussetzungen, davon Voraussetzungen der Fortführung des Gewerbebetriebs bzw. des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens notwendig, wobei der regelmäßige Fortführungszeitraum 5 Jahre und der optionale 7 Jahre beträgt. Im Regelfall werden 15% des Betriebsvermögens besteuert. Im Gesetz werden auch bestimmte Schwellen in Bezug auf den Wert des erworbenen Gewerbebetriebs bzw. des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens festgelegt. Charakteristisch ist, dass diese Befreiung das in Deutschland gelegene Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftliches Vermögen und entsprechendes Vermögen der Betriebsstätte mit dem Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums umfasst. Auf dem Erwerber lasten hier auch bestimmte Instrumentalpflichte (§ 13a Abs. 7 ErbStG). Zu betonen sei hier, dass die Befreiung des Erwerbs von Betrieben in Bayern ein breiteres Ausmaß hat und Abweichungen mit der Minderung des befreiten Vermögens um den Betrag der Erbschaftsteuer und Schenkungsteuer verbunden sind. Dies liegt an der Besonderheit der Rechtsstellung der Bundesländer in der BRD.

Beim Vergleich dieser Steuerbefreiungen ist zu bemerken, dass ihre wesentlichen Merkmale ähnlich sind und die Unterschiede auf die Besonderheit der beiden Staaten zurückzuführen sind. Charakteristisch ist, dass das deutsche Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz keine gegenstandsbezogene Befreiung im Sinne des Art. 4a u.p.s.d. kennt und die objekt- und subjektbezogene Befreiung der Staatsbürger des Mitgliedsstaates und des Europäischen Wirtschaftsraumes im deutschen Gesetz enger gefasst wurden.

Im deutschen Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz ist im § 29 ErbStG das Erlöschen der Steuer in besonderen Fällen vorgesehen. Es geht hier also nicht um das Erlöschen der Steuerpflicht, sondern um Erlöschen der Steuer, die zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuerpflicht rechtmäßig festgesetzt wurde. Dies gilt mit Wirkung für die Vergangenheit, wenn:

- soweit ein Geschenk wegen eines Rückforderungsrechts herausgegeben werden musste (z.B. Anspruch eines Dritten, der Eigentümer dieses Geschenks ist),
- soweit die Herausgabe gemäß § 528 Abs. 1 Satz 2 des Bürgerlichen Gesetzbuchs abgewendet worden ist (Widerrufung einer unumsetzbaren Schenkung),

- soweit in den Fällen des § 5 Abs. 2 unentgeltliche Zuwendungen auf die Ausgleichsforderung angerechnet worden sind (§ 1380 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) – (Auflösung der Gütergemeinschaft der Ehegatten oder Lebenspartner),
- soweit Vermögensgegenstände, die von Todes wegen (§ 3) oder durch Schenkung unter Lebenden (§ 7) erworben worden sind, innerhalb von 24 Monaten nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) dem Bund, einem Land, einer inländischen Gemeinde (Gemeindeverband) oder einer inländischen Stiftung zugewendet werden.

Der Erwerber ist für den Zeitraum, für den ihm die Nutzungen des zugewendeten Vermögens zugestanden haben, wie ein Nießbraucher der Sache oder des Vermögensrechts zu behandeln. Diese Rechtsinstitution ist im deutschen Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz nicht vorhanden.

Stundung und Erlass der Steuerzahlung

Das deutsche Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz enthält im § 28 ErbStG andere für Steuerpflichtige vorteilhafte Rechtslösungen, die darin bestehen, dass die Steuerzahlung gestundet bzw. erlassen werden kann.

Gehört gemäß § 28 Abs. 1 ErbStG zum Erwerb von Todes wegen begünstigtes Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 (Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftliches Vermögen), ist dem Erwerber die darauf entfallende Erbschaftsteuer auf Antrag – d.h. obligatorisch – bis zu sieben Jahre zinslos zu stunden. Charakteristisch ist, dass der Steuerpflichtige eine weitere Stundung aufgrund der Vorschriften § 234 i 238 AO erlangen kann. Diese Stundung erlischt, wenn der Erwerber den Sachstand aus Art. 13a Abs. 3 ErbStG nicht einhält. Wird jedoch ein Vermögen erworben, für welches der verminderte Wertansatz aus § 13d Abs. 3 ErbStG (bebaute Grundstücke oder Grundstücksteile, die zu Wohnzwecken vermietet werden) gilt, kann die Stundung auf Antrag des Steuerpflichtigen bis zu zehn Jahren betragen.

