

Stefan BabiarczykNaczelny Sąd Administracyjny
ORCID: 0000-0002-0869-6941**ERBSCHAFT- UND SCHENKUNGSTEUER IN POLEN UND
IN DEUTSCHLAND. KONSTRUKTIONSELEMENTE
DER STEUER: STEUERPFLICHTIGER, STEUERGEGENSTAND,
UNBESCHRÄNKTE UND BESCHRÄNKTE STEUERPFlicht,
ERBSCHAFT- UND SCHENKUNGSTEUER BEI
NACHERBfolge. ERSTER TEIL****Vorwort**

Das Ziel des Artikels ist eine Sprach-, System- und Vergleichsanalyse der Vorschriften der in Polen und in Deutschland geltenden Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetze im Hinblick auf ausgewählte Fragen zum Steuerpflichtigen (Subjekt), Steuergegenstand, zur Steuerpflicht, Steuerberechnung, zu Steuerbefreiungen, Steuerklassen, Instrumentalpflichten und anderen Konstruktionselementen der Steuer. Zu Beginn sei jedoch darauf hinzuweisen, dass die Steuervergleichbarkeit im Grunde recht kompliziert ist und es nicht möglich ist, dass zwei Staaten dieselbe Steuer auferlegen. Ein Vergleich stellt jedoch eine pragmatische Voraussetzung dar¹. Es scheint jedoch, dass dieser Vergleich, der Konstruktionselemente der Steuer umfasst, zu interessanten Schlussfolgerungen führen kann, obwohl die Ansichten dazu, welche Elemente diese Steuer bilden, nicht einheitlich sind².

¹ A. Muster, *Erbschafts- und Schenkungssteurrecht. Das bernische Gesetz über Erbschafts- und Schenkungssteuer*, Bern 1990, S. 51; es wird hier darauf hingewiesen, dass Steuer vergleichbar sind, wenn sie aus derselben Quelle der Zahlungsfähigkeit kommen und ähnliche Wirtschaftsfolgen haben.

² K. Ostrowski, *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, Warszawa 1970, S. 144 ist der Ansicht, dass diese Elemente breit zu fassen sind. Dazu gehören: Steuersubjekt, Steuerobjekt, Besteuerungsgrundlage, Steuerhöhe, Zahlungsfrist und – art. H. Reniger [in:] *Prawo finansowe*, Hrsg. L. Kurowski, Warschau 1955, S. 311 betrachtet diese Elemente als technische Steuerelemente und erwähnt hier: Steuerobjekt, Besteuerungsgrundlage, Steuersatz bzw. Zusammenstellung der Steuersätze (Steuer-

Das Ziel dieser Analyse ist ebenfalls, die Lösungen des deutschen Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes, die in polnischen Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz nicht vorhanden sind, näher zu bringen. Da die beiden Steuer mit den zivilrechtlichen Vorschriften beider Staaten³ eng zusammenhängen, war es notwendig, auf die zivilrechtlichen Vorschriften bzgl. der Erbschaft und Schenkung zurückzugreifen. Die Analyse umfasst ebenfalls die folgenden Vorschriften:

- das polnische Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz vom 28. Juli 1983⁴,
- das deutsche Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz vom 17. April 1974⁵,
- das Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland vom 23. Mai 1949⁶,
- das deutsche Bewertungsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 30. Mai 1985⁷,
- die polnische Abgabenordnung vom 29. Januar 1997⁸,
- die deutsche Abgabenordnung vom 16. März 1976⁹.

erskala), Zahlungsbedingungen (Zahlungsmittel, -verfahren, -frist und -art). In dieser Bearbeitung wurden die strengen Regeln dieser Konstruktionen nicht befolgt, weil sie ihre Vor- und Nachteile haben. Deswegen wurde ein anderes Modell dieser Elemente angenommen, das gesetzliche Bedingungen des deutschen und polnischen Gesetzes berücksichtigt.

³ Das Gesetz vom 23. April 1964 – Kodeks cywilny (GBl. Dz.U. vom 2018 Pos. 1025 m. Ä.; nachfolgend: polnisches Zivilgesetzbuch bzw. k.c.); Gesetz vom 18. August 1896 – Bürgerliches Gesetzbuch (Reichsgesetzblatt vom 1896, Nr. 21, Pos. 195 m. Ä.; nachfolgend: BGB) – mehrfach geändert, seine wichtigsten Grundsätze blieben jedoch unverändert. Die größte Novelle wurde 2002 verkündet, es wurden damals viele Vorschriften aus Nebengesetzen in das BGB aufgenommen, davon auch verschiedene Richtlinien der Europäischen Gemeinschaft umgesetzt. Der Text des Gesetzes besteht aus 2385 Paragraphen, von denen die Paragraphen 1922–2385 auf Erbschaft bezogen sind (Buch 5 Abschnitte 1–9). Die Vorschriften zur Schenkung befinden sich im Buch 2 Abschnitt 4 BGB, und was wichtig ist, diese Vorschriften unterscheiden sich nicht von den polnischen Vorschriften über Schenkung. Die beiden Rechtssysteme sehen für die Schenkung eine Form notarieller Urkunde vor und ihre Nichteinhaltung hat Vertragsnichtigkeit zur Folge. Der Schenkungsvertrag wird jedoch nichtsdestotrotz gültig sein, wenn sie ausgeführt wurde (Art. 890 k.c. und § 518 BGB). Im Hinblick auf die BGB-Vorschriften bediente sich der Autor der Übersetzung von Frau Ewa Tuora-Schwierskott, Bürgerliches Gesetzbuch, Buch 5, Regensburg 2014.

⁴ GBl. Dz.U. vom 2018 Pos. 644 m. Ä.; nachfolgend u.p.s.d.

⁵ BGBl. vom 27. Februar 1997 m. Ä.; nachfolgend ErbStG. Das aktuell geltende deutsche Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz entstand aus dem in Deutschland einheitlich geltenden Erbschaftsteuergesetz vom 1906, das im Laufe der Reformen von Matthias Erzberg in den Jahren 1919 und 1922 die heutige Struktur erhalten hat. Diese Reformen waren auf Erhöhungen von u.a. Kapitalertragsteuer, Einkommensteuer sowie Erbschaft- und Schenkungsteuer bezogen (C.E. Clingan, Finance from Kaiser to Führer budget politics in Germany 1912–1934, Greenwood Publishing Group 2001, s. 25).

⁶ Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland vom 23. Mai 1949; nachfolgend: GG.

⁷ BGBl. I, S. 845, nachfolgend das Bewertungsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Februar 1991 (BGBl. I, S. 230), letzte Änderung durch den Art. 2 des Gesetzes vom 24. Dezember 2008 (BGBl. I, S. 3018).

⁸ GBl. Dz.U. vom 2018 Pos. 800 m. Ä.; nachfolgend die polnische Abgabenordnung bzw. o.p.

⁹ BGBl. 2018, Nr. 49, S. 2665, nachfolgend die deutsche Abgabenordnung bzw. AO.

Charakteristisch ist das, was im polnischen Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz nicht vorhanden ist und im deutschen Gesetz auftritt, d.h. in einzelnen Vorschriften, die auf konkrete zivilrechtliche Institutionen hinweisen, gibt es Klammerverweise auf BGB-Vorschriften, in denen die jeweilige zivilrechtliche Institution geregelt wurde.