Im § 28a ErbStG wurde eine andere Institution des Erlasses der Erbschaft- und Schenkungsteuer vorgesehen. Ebenfalls auf Antrag des Steuerpflichtigen. Im Fall aus § 13b Abs. 2 ist bei Überschreitung der im § 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG festgelegten Grenze von 26 Mio. Euro (fällige Steuer nach Erlangung von 85% der Freistellung des Betriebsvermögens bzw. des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens) der Erlass der nach Freistellung übrig gebliebenen Steuer möglich, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass er nicht in der Lage ist, die Steuer aus seinem verfügbaren Vermögen, und nicht aus dem Vermögen des erworbenen Betriebs, persönlich zu begleichen. Als Beispiel gilt hier der Fall, in dem der Steuerpflichtige durch testamentarische Verfügung das nach § 13b Abs. 2 begünstigte Vermögen einem Dritten zu übertragen hat (Nacherbschaft). Dieser Erlass

ist jedoch durch detaillierte Auflösungsbedingungen vorbehalten (§ 28a Abs. 4 u. 5 ErbStG). Dadurch ist nicht möglich, das Vermögen des erworbenen Betriebs – zwecks Steuerzahlung – zu vermindern.

Steuerklassen

Gemäß Art. 14 Abs. 3 u.p.s.d. werden folgende Steuerklassen unterschieden, die für die Höhe der Steuer, den Freibetrag und den Umfang der Steuerbefreiungen entscheidend sind:

- zur Steuerklasse I zählen: Ehegatte, Abkömmlinge, Verwandte in aufsteigender Linie, Stiefkinder, Schwiegersohn, Schwiegertochter, Geschwister, Stiefvater, Stiefmutter und Schwiegereltern,
- zur Steuerklasse II zählen: Abkömmlinge von Geschwistern, Geschwister von Eltern, Abkömmlinge und Ehegatten von Stiefkindern, Ehegatten von Geschwistern und Geschwister von Ehegatten, Ehegatten von Geschwistern von Ehegatten, Ehegatten anderer Abkömmlinge,
- zur Steuerklasse III zählen andere Erwerber.

Als Eltern im Sinne dieses Gesetzes gelten auch Annehmende und als Abkömmlinge auch Angenommene und ihre Abkömmlinge.

Die im Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz vorgesehene Aufteilung der Steuerpflichtigen in die Steuerklassen lässt nicht annehmen, dass sie nur nach dem persönlichen Verhältnis zwischen dem Veräußerer und dem Erwerber des Vermögens vorgenommen wurde¹⁴.

Auch im deutschen Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz hängt der Umfang der Steuerbefreiungen bzw. der Freibetrag von der Zuordnung zur Steuerklasse ab. Es werden hier ebenfalls III Steuerklassen unterschieden:

- zur Steuerklasse I zählen: Ehegatte, Lebenspartner, Kinder und Stiefkinder, Abkömmlinge der Kinder und Stiefkinder, Eltern und Voreltern bei Erwerben von Todes wegen,
- zur Steuerklasse II zählen: Eltern und Voreltern, soweit sie nicht zur Steuerklasse I gehören, Geschwister, Abkömmlinge ersten Grades von Geschwistern, Stiefeltern, Schwiegerkinder, Schwiegereltern, geschiedener Ehegatte und Lebenspartner einer aufgehobenen Lebenspartnerschaft,
- zur Steuerklasse III zählen alle übrigen Erwerber und Zweckzuwendungen.

Die Steuerklassen gelten grundsätzlich auch dann, wenn die Verwandtschaft durch Annahme als Kind bürgerlich-rechtlich erloschen ist.

Die Unterschiede in den Lösungen ergeben sich daraus, dass das deutsche Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz die im Art. 4a u.p.s.d. vorgesehene

¹⁴ J. Głuchowski, P. Smoleń, *Klasyfikacja podatników na gruncie ustawy o podatku od spadków i darowizn*, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2007, nr 1, S. 301–324.

sog. Steuerklasse Null nicht kennt, die den Ehegatten, Abkömmlinge, Stiefkinder, Geschwister, den Stiefvater und die Stiefmutter umfasst. Außerdem ergeben sich Unterschiede zwischen den behandelten Regelungen daraus, dass zur polnischen Steuerklasse I der Schwiegersohn, die Schwiegertochter, die Geschwister, der Stiefvater, die Stiefmutter und Schwiegereltern gezählt werden, die im § 15 Abs. 1 ErbStG der Steuerklasse II angehören. Die Eheauflösung durch Scheidung (und nicht Nichtigkeitserklärung) im polnischen Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz ändert nicht die Stellung des Ehegatten, des Schwiegersohnes, der Schwiegertochter und der Schwiegereltern, weil sie nach wie vor zur Steuerklasse I gezählt werden¹⁵. Im deutschen Gesetz gehören dagegen die Schwiegertochter, der Schwiegersohn und die Schwiegereltern zur Steuerklasse II und der Ehegatte gehört zu dieser Klasse nur nach der Scheidung.

Freibeträge. Steuersätze

Im polnischen Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz ist die Höhe der Freibeträge von der Einstufung in die Steuerklasse abhängig und beträgt:

- 9.637 PLN für Steuerpflichtige der Steuerklasse I,
- 7.276 PLN für Steuerpflichtige der Steuerklasse II,
- 4.902 PLN für Steuerpflichtige der Steuerklasse III.

Sie gilt in der Höhe vom Tag der Entstehung der Steuerpflicht (Art. 9 Abs. 1 i.V.m. Art. 15 Abs. 3 u.p.s.d.). Die Steuer wird vom Überschuss der Besteuerungsgrundlage über den Freibetrag ermittelt. Er wird bei jedem Steuergegenstand mit Ausnahme des Erwerbs durch Ersitzung berechnet (Art. 15 Abs. 2 u.p.s.d.).

Im deutschen Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz ist die Höhe des Freibetrags nicht nur von der Einstufung des Steuerpflichtigen in die Steuerklasse, sondern auch von der Stellung in dieser Gruppe und vom Charakter der auf ihm lastenden Steuerpflicht abhängig. Im Fall der unbeschränkten Steuerpflicht sind die Freibeträge höher und im Fall der beschränkten Steuerpflicht niedriger. Sie betragen gemäß § 16 Abs. 1 ErbStG für:

- den Ehegatten und den Lebenspartner – 500.000 Euro,
- Kinder und Stiefkinder sowie ihre Kinder (Enkelkinder) – 400.000 Euro,
- Kinder der Kinder (Urenkelkinder) – 200.000 Euro,
- die übrigen Personen der Steuerklasse I (Eltern, Voreltern) – 100.000 Euro.

Der Freibetrag für Personen der Steuerklasse II (Geschwister, Neffen, Stiefeltern, Schwiegertöchter, Schwiegersöhne, Schwiegereltern) beträgt 20.000 Euro, wie auch für die übrigen Personen aus der Steuerklasse III (§ 16 Abs. 1 Pkt. 5 i 7

¹⁵ Art. 61⁸ des polnischen Familien- und Vormundschaftsgesetzbuches (k.r.o.); A. Mariański [in:] S. Babiarz, A. Mariański, W. Nykiel, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn*, Warszawa 2010, Lex/el., komentarz do art. 14.

ErbStG). In den Fällen der beschränkten Steuerpflicht (§ 16 Abs. 2 i.V.m. § 2 Abs. 1 Pkt. 3 ErbStG), wird der o.g. Freibetrag (§ 16 Abs. 1 ErbStG) um einen Teilbetrag gemindert. Dieser Teilbetrag entspricht dem Verhältnis der Summe der Werte des in demselben Zeitpunkt erworbenen, nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Vermögens und derjenigen, nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Vermögensvorteile, die innerhalb von zehn Jahren von derselben Person angefallen sind, zum Wert des Vermögens, das insgesamt innerhalb von zehn Jahren von derselben Person angefallenen ist. Die früheren Erwerbe sind mit ihrem früheren Wert anzusetzen. Die beschränkte Steuerpflicht bezieht sich auf solche Erwerbe, bei denen der Erblasser oder der Schenker bzw. der steuerpflichtige Erwerber keinen Wohnsitz in Deutschland haben und innerhalb der letzten 5 Jahre keinen Wohnsitz in Deutschland hatten und der Erwerbsgegenstand das inländische (in Deutschland gelegene) Vermögen ist (§ 2 Abs. 2 Pkt. 3 ErbStG). Charakteristisch und ähnlich der polnischen Lösung ist, dass die Freibeträge für jede Art des Erwerbs (von Todes wegen, Schenkung unter Lebenden u.a.) gelten. Neben diesen Freibeträgen sieht § 17 ErbStG für den Ehegatten, Lebenspartner und Kinder einen besonderen Versorgungsfreibetrag vor. Aus § 17 ErbStG ergibt es sich, dass dem überlebenden Ehegatten und dem überlebenden Lebenspartner ein besonderer Versorgungsfreibetrag von 256.000 Euro gewährt wird. Den Kindern im Sinne der Steuerklasse I Nr. 2 (§ 15 Abs. 1 ErbStG) – d.h. den Kindern und Stiefkindern – wird für Erwerbe von Todes wegen ein besonderer Versorgungsfreibetrag in folgender Höhe gewährt:

- bei einem Alter bis zu 5 Jahren in Höhe von 52.000 Euro,
- bei einem Alter von mehr als 5 bis zu 10 Jahren in Höhe von 41.000 Euro,
- bei einem Alter von mehr als 10 bis zu 15 Jahren in Höhe von 30.700 Euro,
- bei einem Alter von mehr als 15 bis zu 20 Jahren in Höhe von 20.500 Euro,
- bei einem Alter von mehr als 20 Jahren bis zur Vollendung des 27. Lebensjahres in Höhe von 10.300 Euro.