Das ist eine durchaus erwünschte Lösung. Es gibt dann keine Probleme mit Interpretation des Verständnisses der jeweiligen steuerrechtlichen Institution, d.h. ob sie im sprachlichen Sinne oder im Sinne der Vorschriften, auf welche verwiesen wurde, zu verstehen ist. Im polnischen Gesetz ist diese Lösung nicht vorhanden, was zu Streitigkeiten darüber führen kann, wie die jeweilige zivilrechtliche Institution nach dem polnischen Steuergesetz zu verstehen ist. Als Beispiel gilt das Verständnis des Begriffs „Schenkung“ im Sinne des Art. 888 § 1 k.c. und Art. 1 Abs. 1 Pkt. 2 u.p.s.d. z.B. wenn der Lebensgefährte Geld für die Errichtung eines Gebäudes ausgibt, das nebst dem Grundstück Eigentum des anderen Lebensgefährten ist¹⁰, oder beim Verzicht auf Erbauseinandersetzung oder bei der Abschaffung des Miteigentums¹¹. Ähnliche Streitigkeiten gab es in Polen im Zusammenhang mit dem Verständnis des Begriffs „landwirtschaftlicher Betrieb“, der im Art. 4 Abs. 1 Pkt. 1 u.p.s.d. benutzt wurde (oder „Nießbrauch“)¹² bis zum 31. Dezember 2015¹³. In diesen Fällen wurde in der Rechtsprechung des polnischen Obersten Verwaltungsgericht darauf hingewiesen, dass der Begriff „Betrieb“, der im Steuergesetz nicht definiert wurde, so zu verstehen ist, wie es sich aus dem Art. 55¹ k.c. ergibt. Im Hinblick auf das Verständnis des Begriffs „Nießbrauch“ aus Art. 1 Abs. 1 Pkt. 6 u.p.s.d. ist es nicht mehr so offensichtlich, dass der Begriff so zu verstehen ist, wie es sich aus dem polnischen Zivilgesetzbuch (Art. 252 ff. k.c.) ergibt, schon deswegen, dass ihm auch eine bestimmte Bedeutung in anderen Rechtsakten, wie z.B. internationale Abkommen, oder in der Umgangssprache zukommt. In diesen Fällen herrscht in der Literatur¹⁴ „die Ansicht über die Identität der Begriffe aus Rechtsakten, wenn der Begriff in einem »fremden« Gesetz und nicht im Steuergesetz definiert wird. Wenn sie sich aber auf den Begriff bezieht, der ein spezifisch juristischer Begriff ist, lässt diese Ansicht davon auszugehen, dass diese Begriffe in beiden Gesetzen identisch sind“. Es wird hier auf eine gewisse Vermutung hingewiesen, die jedoch widerlegt werden kann, die Argumentation dafür muss aber stark genug sein¹⁵.

¹⁰ Vgl. S. Babiarz, *Spadek i darowizna w prawie cywilnym i podatkowym*, Warszawa 2019, S. 490–495; Urteil des polnischen Obersten Verwaltungsgerichts vom 19. Mai 1994, SA/Po 3612/93, POP 1998, Nr. 3, Pos. 106.

¹¹ S. Babiarz, *Spadek i darowizna...*, S. 355.

¹² Vgl. B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, S. 71–72.

¹³ Vom 1. Januar 2016 wurde mit dem Gesetz vom 25. Juni 2015 über die Änderung des Gesetzes über Gemeindefürsorgeverwaltung und einiger anderer Gesetze (GBl. Dz.U. von 2015 Pos. 1045 m. Ä.) darauf hingewiesen, dass der Begriff „landwirtschaftlicher Betrieb“ gemäß dem Gesetz über Landwirtschaftsteuer zu verstehen ist.

¹⁴ Vgl. B. Brzeziński, *Podstawy wykładni...*, S. 79.

¹⁵ Ebenda.

Dabei ist noch zu beachten, dass dies nicht nur theoretische Probleme sind, sondern praktische, die nicht nur mit dem Verständnis des Textes des Rechtsaktes zusammenhängen. Auf andere Probleme, die mit diesem Thema verbunden sind, macht A.D. Kubacki aufmerksam¹⁶, der die Notwendigkeit „der Nutzung und einer detaillierten Analyse von Texten parallelen Steuergesetze (...) in der Fachübersetzung bzgl. der Terminologie, Phraseologie, Stilistik (...) der juristischen Zielsprache“ betont. Er weist dabei auf die Notwendigkeit hin, bei der Übersetzung eines juristischen Textes der Prozessschriftsätze eine multispektrale linguistische Analyse der Paralleltexte der Rechtsakten heranzuziehen.

Die beiden Steuer sind direkte Steuer auf Vermögensanfall (Bereicherung § 10 Abs. 1 ErbStG), die in Polen den Gemeinden¹⁷ und in Deutschland den Ländern zustehen (Art. 105 Abs. 2 i.V.m. Art. 72 Abs. 2 und Art. 106 Abs. 2 Pkt. 2 GG)¹⁸. Eine für diese beiden Regelungen wichtige Frage ist, dass diese beiden Steuer persönliche Steuer sind. Dieses Modell basiert auf der Besteuerung der vom Erblasser bzw. Schenker erworbenen Aktiva, d.h. auf der Erhöhung ihrer Zahlungsfähigkeit¹⁹. Daher ist im polnischen Gesetz (Art. 5 u.p.s.d.), abweichend zum deutschen Gesetz (§ 9 Abs. 1 Pkt. 2 i.V.m. § 10 Abs. 1 und § 7 ErbStG) im Fall des Erwerbs durch Schenkung nur der Beschenkte steuerpflichtig, im deutschen dafür der Schenker und der Beschenkte (gesamtschuldnerische Haftung).

Charakteristisch ist, dass das deutsche Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, insbesondere seine verschiedenen Elemente der Rechtskonstruktion der Steuer, mehrmals auf ihre Übereinstimmung mit dem EU-Recht in der Rechtsprechung der EuGH untersucht wurden²⁰.

Steuerpflichtiger (Subjekt), Haftung

Zu betonen sei, dass sowohl das polnische Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (Art. 5 u.p.s.d.) als auch das deutsche Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (§ 2, 3 und 21 ErbStG) direkt besagen, wer zur Erbschaft- und

¹⁶ Vgl. A.D. Kubacki, *Wybrane problemy przekładu niemieckich i polskich dokumentów z zakresu prawa spadkowego*, „Rzecznik Przekładoznawczy. Studia nad teorią, praktyką i dydaktyką przekładu” 2007–2008, nr 3–4, S. 117–127.

¹⁷ Art. 4 Abs. 1 Pkt. 1 Buchst. g des Gesetzes vom 13. November 2013 über die Erträge der Einheiten territorialer Selbstverwaltung (GBl. Dz.U. vom 2018 Pos. 1530 m. Ä.).

¹⁸ Art. 106 Abs. 2 Pkt. 2 GG besagt: „Das Aufkommen der folgenden Steuern steht den Ländern zu: (...) 2. Erbschaftsteuer“, jedoch gemäß § 1 Abs. 2 ErbStG gelten die Vorschriften des Gesetzes über Erwerbe von Todes wegen auch für Schenkungen und Zweckzuwendungen und die Vorschriften über Schenkungen auch für Zweckzuwendungen unter Lebenden.

¹⁹ W.H. Nacker, *Internationale Besteuerung von Schenkungs- und Erbfällen*, „Internationales Steuerrecht“ 1998, Nr. 2, S. 33.

²⁰ Ausführlicher dazu siehe J.K. Szczepański, *Opodatkowanie transgranicznych spadków i darowizn*, Poznań 2017, S. 324–326.

Schenkungsteuer verpflichtet ist. Aus dem polnischen Gesetz ergibt es sich, dass dies eine natürliche Person ist, die das Eigentum an Sachen und Vermögensrechten erworben hat, und das deutsche Gesetz benennt, wer der Steuerschuldner aus steuerpflichtigem Erwerb ist (§ 20 ErbStG). Es ist deswegen so, weil das Steuerrecht, im Gegensatz zum Zivilrecht, die Rechtsfähigkeit nicht allgemein im Wege einer generellen Rechtsnorm bestimmt. M. Kalinowski²¹ schreibt: „Im Grunde hat jede Steuer einen gesonderten Katalog der Subjekte und bestimmt Bedingungen, die sie zu erfüllen haben, um bestimmte Steuerrechte und -pflichten zu erwerben, die für jede Steuer gesondert gestaltet werden“.

Solche Regelungen bedeuten, dass die Definitionen des Steuerpflichtigen in Bezug auf die beiden Steuerarten in der polnischen Abgabenordnung vom 29. September 1997 (o.p.) und in der deutschen Abgabenordnung vom 16. März 1976 (AO) enthalten sind. Der Art. 7 § 1 o.p. besagt: „Steuerpflichtiger ist eine natürliche Person, juristische Person bzw. organisatorische Einheit ohne Rechtspersönlichkeit, die kraft der Steuergesetze einer Steuerpflicht unterliegt“. Diese Vorschrift bringt die Rechtsfähigkeit mit der Steuerpflicht deutlich in Verbindung, wobei der Inhalt dieser Pflicht in Steuergesetzen geregelt wird. Diese allgemeine Regelung der steuerlichen Rechtsfähigkeit bedeutet, dass sie ein Bindeglied ist, das Steuerrechte und -pflichten verbindet²². Aus § 33 Abs. 1 AO ergibt sich dagegen Folgendes: „Steuerpflichtiger ist, wer eine Steuer schuldet, für eine Steuer haftet, eine Steuer für Rechnung eines Dritten einzubehalten und abzuführen hat, wer eine Steuererklärung abzugeben, Sicherheit zu leisten, Bücher und Aufzeichnungen zu führen oder andere ihm durch die Steuergesetze auferlegte Verpflichtungen zu erfüllen hat“. Diese Definitionen sind also unterschiedlich und verschieden konstruiert. In der deutschen Abgabenordnung wird als Steuerpflichtiger auch der Steuerzahler im Sinne seiner Bedeutung im polnischen Gesetz genannt und es werden die Obliegenheiten des Steuerpflichtigen aufgezählt, diese Aufzählung ist detailliert, aber nur beispielhaft, es wird nicht komplett auf steuerliche Gesetze verwiesen. Es werden auch keine Rechtsträger nach Kategorien genannt. Im § 33 Abs. 2 AO wird wiederum genannt, wer nicht als Steuerpflichtiger gilt. „Steuerpflichtiger ist nicht, wer in einer fremden Steuersache Auskunft zu erteilen, Urkunden vorzulegen, ein Sachverständigengutachten zu erstatten oder das Betreten von Grundstücken, Geschäfts- und Betriebsräumen zu gestatten hat“.

Die Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerpflichtigen in Polen sind nur natürliche Personen (Art. 1 Abs. 1 *in principio* u.p.s.d.), die das Eigentum an Sachen, die sich auf dem Gebiet der Republik Polen befinden, bzw. an Vermögensrechten, die auf dem Gebiet der Republik Polen ausgeübt werden, erwerben. Aufgrund des § 2 ErbStG gelten als Steuerpflichtige:

²¹ M. Kalinowski, *Podmiotowość prawna podatnika*, Toruń 1999, S. 76.

²² J. Filipek, *O podmiotowości administracyjnoprawnej*, „Państwo i Prawo“ 1961, z. 2, S. 209.

- der Erwerber – beim Erwerb von Todes wegen, was bedeutet, dass der Erwerber jeder aufgrund des (gesetzlichen und testamentarischen) Erbanfalls (§ 1922 ff. BGB), des Vermächnisses (§ 2147 ff. BGB), eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs (§ 2303 ff. BGB) berechnigte Rechtsträger sein kann,
- der Beschenkte im Wege der Schenkung auf den Todesfall (§ 2301 BGB²³) (§ 3 Abs. 1 Pkt. 1 i.V.m. § 1 Abs. 1 Pkt. 1 ErbStG, § 3 Abs. 1 Pkt. 2 ErbStG),
- der Erwerber, auf den die für Vermächnisse geltenden Vorschriften des bürgerlichen Rechts (Untervermächtnisnehmer) Anwendung finden (§ 2147, § 2186, § 2191 BGB) (§ 3 Abs. 1 Pkt. 3 ErbStG),
- der Erwerber eines Vermögensvorteils, der aufgrund eines vom Erblasser mit einem Dritten geschlossenen Vertrags bei dessen Tode direkt erworben wird (§ 2271 ff. BGB),
- der Erwerber von Zweckzuwendungen (§ 1 Abs. 1 Pkt. 3 ErbStG),
- eine Stiftung, sofern sie wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet ist (§ 1 Abs. 1 Pkt. 4 ErbStG),
- ein Verein, dessen Zweck wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien auf die Bindung von Vermögen gerichtet ist (§ 1 Abs. 1 Pkt. 4 ErbStG).

Gemäß § 2 Abs. 1 Buchst. a ErbStG müssen natürliche Personen einen Wohnsitz bzw. ihren gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland haben. Diese Begriffe sind im Art. 8 und Art. 9 AO²⁴ definiert. Das ist ein gewisser Unterschied zu polnischen Lösungen, die nur beim Erwerb von Sachen, die sich im Ausland befinden, bzw. von Vermögensrechten, die im Ausland ausgeübt werden, Bezug auf polnische Staatsbürgerschaft des Erwerbers bzw. seinen gewöhnlichen Aufenthalt auf dem Gebiet der Republik Polen nehmen. Für die Entstehung der Steuerpflicht aufgrund des Art. 1 des polnischen Gesetzes in Bezug auf die auf dem Gebiet der Republik Polen gelegenen Sachen bzw. hier ausgeübten Vermögensrechte ist die Staatsangehörigkeit und Wohnort des Erwerbers entscheidend. Dies ergibt sich aus der Systemauslegung des Art. 1 und Art. 2 u.p.s.d.²⁵

²³ § 2301 BGB besagt: „Auf ein Schenkungsversprechen, welches unter der Bedingung erteilt wird, dass der Beschenkte den Schenker überlebt, finden die Vorschriften über Verfügungen von Todes wegen Anwendung. Das Gleiche gilt für ein schenkweise unter dieser Bedingung erteiltes Schuldversprechen oder Schuldanerkennnis der in den §§ 780, 781 bezeichneten Art“.