Aus dem ErbStG ergibt sich, dass der Erwerb durch Schenkung den gleichen Versteuerungsgrundsätzen unterliegt, wie der Erwerb durch Erbschaft. Im Gegensatz zur Erbschaft können jedoch Schenkungen mehrfach unter gleichen Personen erfolgen, deswegen wird im Fall von Schenkungen die Anwendung der Freibeträge auf zehn Jahre beschränkt. Dies bedeutet, dass der Erwerber den Freibetrag, der ihm in Bezug auf diesen Schenker zusteht, nur einmal für zehn Jahre nutzen kann. Deswegen gelten Schenkungen, die in diesem Zeitraum von derselben Person ausgingen, als eine Schenkung, und die Steuerpflicht entsteht, sobald die Freibetragsgrenze überschritten wird. Entsprechend wird auch vorgegangen in Bezug auf den Steuersatz (§ 14 ErbStG). Wenn die Schenkung von den Personen aus der Steuerklasse I zugunsten der nächsten Familienangehörigen erfolgt, entsteht die Steuer in voller Höhe für jede Zuwendung. Die Ermäßigung des Steuerbetrags aus Mehrfacherwerb desselben Vermögens von Todes wegen im Kreis der nächsten Familienangehörigen gemäß § 27 ErbStG wird

aufgrund einer anderen Interessenverteilung nicht auf Zuwendungen unter Lebenden übertragen. Unter Lebenden ist nämlich jeder Eigentumsübergang planbar und vorhersehbar. Deswegen ist in diesem Fall der Steuerschuldner sowohl der Erwerber (der Beschenkte) als auch der Schenker.

Die Steuersätze im polnischen Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz wurden im Art. 15 u.p.s.d. festgelegt und nach dem Grundsatz der Abschnittsprogression konzipiert. Das Wesen dieses Grundsatzes ist die Anwendung der progressiven Steuersätze auf einzelne Abschnitte der Besteuerungsgrundlage und der Steuerbetrag ergibt es sich aus der Summe der so berechneten Bestandteile. Beispielsweise: Für Erwerber aus der Steuerklasse I beträgt der Überschuss über 20.556 Zloty, woraus sich die Steuer von 822 Zloty und 20 Groschen zzgl. 7% des Überschusses über 20.556 Zloty ergibt. Es geht hier jedoch nicht um Betragssätze, sondern um Prozentsätze. Die Beträge bezeichnen dagegen die Höhe der Steuer, die für Abschnitte der Skala berechnet wurden, die vor dem Abschnitt liegen, auf den sich der jeweilige Satz bezieht¹⁶.

Im deutschen Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (§ 19 ErbStG) ist auch der Prozentsatz von 7% bis 30% für die Steuerklasse I, von 15% bis 43% für die Steuerklasse II und von 30% bis 50% für die Steuerklasse III vorgesehen. Es wurde jedoch eine für Steuerpflichtige günstige Lösung vorgesehen (§ 13 Abs. 3 ErbStG), die sicherstellt, dass die Erhöhung der Erbschaftsumme unter Berücksichtigung der Erbschaftsteuer keine ungünstigen Folgen für den Erben haben wird. Wenn z.B. ein Enkelkind ein Vermögen von 801.000 Euro (brutto) vererbt, so würde die Steuer nach der Skala 19% von diesem Betrag abzgl. des Versorgungsfreibetrags von 200.000 Euro, d.h. 114.190 Euro betragen, während die Erbschaft von 800.000 Euro brutto mit dem Steuersatz von 15% zu versteuern wäre, d.h. $800.000 \text{ Euro} - 200.000 \text{ Euro} = 90.000$ und die Erbschaft netto würde sich auf 710.000 Euro belaufen und nicht wie bei dem höheren Betrag von $801.000 - 114.190 = 686.810$ Euro. Deswegen wird mit der Lösung aus § 19 Abs. 3 ErbStG sichergestellt, dass das Enkelkind, das das Vermögen von 801.000 Euro vererbt, die Steuer von 90.500 Euro zu zahlen hat.

Der Versorgungsfreibetrag steht den Kindern nach Vollendung des 27. Lebensjahres nicht zu. In Polen ist diese Frage auch durch Steuerbefreiung geregelt, die Regelung ist jedoch in einem anderen Gesetz enthalten.