²⁴ Diese Kriterien entscheiden nicht von der Entstehung des persönlichen Verhältnisses für Steuerzwecke, Dies bedeutet nicht, dass die ErbStG-Vorschriften nicht auf das Bindeglied der Staatsbürgerschaft hinweisen (§ 2 Abs. 1 Pkt. 1 Buchst. b und c); M. Jülicher, *Persönliche Steuerpflicht* [in:] Troll/Gebel/Jülicher, *Erbschaftsteuer und Schenkungssteuergesetz mit Bewertungsrecht und Verfahrenrecht. Kommentar*, München 2016, S. 11; J.P. Meincke, *Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetz. Kommentar*, München 2004, S. 41–42; C. Messbacher-Hoensch, § 2 ErbStG [in:] *Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetz mit Bewertungsgesetz und Grunderwerbssteuergesetz. Kommentar*, Hrsg. H. Wilms, H. Jochum, Jena 2017, Rn. 44–69.

²⁵ Urteil des Woiwodschaftsverwaltungsgerichts in Danzig vom 6.05.2008 I SA/Gd 1035/07 Lex-Nr. 469673.

Zweckzuwendungen (§ 8 ErbStG), sind „Zuwendungen von Todes wegen oder freigebige Zuwendungen unter Lebenden, die mit der Auflage verbunden sind, zugunsten eines bestimmten Zwecks verwendet zu werden, oder die von der Verwendung zugunsten eines bestimmten Zwecks abhängig sind, soweit hierdurch die Bereicherung des Erwerbers gemindert wird“. Als Beispiel einer Zweckzuwendung gilt eine Auflage im Testament (§ 2193 BGB) oder Auflage des Schenkers (§ 1 Abs. 2 i.V.m. § 8 ErbStG), weil die auf Schenkungen bezogenen Vorschriften auf Zweckzuwendungen unter Lebenden Anwendung finden. Dies bedeutet, dass der aufgrund dieser Auflagen Bereicherte auch steuerpflichtig sein wird.

Während es sich aus dem Art. 1 Abs. 1 u.p.s.d. ergibt, dass die Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerpflichtigen in Polen Erwerber des Eigentums an Sachen und an Vermögensgegenständen durch:

- Erbschaft, gewöhnliches Vermächtnis, Untervermächtnis, Vindikationslegat, Auflage im Testament,
- Schenkung, Auflage des Schenkers,
- Ersitzung,
- unentgeltliche Aufhebung des Miteigentums,
- Pflichtteil, wenn der Berechtigte ihn nicht in Form der Schenkung des Erblassers bzw. der Erbschaft oder des Vermächtnisses erhalten hat,
- unentgeltliche Rente, Nießbrauch oder Dienstbarkeit,

sind, ist der Kreis der Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerpflichtigen in Deutschland enger, weil folgende Fälle nicht miteinbezogen werden:

- Erwerb der Sache und der Vermögensrechte durch Vindikationsvermächtnis,
- Erwerb der Rechte durch Ersitzung,
- Erwerb durch unentgeltliche Aufhebung des Miteigentums,
- Erwerb durch unentgeltliche Rente, Nießbrauch und Schenkung.

Diese Einschränkung ergibt sich aus unterschiedlichen Anwendungsbereichen dieser Gesetze und der dort genannten Ereignisse (§ 1 ErbStG), d.h. Rechtstiteln, anhand deren die Steuerpflicht kreiert wird. Außerdem zeigen diese Anwendungsbereiche, dass das polnische Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz grundsätzlich alle Fälle des unentgeltlichen Erwerbs der Vermögensrechte versteuern lässt, das deutsche Gesetz dagegen nur diese, die mit dem Erwerb von Todes wegen bzw. Erwerb durch Schenkung (Zweckzuwendungen unter Lebenden) eng verbunden sind.

Gesamtschuldnerische Haftung für die Zahlung der Steuerschuld tritt in den im § 20 Abs. 1 ErbStG genannten Fällen ein, die sich im Wesentlichen mit den Fällen decken, die den Steuerpflichtigen bezeichnen, das deutsche Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz kennt jedoch auch den Fall einer verhältnismäßigen Haftung. Sie tritt u.a. ein, wenn:

- der Ehegatte bzw. der Lebenspartner verstorben ist und die Gütergemeinschaft fortgesetzt wird (§ 1483 ff. BGB), in diesem Fall sind die Abkömmlinge im Verhältnis der auf sie entfallenden Anteile und der überlebende Ehegatte (Lebenspartner) für den gesamten Steuerbetrag Steuerschuldner (§ 20 Abs. 2 ErbStG),

- der Steuerschuldner den Erwerb oder Teile desselben vor Entrichtung der Erbschaftsteuer einem anderen unentgeltlich zugewendet, in diesem Fall haftet der andere in Höhe des Werts der Zuwendung persönlich für die Steuer (§ 20 Abs. 5 ErbStG).

Dies bedeutet, dass die Vorschriften des deutschen Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes im § 20 ErbStG auch Fälle vorsehen, die in Polen als Haftung Dritter bezeichnet werden (§ 20 Abs. 4, Abs. 6 ErbStG).

Steuergegenstand (steuerpflichtige Ereignisse)

Am Anfang der Erwägungen über den Steuergegenstand in den beiden behandelten Gesetzen ist zu bemerken – und dies ergibt es sich auch aus dem Inhalt des Pkt. 1 über den Subjekt (Steuerpflichtigen), dass die beiden Gesetze den Steuergegenstand eng mit dem Subjekt (Steuerpflichtigen) verbinden, was bedeutet, dass sie das theoretische Modell der Konstruktionslösungen dieser Elemente der Steuerstruktur erfüllen. Der Steuergegenstand ist darüber hinaus ein Bindeglied mit der Besteuerungsgrundlage, ein „Schlussstein“, wie ihn A. Kostecki bezeichnet²⁶.

Aus den Art. 1 und 2 u.p.s.d. ergibt es sich jedoch, dass der Erbschaftsteuer und Schenkungsteuer (Grundsatz des räumlichen Geltungsbereichs, der Quelle) der Erwerb des Eigentums an in der Republik Polen befindlichen (beweglichen und unbeweglichen) Sachen oder an in der Republik Polen ausgeübten Vermögensrechten, wie auch (Grundsatz der Ansässigkeit und Staatsbürgerschaft) der Erwerb des Eigentums an im Ausland befindlichen Sachen bzw. an im Ausland ausgeübten Vermögensrechten unterliegt, wenn der Erwerber zum Zeitpunkt des Erbfalls oder des Abschlusses des Schenkungsvertrags polnischer Staatsangehöriger war oder seinen ständigen Aufenthaltsort in der Republik Polen hatte²⁷.