Steuererklärungen, Erwerbsanzeige, örtliche Zuständigkeit

Die Frage der Pflicht (des Rechts) der Abgabe von Steuererklärungen und Erwerbsanzeige ist in beiden Gesetzen unterschiedlich geregelt.

¹⁶ W. Nykiel [in:] W. Chróścielewski, K. Koperkiewicz-Mordel, W. Nykiel, *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2006, S. 14 ff.

Das polnische Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz verpflichtet im Art. 17a u.p.s.d. die Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerpflichtigen, innerhalb eines Monats ab dem Tag der Entstehung der Steuerpflicht beim zuständigen Leiter des Finanzamtes die Steuererklärung nebst entsprechenden Dokumenten in Form von Anlagen abzugeben. Diese Pflicht gilt nicht, wenn die Steuer durch den Steuerzahler erhoben wird (im Fall der Schenkung in Form einer notariellen Urkunde ist der Steuerzahler der Notar – Art. 18 Abs. 1 Pkt. 1 u.p.s.d.). Die Erwerbsanzeige (Art. 4a Abs. 1 Pkt. 1, Art. 4b Abs. 1 Pkt. 1 u.p.s.d.) wird abgegeben, wenn der Steuerpflichtige eine Steuerbefreiung in Anspruch nimmt. Erfolgt keine Anzeige, wird der Erwerbsgegenstand wie bei den Steuerpflichtigen aus der Steuerklasse I besteuert, direkt wurden jedoch keine Steuerfolgen dessen genannt, wenn eine Steuerbefreiung des Betriebs (des Anteils) in Erbschaft nicht angezeigt wird. Es ist also davon auszugehen, dass dann allgemeine Grundsätze Anwendung finden.

Anders ist diese Frage im deutschen Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz geregelt. Gemäß § 30 Abs. 1 ErbStG ist jeder der Erbschaftsteuer unterliegende Erwerb (§ 1 ErbStG) vom Erwerber, bei einer Zweckzuwendung vom Beschwerten, binnen einer Frist von drei Monaten nach erlangter Kenntnis von dem Anfall oder von dem Eintritt der Verpflichtung dem für die Verwaltung der Erbschaftsteuer zuständigen Finanzamt schriftlich anzuzeigen. Erfolgt der steuerpflichtige Erwerb durch ein Rechtsgeschäft unter Lebenden, ist zur Anzeige auch derjenige verpflichtet, aus dessen Vermögen der Erwerb stammt (§ 30 Abs. 2 ErbStG). Einer Anzeige bedarf es nicht, wenn der Erwerb auf einer von einem deutschen Gericht, einem deutschen Notar oder einem deutschen Konsul eröffneten Verfügung von Todes wegen beruht und sich aus der Verfügung das Verhältnis des Erwerbers zum Erblasser unzweifelhaft ergibt. Diese Ausnahme gilt nicht, wenn zum Erwerb Grundbesitz, Betriebsvermögen, Anteile an Kapitalgesellschaften gehört. Einer Anzeige bedarf es auch nicht, wenn eine Schenkung unter Lebenden oder eine Zweckzuwendung gerichtlich oder notariell beurkundet ist. Im § 30 Abs. 4 ErbStG wird der Inhalt dieser Anzeige bestimmt und der Vordruck wird im Wege der Rechtsverordnung der Bundesregierung festgelegt (§ 36 Abs. 1 ErbStG).

Die Steuererklärung wird auf Verlangen des Finanzamtes, ebenfalls auf einem Vordruck binnen einer vom Finanzamt festgesetzten Frist, die mindestens einen Monat beträgt, eingereicht (§ 36 Abs. 1 i 7 ErbStG). In den Vorschriften des deutschen Gesetzes obliegt die Anzeigepflicht mit verschiedenem Inhalt und im verschiedenen Umfang den Vermögensverwahrern, Vermögensverwaltern, Versicherungsunternehmen (§ 33 ErbStG), Gerichten, Behörden, Beamten und Notaren (§ 34 ErbStG).

Örtlich zuständig für die Steuerfestsetzung ist nach dem deutschen Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz in den Fällen, in denen der Erblasser zur Zeit seines Todes oder der Schenker zur Zeit der Ausführung der Zuwendung seinen Wohnsitz in Deutschland hatte, das für die Bemessung der Erbschaft- und Schenkungsteuer zuständige Finanzamt. Das Gesetz sieht auch bestimmte Abweichungen

davon vor, die sich z.B. aus den Fällen ergeben, in denen die Zuwendung auf eine Erwerbergemeinschaft bezogen ist, bzw. in denen der Erblasser oder der Schenker zum Zeitpunkt der Zuwendung keinen festen Wohnsitz in Deutschland hatten.