Der Art. 1 Abs. 1 Pkt. 1–6 u.p.s.d. bezeichnet den Steuergegenstand als „Erwerb (...) durch:

- a) Erbschaft, gewöhnliches Vermächtnis, Untervermächtnis, Vindikationslegat oder Auflage im Testament;
- b) Schenkung, Auflage des Schenkers,
- c) Ersitzung,
- d) unentgeltliche Aufhebung des Miteigentums,
- e) Pflichtteil, sofern der Berechtigte ihn nicht durch eine vom Erblasser angeordnete Schenkung, durch Erbschaft oder durch Vermächtnis erhalten hat,
- f) unentgeltliche Rente, Nießbrauch und Dienstbarkeit,

²⁶ Vgl. A. Kostecki, *Elementy konstrukcji instytucji podatku* [in:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, Bd. III: *Instytucje budżetowe*, Teil II: *Dochody i wydatki budżetu*, Band-Hrsg. M. Weralski, Ossolineum PAN 1985, S. 167.

²⁷ Z. Kukulski, *Bilateralne umowy podatkowe zapobiegające podwójnemu opodatkowaniu spadków w polskiej praktyce traktatowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2014, nr 2, S. 9–29.

g) Erwerb von Rechten an Spareinlagen aufgrund einer vom Erblasser getroffenen Verfügung über die Einlage von Todes wegen und der Erwerb von Investmentfondsanteilen aufgrund einer Verfügung von Todes wegen, die von einem Teilnehmer an einem offenen Investmentfonds bzw. einem offenen Spezialinvestmentfonds getroffen wurde“.

Ein so bestimmter Gegenstand der Schenkung- und Erbschaftsteuer in Polen umfasst nicht den Erwerb des Eigentums an einer Sache im Wege eines Vorausvermächtnisses (Art. 939 § 1 k.c.). Aufgrund dieser Vorschrift kann der Ehegatte des Erblassers, der kraft Gesetzes zusammen mit anderen Erben Erbe ist, unter Ausschluss der Abkömmlinge des Erblassers, die mit ihm zum Zeitpunkt seines Todes gewohnt haben, aus der Erbschaft über einen Erbanteil hinaus, Hausrat verlangen, den er zur Lebenszeit des Erblassers zusammen mit ihm oder nur alleine genutzt hat. Auf die Ansprüche des Ehegatten daraus finden die Vorschriften über das einfache Vermächtnis entsprechend Anwendung. Dies bedeutet, dass diese Befugnis kein einfaches Vermächtnis ist. Sie hat den Charakter eines Anspruchs. Außerdem ist in Polen der Anspruch (Art. 938 k.c.) der Großeltern des Erblassers, die im Not leben und die ihnen zustehenden Unterhaltsmittel von Personen, die gesetzlich unterhaltspflichtig sind, nicht erhalten können, die vom mit dieser Pflicht nicht belasteten Erben Unterhaltsmittel verhältnismäßig zu ihren Bedürfnissen und zum Wert seines Erbanteile verlangen können, kein Gegenstand der Versteuerung mit der Erbschaft- und Schenkungsteuer. Der Erblasser kann diesen Anspruch auch dadurch befriedigen, dass er den Großeltern des Erblassers einen Geldbetrag entrichtet, der dem Wert eines Viertels seines Erbanteils entspricht. Dieser Anspruch hat einen Quasi-Unterhaltscharakter und verjährt nicht. Der Anspruch wird jedoch den Großeltern des Erblassers nicht zustehen, wenn sie als Erben eingesetzt werden (Art. 934 § 1 k.c.). Eine abweichende Lösung, die jedoch gleiche wirtschaftliche Folgen hat, ist im deutschen Erbschafts- und Schenkungsteuergesetz, im § 13, zu finden. Soweit der Erwerb aus Art. 939 k.c. nicht direkt als steuerfrei genannt wird, gehört er zu anderen Fällen der Steuerbefreiungen aus dieser Vorschrift. Der Erwerb aus Art. 923 k.c. ist direkt in die Regelung aus § 13 Abs. 1 Pkt. 4 ErbStG durch Verweis auf § 1969 BGB einbezogen, der diese Frage ähnlich zu der polnischen Lösung regelt.

Wenn wiederum im § 1 Abs. 1 u. 2 sowie § 3 Abs. 1 u. 2 ErbStG der Steuergegenstand genannt wird, werden steuerpflichtige Ereignisse genannt:

- Erwerb von Todes wegen (Erbanfall, Vermächtnis, Pflichtteilanspruch, Unter Vermächtnis, Vertrag des Erblassers mit einem Dritten, andere Zuwendungen für einen Verzicht auf Erwerbstitel von Todes wegen wie z.B. Abfindung, Entgelt für die Übertragung der Anwartschaft eines Nacherben, etc.),
- Erwerb durch Schenkung unter Lebenden,
- Zweckzuwendung (Auflage im Testament, Auflage des Schenkers),
- Vermögenserwerb durch eine Stiftung, sofern sie wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet ist,

- Vermögenserwerb durch einen Verein, dessen Zweck wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien auf die Bindung von Vermögen gerichtet ist.

Charakteristisch ist, dass das ErbStG das steuergegenständliche Ereignis benennt und direkt auf bestimmte BGB-Vorschriften verweist, z.B. bei der Schenkung auf § 1922, beim Vermächtnis auf § 2147 ff., und beim Pflichtteil auf § 2303 ff. BGB. Daher besteht kein Zweifel daran, dass ein Vermächtnis Obligationsfolgen hat und dem polnischen einfachen Vermächtnis (§ 2147 BGB) und Untervermächtnis (§ 2147 BGB) entspricht. Im ersten Fall wird mit dem Vermächtnis der Erbe und im zweiten der Vermächtnisnehmer beschwert. Diese Regelung entspricht dem polnischen Art. 968 § 1 k.c. und Art. 968 § 2 k.c.

Das deutsche Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz bezieht sich im § 1 u. § 3 nicht direkt auf den Erwerb von Rechten an Sparanlagen bzw. von Investmentfondsanteilen aufgrund einer Verfügung von Todes wegen (siehe oben Buchst. g), jedoch sind das die Fälle des Vermögenserwerbs von Todes wegen, wodurch es scheint, dass sie unter § 1 Abs. 1 Pkt. 1 i.V.m. § 3 Abs. 1 Pkt. 3 ErbStG als sonstige Erwerbe von Todes wegen, auf welche die für Vermächtnisse geltenden Vorschriften des bürgerlichen Rechts Anwendung finden, fallen. Das Geldvermächtnis ist eine Art Bankvermächtnisses.

In der Literatur wird davon ausgegangen, dass „die Besteuerungsgrundlage eine bestimmte tatsächliche bzw. rechtliche Situation ist, mit derer Entstehung beim Steuerzahler die Rechtsnorm die Entstehung der Pflicht der Steuerleistung verbindet“²⁸. Es scheint jedoch, dass hier die von A. Kostecki²⁹ vorgeschlagene Definition des Steuergegenstandes sinnvoller ist, nach welcher der Steuergegenstand nicht nur ein bestimmtes Verhalten des Steuerpflichtigen sondern auch den grundsätzlich vorhandenen Gegenstand (das Objekt) dieses Verhaltens, der einen Bezugspunkt für fast jedes Verhalten darstellt und oft als eigentlicher Steuergegenstand betrachtet wird, impliziert. Aus diesem Grund erfüllen die Definitionen des Steuergegenstandes aus Art. 1 Abs. 1 Pkt. 1–6 u.p.s.d., wie auch aus § 1 Abs. 1 u. 2 und § 3 Abs. 1 u. 2, sowie aus § 7 i § 8 ErbStG diese Kriterien. Sie weisen nicht nur auf das Verhalten des Subjekts (Erscheinung), sondern auch auf das Objekt dieses „Ereignisses“ hin. Wenn dazu noch die Forderung aus der Literatur³⁰ berücksichtigt wird, dass der Name des Steuergesetzes dem Steuergegenstand möglich genau entspricht, dann muss festgestellt werden, dass das deutsche Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz sie durchaus erfüllt. Der Steuergegenstand geht nicht über den Namen des Gesetzes hinaus. Anders verhält es sich mit dem polnischen Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, dessen Name an den Umfang des Steuergegenstandes nicht angepasst ist. Besteuert werden

²⁸ K. Ostrowski, *Prawo finansowe...*, S. 146.

²⁹ Vgl. A. Kostecki, *Elementy konstrukcji...*, S. 177–178.

³⁰ Ebenda, S. 169–172.

hier tatsächlich die Fälle des unentgeltlichen Erwerbs des Eigentums an Sachen und Vermögensrechten³¹. Der Umfang des Gegenstandes dieses Gesetzes ist also viel breiter.

Das deutsche Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz umfasst also nicht als Steuergegenstand den Erwerb von Sachen und Vermögensgegenständen durch Vindikationslegat³². Diese Frage wurde zur grenzüberschreitenden Problematik, insbesondere, weil die Institution des Vindikationslegats in der Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates (EU) Nr. 650/2012 über die Zuständigkeit, das anzuwendende Recht, die Anerkennung und Vollstreckung von Entscheidungen und die Annahme und Vollstreckung öffentlicher Urkunden in Erbsachen sowie zur Einführung eines Europäischen Nachlasszeugnisses³³ berücksichtigt wird, in der zwar die Bezeichnung des Vindikationslegats direkt nicht vorhanden ist, jedoch aus dem Inhalt des Art. 65 Abs. 3 Buchst. e i.V.m. Art. 66 Abs. 4 ergibt es sich z.B., dass die Bezeichnung des Berechtigten auch auf den Vindikationslegatsnehmer bezogen ist. Die Tatsache, dass das deutsche Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ähnlich wie BGB) die Rechtsinstitution des Vindikationslegats als Steuergegenstand in Form von Erwerb durch Vindikationslegats nicht kennt, stört nicht daran, im durch polnische Staatsbürgerin in Polen erstellten Testament in Bezug auf das Eigentum einer in Deutschland gelegenen Sache ein Vindikationslegat zu berücksichtigen. In dieser Frage hat der EuGH in seinem Urteil vom 12. Oktober 2017 in der Sache C-218/16, *A. Kubicka gegen Polen*, entschieden und darauf hingewiesen, dass „Art. 1 Abs. 2 Buchst. k der Verordnung Nr. 650/2012 dahin auszulegen ist, dass er der Ablehnung der Anerkennung der dinglichen Wirkungen, die ein Vindikationslegat im Zeitpunkt des Eintritts des Erbfalls gemäß dem vom Erblasser gewählten Recht entfaltet, in einem Mitgliedstaat, dessen Rechtsordnung das Institut des Vindikationslegats nicht kennt, entgegensteht“³⁴. Wichtig ist auch, dass die beiden behandelten Gesetze

³¹ Vgl. S. Babiarz [in:] S. Babiarz, A. Mariański, W. Nykiel, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2010, Lex/el., komentarz do art. 1 pkt 2.

³² § 2147 BGB besagt deutlich: „Mit einem Vermächtnis kann der Erbe oder ein Vermächtnisnehmer beschwert werden. Soweit nicht der Erblasser ein anderes bestimmt hat, ist der Erbe beschwert“. Dies bedeutet, dass diese Beschwerde ein Obligationsverhältnis und kein Eigentumsverhältnis schafft. Die übrigen Vorschriften § 2148–2191 BGB sprechen auch konsequent über Beschwerde mit dem Vermächtnis. Dies bedeutet, dass im Titel 4 Buch 5 BGB – das Vermächtnis nur ein einfaches Vermächtnis (Damnationsvermächtnis, Damnationslegat) und kein Vindikationslegat bedeutet. Zu betonen sei, dass das Verständnis der jeweiligen zivilrechtlichen Institution von ihrem Inhalt (von den Rechten und Pflichten, die sie kreiert) abhängig ist. Der Beschwerde aus einem einfachen Vermächtnis ist nur Gläubiger und nicht Eigentümer des Vermächtnisgegenstandes.

³³ Amtsblatt der EU 2012.201.107 m. Ä.

³⁴ Urteil EuGH vom 12. Oktober 2017, C-218/16, www.eur-lex.europa.eu, mit zustimmender Glosse von A. Oleszki, Lex/el. 2018. Dieser Ansicht widerspricht nicht das, was der Art. 22 der Verordnung Nr. 650/2012 besagt: „Eine Person kann für die Rechtsnachfolge von Todes wegen das Recht des Staates wählen, dem sie im Zeitpunkt der Rechtswahl oder im Zeitpunkt ihres Todes

den Steuergegenstand mit seinem Umfang verbinden. Daher sind auch die Erwägungen über die Gestalt einer unbeschränkten und beschränkten Steuerpflicht aufgrund dieser Gesetze relevant.

Beschränkte und unbeschränkte Steuerpflicht

„Bei der Bestimmung des Umfangs des Gegenstands der Erbschaftsteuer und Schenkungsteuer im Art. 1 u. 2 u.p.s.d. hat der Gesetzgeber vor allem den Grundsatz der unbeschränkten Steuerpflicht angenommen, der besagt, dass die Steuer die Steuerpflichtigen beschwert, die ihren festen Aufenthalt in Polen haben, auch wenn sie das Eigentum an im Ausland befindlichen Sachen oder im Ausland ausgeübten Vermögensrechten erwerben“³⁵. Dieser Grundsatz wird jedoch nicht konsequent befolgt, weil dieser Steuer der Erwerb von im Ausland befindlichen Sachen oder im Ausland ausgeübten Vermögensrechten auch dann unterliegen wird, wenn der Erwerber beim Erbfall bzw. Abschluss des Schenkungsvertrags polnischer Staatsbürger war, ungeachtet dessen, ob sich sein fester Aufenthaltsort im Ausland befand (Art. 2 u.p.s.d.)³⁶, dies jedoch nur im Fall des Erwerbs durch Erbschaft bzw. Schenkung. Die unbeschränkte Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerpflicht in Polen beschwert also die polnischen Staatsbürger bzw. natürliche Personen mit dem festen Aufenthaltsort in Polen (Grundsatz der Ansässigkeit) beim Erwerb des Eigentums an Sachen oder Vermögensrechten, die in Polen und im Ausland gelegen sind bzw. ausgeübt werden (Grundsatz der Quelle). Dies gilt jedoch nur für den Erwerb durch Erbschaft (Erbfall, Vermächtnis, Untervermächtnis, Vindikationslegat, Auflage im Testament) oder Schenkung (ohne Erwerb durch Auflage des Schenkers). In anderen Fällen ist der Umfang