Erbschaft- und Schenkungsteuer in Polen und Deutschland im Hinblick auf europäische Freizügigkeiten

Der Gerichtshof hat sich im Urteil vom 12. Oktober 2017, C-218/16 A. *Kubicka gegen Polen* auf die Erwägungsgründe 7, 8, 15, 18, 19 i 37 der Verordnung bezogen, davon auch auf den freien Verkehr von Personen, dessen Aufgabe ist, das reibungslose Funktionieren des Binnenmarkts der Europäischen Union zu erleichtern. Zu betonen sei auch, dass der Gerichtshof der Europäischen Union in vielen anderen Entscheidungen bzgl. des deutschen Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes auf andere Rechtsrahmen zum Schutz der Steuerpflichtigen in den Sachen aus dem Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuer hingewiesen hat, insbesondere:

- Verbot jeder Diskriminierung (Art. 18 AEUV)¹⁷,
- freie Bewegung und Aufenthalt im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten (Art. 21 AEUV)¹⁸,
- Freizügigkeit der Arbeitnehmer (Art. 45 AEUV)¹⁹,
- Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV)²⁰,
- freier Dienstleistungsverkehr (Art. 56 AEUV)²¹,
- freier Kapital- und Zahlungsverkehr (Art. 63 AEUV)²².

Generell jedoch „basiert der Schutz des europäischen Rechts im Fall der Besteuerung grenzüberschreitender Erbschaften und grenzüberschreitenden Schenkungen auf dem freien Kapitalverkehr und in Ausnahmefällen gilt der Schutz im

¹⁷ z.B. Urteil EuGH vom 11. September 2008 C-11/07, *Hans Eckelkamp und andere gegen Belgischer Staat*, Slg. 2008, I-06845; Urteil EuGH vom 3. September 2014 C-127/12, *Europäische Kommission gegen Königreich Spanien*, verfügbar on-line unter: curia.europa.eu.

¹⁸ z.B. Urteil EuGH vom 22. April 2010 C-510/08, *Vera Mattner gegen Finanzamt Velbert*, Slg. 2010, I-0355; Urteil EuGH vom 11. Dezember 2003 C-364/01, *Héritiers de M.H. Barbier gegen Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen*, Slg. 2003, I-15013.

¹⁹ z.B. Urteil EuGH vom 10. Februar 2011 C-25/10, *Missionswerk Werner Heukelbach e.V. gegen Belgischer Staat*, Slg. 2011, I-00497.

²⁰ z.B. Urteil EuGH vom 15. September 2011 C-132/10, *Olivier Halley, Julie Halley, Marie Halley gegen Belgischer Staat*, Slg. 2011, I-08353.

²¹ Urteil EuGH vom 15. September 2011 C-25/10, *Missionswerk Werner Heukelbach e.V. gegen Belgischer Staat*, Slg. 2011, I-00497.

²² z.B. Urteile EuGH vom 11. Dezember 2003 C-364, *Héritiers de M.H. Barbier gegen Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen*, Slg. 2003, I-15013; Urteil EuGH vom 17. Januar 2008 C-256/06, *Theodor Jäger gegen Finanzamt Kusel-Landstuhl*, Slg. 2008, I-00123.

Rahmen der Niederlassungsfreiheit“²³. Dies bedeutet jedoch nicht, dass die Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerpflichtigen keinen Rechtsschutz im Rahmen anderer Freiheiten aus dem Vertrag vom 25.03.1957 über die Arbeitsweise der Europäischen Union in Anspruch nehmen können²⁴.

Einkommensteuer vs. Erbschaft- und Schenkungsteuer in Polen und Deutschland

Gemäß Art. 2 Abs. 1 Pkt. 3 des Einkommensteuergesetzes²⁵ vom 26. Juli 1991 „finden die Vorschriften dieses Gesetzes auf Erträge, die den Vorschriften über Erbschaft- und Schenkungsteuer unterliegen, keine Anwendung“. Eine ähnliche Lösung gilt auch in Deutschland²⁶. Dies bedeutet, dass die beiden Gesetze diesbezüglich auf der Quellentheorie und nicht auf der Theorie des reinen Vermögenszuwachses basieren (hier gibt es auch abweichende Ansichten), obwohl der Erwerb durch Erbschaft bzw. Schenkung zur Entstehung des Ertrags führt. Dieser Ertrag ist jedoch anders als der Ertrag, der aufgrund des Einkommensteuergesetzes erzielt wird. Erstens kommt er nicht periodisch vor und zweitens ist der Erwerb des Eigentums an Sachen und Vermögensrechten im Wege der Erbschaft bzw. Schenkung kein fester Erwerb²⁷. Nur durch persönliche Bemessung des erzielten Einkommens kann somit nicht voreilig darüber geurteilt werden, es mit derselben Steuer beschweren zu müssen²⁸. Daran ändert auch nichts die Tatsache, dass mit der Erbschaft- und Schenkungsteuer sowohl in Polen als auch in Deutschland, nur der Zuwachs des reinen Vermögens versteuert wird.