angehört“. Ein deutscher Staatsbürger müsste dann gleichzeitig die polnische Staatsbürgerschaft haben, um das Vindikationslegat zu erstellen und eine Rechtswahl zu treffen. Außerdem gelten gemäß dem Art. 1 dieser Verordnung ihre Bestimmungen nicht für Steuer- und Zollsachen sowie verwaltungsrechtliche Angelegenheiten. Somit würde der Erwerb eines in Polen gelegenen Grundstücks (eines Betriebs) durch den deutschen Staatsbürger im Wege eines Vindikationslegats der Erbschaftsteuer und Schenkungsteuer unterliegen (Grundsatz des Territoriums, der Quelle). Zweifelhaft ist jedoch, ob diese Steuer in Deutschland abzugsfähig wäre, wenn das Vindikationslegat in Deutschland nicht steuerpflichtig ist. Zu betonen ist noch, dass in Deutschland die Grundlage der Eintragung des Vermächtnisnehmers ins Grundbuch nur notarielle Urkunde mit dem Vertrag über Eigentumsübertragung zwischen dem Erben und dem Vermächtnisnehmer sein kann. Dann gelten die in Deutschland fremden Vindikationslegate als Damnationslegat (Obligationslegat) im Wege der sog. Anpassung aufgrund des Art. 31 der Verordnung Nr. 650/2012. Dies entspricht dem deutschen Gesetz vom 29. Juni 2015 Internationales Erbrechtsverfahrensgesetz (BGBl. S. 1042), mit den Vorschriften der Verordnung Nr. 650/2012 an die Vorschriften des deutschen nationalen Rechts angepasst wurden.

³⁵ Z. Ofiarski, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2002, Lex/el., komentarz do art. 2 pkt 1.

³⁶ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2001, S. 536.

des Gegenstandes der Steuerpflicht nur auf das Eigentum der in Polen gelegenen Sachen (z.B. Eigentumserwerb durch Ersitzung) bzw. der in Polen ausgeübten Vermögensrechte (z.B. Nießbrauch, Dienstbarkeit) beschränkt.

Das deutsche Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz regelt dagegen die Frage der unbeschränkten Steuerpflicht im § 2 Abs. 1. Demgemäß entsteht die unbeschränkte Steuerpflicht in den im § 1 Abs. 1 Pkt. 1–3 genannten Fällen: 1) der Erwerb von Todes wegen; 2) die Schenkungen unter Lebenden; 3) Zweckzuwendungen, für den gesamten Vermögensanfall, wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes, der Schenker zur Zeit der Ausführung der Schenkung oder der Erwerber zur Zeit der Entstehung der Steuer (§ 9 ErbStG) ein Inländer ist³⁷. Zu bemerken ist jedoch, dass als Erwerb von Todes wegen auch der Erwerb durch Schenkung gilt (§ 2301 BGB), wenn der Erblasser das Vermögen schenkt, vorausgesetzt, dass der Beschenkte den Schenker überlebt, sowie sonstige Erwerbe, von denen vorstehend die Rede war. Als Inländer gelten:

- natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben,
- deutsche Staatsangehörige, die sich nicht länger als fünf Jahre dauernd im Ausland aufgehalten haben, ohne im Inland einen Wohnsitz zu haben,
- unabhängig von der Fünfjahresfrist deutsche Staatsangehörige, die:
 - im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben und
 - zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis stehen und dafür Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse beziehen, sowie zu ihrem Haushalt gehörende Angehörige, die die deutsche Staatsangehörigkeit besitzen. Dies gilt nur für Personen, deren Nachlass oder Erwerb in dem Staat, in dem sie ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, lediglich in einem der Steuerpflicht nach Nummer 3 ähnlichen Umfang zu einer Nachlass- oder Erbanfallsteuer herangezogen wird (dies gilt für die beschränkte Steuerpflicht).

Die unbeschränkte Steuerpflicht fällt auch beim Vermögensanfall durch Gesellschaften, Stiftungen und Vereinigungen zu, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben. Die beschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 1 Pkt. 3 ErbStG) beschwert die Erwerber in allen anderen Fällen des Vermögensanfalls, die dem es sich um Inlandsvermögen handelt (§ 121 des Bewertungsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung). Es geht hier um andere Erwerbsfälle als diejenigen, die im § 2 Abs. 1 Pkt. 1 Buchst. a–c genannt wurden. Sie ist also nur auf das im Inland (auf dem Gebiet der Bundesrepublik Deutschland mit dem Anteil am Festlandsockel) gelegene Vermögen beschränkt.

³⁷ Charakteristisch ist, dass die Lösung, die an die Staatsbürgerschaft des Erblassers anknüpft, zum Besteuerungsmodell in Widerspruch steht, wie J.P. Meincke, *Rechtfertigung der Erbschaft- und Schenkungsteuer* [in:] *Steuern auf Erbschaft und Vermögen*, Hrsg. D. Birk, Köln 1999, S. 57.

Erbschaftsteuer und Schenkungsteuer bei Nacherbfolge

Mit dem Steuergegenstand ist die in §§ 2100–2146 BGB geregelte Rechtsinstitution der Vor- und Nacherbschaft eng verbunden, die im polnischen Erbrecht nicht bekannt ist. Die Nacherbfolge tritt ein, wenn der Erblasser einen Erben so einsetzt, dass dieser erst Erbe wird, nachdem zunächst eine andere Person Erbe geworden ist. Es geht um einen tatsächlichen und nicht potentiellen Erben. Es wurde hier jedoch eine Interpretationsregelung eingeführt, dass die Einsetzung als Nacherbe im Zweifel auch die Einsetzung als Ersatzerbe enthält³⁸. Ist zweifelhaft, ob jemand als Ersatzerbe oder als Nacherbe eingesetzt ist, so gilt er als Ersatzerbe (§ 2102 BGB)³⁹. Der Unterschied im Fall des Nacherben und Ersatzerben besteht darin, dass die Fälle der Ersatzerbschaft enger und die Fälle der Nacherbschaft breiter und qualitativ anders sind. Es geht nicht nur darum, dass der Erbe „nicht Erbe sein kann oder nicht Erbe sein will“, sondern auch darum, dass sie mit dem Eintritt eines bestimmten Zeitpunkts oder Ereignisses (§ 2104 BGB), der Geburt eines lebendigen Nasciturus (§ 2101 BGB) erfolgt. Die Einsetzung eines Nacherben wird mit dem Ablauf von 30 Jahren nach dem Erbfall unwirksam (§ 2109 BGB). Das BGB regelt detailliert (§ 2111–2139 BGB), was zur Erbschaft gehört, wie der Vorerbe über die Erbschaft verfügen soll. Wichtig ist § 2139 BGB: „Mit dem Eintritt des Falles der Nacherbfolge hört der Vorerbe auf, Erbe zu sein, und fällt die Erbschaft dem Nacherben an“. Die Frage der Besteuerung der Vor- und Nacherbschaft wird im § 6 ErbStG geregelt, der Folgendes besagt: „Bei Eintritt der Nacherbfolge haben diejenigen, auf die das Vermögen übergeht, den Erwerb als vom Vorerben stammend zu versteuern. Auf Antrag ist der Versteuerung das Verhältnis des Nacherben zum Erblasser zugrunde zu legen. Geht in diesem Fall auch eigenes Vermögen des Vorerben auf den Nacherben über, sind beide Vermögensanfänge hinsichtlich der Steuerklasse getrennt zu behandeln. Für das eigene Vermögen des Vorerben kann ein Freibetrag jedoch nur gewährt werden, soweit der Freibetrag für das der Nacherbfolge unterliegende Vermögen nicht verbraucht ist. Die Steuer ist für jeden Erwerb jeweils nach dem Steuersatz zu