Fazit

Aus dem Vergleich der Konstruktionselemente der Struktur des polnischen und deutschen Erwerbsteuer- und Schenkungsteuergesetzes lassen sich folgende Schlussfolgerungen ziehen:

1. Das deutsche Gesetz ermöglicht – abweichend zum polnischen Gesetz – auf Antrag des Steuerpflichtigen die von dem deutschen Staatsbürger im Ausland entrichtete Erbschaft- und Schenkungsteuer anzurechnen.

²³ Vgl. J.K. Szczepański, *Opodatkowanie...*, S. 299 sowie dort genannten Entscheidungen EuGH und Literatur.

²⁴ GBl. Dz.U. von 2004 Nr. 90, Pos. 864/2 m. Ä.

²⁵ GBl. Dz.U. von 2019 Pos. 1387 m. Ä.

²⁶ Vgl. J.K. Szczepański, *Opodatkowanie...*, S. 72–77.

²⁷ Ebenda, S. 72–73.

²⁸ In Polen ist jedoch der Erwerb des Eigentums an Sachen und Vermögensrechten durch Erbschaft bzw. Schenkung der Gegenstand des Körperschaftsteuergesetzes vom 15. Februar 1992 (GBl. Dz.U. von 2019, Pos. 865 m. Ä.)

2. Im deutschen Gesetz gilt der frühere Zeitpunkt der Entstehung der Steuerpflicht beim Erwerb durch Vererbung als im polnischen Gesetz – das ist der Zeitpunkt der Erbschaftseröffnung.
3. Im deutschen Gesetz ist keine Institution einer erneuten Entstehung der Steuerpflicht vorgesehen.
4. Im deutschen Gesetz gilt keine breite, subjektbezogene Steuerbefreiung, die im polnischen Gesetz vorhanden ist, und beim Erwerb eines Betriebes (Betriebsvermögens) wird auch nicht immer eine volle Befreiung vorgesehen und die Befreiungsbedingungen sind strenger als im polnischen Gesetz.
5. Im deutschen Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz wurden die Freibetragsgrenzen unterschiedlich, nicht nur nach Steuerklassen festgelegt.
6. Im deutschen Gesetz sind Freistellungen von Rentenaktiva vorgesehen, in der polnischen Lösung wurde das im Einkommensteuergesetz geregelt,
7. Im deutschen Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz sind unterschiedliche Rechtsinstitutionen vorgesehen, die im polnischen Gesetz nicht vorhanden sind, wie: Stundung oder Erlass der Steuer.
8. In den beiden Gesetzen wurden Instrumentalpflichten abweichend geregelt, das deutsche Gesetz scheint diesbezüglich nicht so streng als das polnische zu sein und die Steuererklärung und Steueranmeldung bedeuten im deutschen Gesetz nicht dieselben Institutionen wie im polnischen Gesetz.

Generell gesehen ist für die Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerpflichtige in Polen die Lösung günstig, die sich in ihrem gegenständlichen Umfang auf (grundsätzlich) alle Fälle des unentgeltlichen Erwerbs der Sachen und Vermögensrechte bezieht.

Literatur

- Andrzejewska-Czernek J., Morawski W., *Glosse zum Urteil EuGH vom 17. Januar 2008, C-256/06, ZOTSiS 2008, Nr. 1, Pos. I-123, Glosse, Lex/el. 2014.*
- Brzeziński B., *Glosse zum Beschluss des polnischen Obersten Gericht vom 12. Juni 1882, III AZP 6/92, POP 1993, nr 1, poz. 18.*
- Brzeziński B., *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008.
- Brzeziński B., *Zustimmende Glosse zum Urteil des polnischen Obersten Verwaltungsgericht vom 28. Januar 2014, II FSK 558/12, POP 2014, nr 4.*
- Gluchowski J., Smoleń P., *Klasyfikacja podatników na gruncie ustawy o podatku od spadków i darowizn*, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2007, nr 1.
- Hamdan B., *Die Beseitigung internationaler Doppelbesteuerung durch § 21 ErbStG. Eine Untersuchung aus verfassungsrechtlicher und gemeinschaftlicher Sicht*, Angelbachtal 2007.
- Mariański A. [in:] S. Babiarczyk, A. Mariański, W. Nykiel, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn*, Warszawa 2010, Lex/el., komentarz do art. 14.
- Nykiel W. [in:] W. Chrościelewski, K. Koperkiewicz-Mordel, W. Nykiel, *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2006.
- Szczepański J.K., *Opodatkowanie transgranicznych spadków i darowizn*, Poznań 2017.

**PODATEK OD SPADKÓW I DAROWIZN W POLSCE I W NIEMCZECH.
ELEMENTY KONSTRUKCYJNE PODATKU: OBOWIĄZEK PODATKOWY,
PODSTAWA OPODATKOWANIA, ZWOLNIENIA OD PODATKU,
ODROCZENIE I UMORZENIE PODATKU, GRUPY PODATKOWE, KWOTY
WOLNE OD PODATKU, OBOWIĄZKI INSTRUMENTALNE. CZĘŚĆ DRUGA**

Streszczenie

Z porównania elementów konstrukcyjnych struktury podatku, ustaw o podatku od spadków i darowizn polskiej i niemieckiej można wyprowadzić następujące wnioski:

- ustawa niemiecka – odmiennie niż polska – pozwala na zaliczenie na wniosek podatnika podatku od spadków i darowizn zapłaconego przez obywatela niemieckiego za granicą,
- niemiecka ustawa przewiduje wcześniejszy niż polska moment powstania obowiązku podatkowego w przypadku nabycia przez dziedziczenie – jest nim chwila otwarcia spadku,
- ustawa niemiecka nie przewiduje instytucji ponownego powstania obowiązku podatkowego,
- w niemieckiej ustawie nie obowiązuje, tak jak w polskiej, szerokie zwolnienie podmiotowe, a w przypadku nabycia przedsiębiorstwa (aktywów obrotowych) także nie zawsze przewiduje się zwolnienie całkowite, a warunki zwolnienia są ostrzejsze niż w ustawie polskiej,
- w niemieckiej ustawie o podatku od spadków i darowizn w zróżnicowany sposób, uwzględniający nie tylko zaliczenie do grupy podatkowej, zostały określone progi kwot wolnych od podatku,
- zwolnienia aktywów emerytalno-rentowych przewidziano w ustawie niemieckiej, a nie jak w rozwiązaniu polskim – w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych,
- niemiecka ustawa o podatku od spadków i darowizn przewiduje odmienne instytucje prawne niemające miejsca w ustawie polskiej, takie jak odroczenie czy umorzenie podatku,
- w obu ustawach inaczej zostały uregulowane obowiązki instrumentalne; jak się wydaje ustawa niemiecka nie jest w tym zakresie tak rygorystyczna jak polska, a zeznanie podatkowe i zgłoszenie podatkowe w ustawie niemieckiej nie oznaczają tych samych instytucji prawnych co w ustawie polskiej.

Generalnie jednak rzecz ujmując, korzystne dla podatników podatku od spadków i darowizn w Polsce jest rozwiązanie obejmujące zakresem przedmiotowym tego podatku wszelkich (w zasadzie) przypadków nieodpłatnego nabycia własności rzeczy i praw majątkowych.

Słowa kluczowe: prawo niemieckie, prawo polskie, opodatkowanie, podatek od spadków i darowizn

**TAX ON INHERITANCE AND DONATIONS IN POLAND AND GERMANY.
STRUCTURAL ELEMENTS OF THE TAX: TAXPAYER, SUBJECT OF
TAXATION, UNLIMITED AND LIMITED TAX LIABILITY, SUCCESSION
AND THE TAX ON INHERITANCE AND DONATIONS. PART TWO**

Summary

From the comparison of the structural elements of the tax structure, the Polish and German inheritance and donation tax acts, the following conclusions can be drawn:

- the German law – unlike the Polish law – allows for the recognition of inheritance and donation tax paid by a German citizen abroad at the taxpayer's request,
- the German act provides for an earlier tax point in the case of acquisition by inheritance than in Poland – it is the moment of opening the inheritance,

- German law does not provide for the institution of re-emergence of the tax obligation,
- in the German act, there is no broad subjective exemption, as in the Polish one, and in the case of the acquisition of an enterprise (current assets), it does not always provide for a full exemption, and the conditions for the exemption are stricter than in the Polish one,
- in the German Act on inheritance and donation tax in a different way, considering not only classification to the tax group, thresholds for tax-free amounts have been defined,
- the exemption of pension assets is provided for in the German law, and not, as in the Polish solution, in the Personal Income Tax Act,
- the German Act on Inheritance and Donation Tax provides for different legal institutions that do not exist in the Polish law, such as deferral or remission of tax,
- instrumental obligations have been regulated differently in both acts, it seems that the German law is not as strict in this respect as the Polish one, and the tax declaration and tax declaration in the German act do not mean the same legal institutions as in the Polish act.

Generally speaking, however, beneficial for taxpayers of inheritance and donation tax in Poland is a solution that covers all (in principle) cases of free acquisition of property and property rights.

Keywords: German law, Polish law, taxation, tax on inheritance