³⁸ Unter der o.g. Interpretationsregel ist die sprachlich-grammatische Interpretationsrichtlinie zu verstehen, B. Brzeziński, *Podstawy wykładni...*, S. 39–80; L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2010, S. 97–125. Ihr Ziel ist, Zweifel bei der Interpretation von Testamentsbestimmungen zu verstehen, wenn der Erblasser den Charakter der vorgenommenen Verfügungen nicht eindeutig bestimmt hat.

³⁹ Charakteristisch ist, dass BGB im § 2096 Folgendes besagt: „Der Erblasser kann für den Fall, dass ein Erbe vor oder nach dem Eintritt des Erbfalls wegfällt, einen anderen als Erben einsetzen (Ersatzerbe)“. § 2097 BGB weist jedoch darauf hin, dass der Ersatz nur erfolgt, wenn der berufene Erbe es nicht will der nicht kann. Der Art. 963 k.c. besagt dagegen: „Ein testamentarischer Erbe kann auch für den Fall berufen werden, dass eine andere Person, die als gesetzlicher oder testamentarischer Erbe berufen worden ist, Erbe nicht sein will oder kann (Ersatzerbe)“. Dies bedeutet, dass in diesen Rechtsinstitutionen keine wesentlichen Unterschiede zwischen BGB und k.c. vorhanden sind.

erheben, der für den gesamten Erwerb gelten würde“. Gemäß § 2108 Abs. 1 BGB findet auf die Nacherbfolge die Vorschrift des § 1933 BGB entsprechend Anwendung, d.h. die Vorschrift, aus der es sich ergibt, dass der Nacherbe (und auch Vorerbe) nur werden kann, wer zur Zeit des Erbfalls lebt (oder ein Nasciturus ist). Dies bedeutet, dass wenn der eingesetzte Nacherbe vor dem Eintritt des Falles der Nacherbfolge, aber nach dem Eintritt des Erbfalls stirbt, sein Recht auf seine Erben übergeht, sofern nicht ein anderer Wille des Erblassers anzunehmen ist (§ 2108 BGB). Mit dem Eintritt des Falles der Nacherbfolge hört der Vorerbe auf, Erbe zu sein, und die Erbschaft fällt dem Nacherben an (§ 2139 BGB).

Fazit

Aus dem Vergleich der Konstruktionselemente der Steuerstruktur, der deutschen und polnischen Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetze lassen sich folgende Schlussfolgerungen ziehen:

- Es gibt keine wesentlichen Unterschiede in Bezug auf die Konstruktion des Steuerpflichtigen und Steuergegenstandes (bestehende Unterschiede sind mit unterschiedlichen zivilrechtlichen Lösungen – Schenkung von Todes wegen, Erbschaftsvertrag – verbunden),
- Es gibt einen Unterschied in der Besteuerung der Nacherbfolge, die im polnischen Zivilrecht nicht vorhanden ist, und in der Besteuerung des Vindikationslegats, der im deutschen Recht nicht bekannt ist,
- Der Zeitpunkt der Entstehung der Steuerpflicht ist unterschiedlich, weil im deutschen Gesetz bereits die zustehenden Erträge (Pflichtteil) versteuert werden,
- Das deutsche Gesetz beinhaltet jedoch Lösungen z.B. bzgl. des Steuersubjekts und -objekts, die für den Steuerpflichtigen weniger günstig sind. Daher gilt es als restriktiv für den Steuerpflichtigen.

Literatur

- Babiarz S. [in:] S. Babiarz, A. Mariański, W. Nykiel, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2010, Lex/el., komentarz do art. 1 pkt 2.
- Babiarz S., *Spadek i darowizna w prawie cywilnym i podatkowym*, Warszawa 2019.
- Brzeziński B., *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008.
- Clingan C.E., *Finance from Kaiser to Führer budget politics in Germany 1912–1934*, Greenwood Publishing Group 2001.
- Filipek J., *O podmiotowości administracyjnoprawnej*, „Państwo i Prawo” 1961, z. 2.
- Jülicher M., *Persönliche Steuerpflicht* [in:] Troll/Gebel/Jülicher, *Erbschaftsteuer und Schenkungsteuergesetz mit Bewertungsrecht und Verfahrensrecht. Kommentar*, München 2016.
- Kalinowski M., *Podmiotowość prawna podatnika*, Toruń 1999.

- Kostecki A., *Elementy konstrukcji instytucji podatku* [in:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, B. III: *Instytucje budżetowe*, Teil II: *Dochody i wydatki budżetu*, Hrsg. M. Weralski, Ossolineum PAN 1985.
- Kubacki A.D., *Wybrane problemy przekładu niemieckich i polskich dokumentów z zakresu prawa spadkowego*, „Rzecznik Przekładoznawczy, Studia nad teorią, praktyką i dydaktyką przekładu 2007–2008”, nr 3–4.
- Kukulski Z., *Bilateralne umowy podatkowe zapobiegające podwójnemu opodatkowaniu spadków w polskiej praktyce traktatowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2014, nr 2.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2001.
- Meincke J.P., *Erbschaftsteuer – und Schenkungsteuergesetz. Kommentar*, München 2004.
- Meincke J.P., *Rechtfertigung der Erbschaft- und Schenkungsteuer* [in:] *Steuern auf Erbschaft und Vermögen*, Hrsg. D. Birk, Köln 1999.
- Messbacher-Hoensch C., § 2 ErbStG [in:] *Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz mit Vewertungsgesetz und Grunderwerbsteuergesetz. Kommentar*, Hrsg. H. Wilms, H. Jochum, Jena 2017.
- Morawski L., *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2010.
- Muster A., *Erbschaft- und Schenkungsteurrecht. Das bermische Gesetz über Erbschaftsund Schenkungssteuer*, Bern 1990.
- Nacker W.H., *Internationale Besteuerung von Schenkungs- und Erbfällen*, „Internationales Steuerrecht“ 1998, Nr. 2.
- Ofiarski Z., *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2002, Lex/el., komentarz do art. 2 pkt 1.
- Oleszko A., *Glosse zum Urteil EuGH vom 12. Oktober 2017, C-218/16*, Lex/el. 2018.
- Ostrowski K., *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, Warszawa 1970.
- Prejs E., *Glosse zum Urteil EuGH vom 17. Januar 2008, C-256/06, ZOTSis 2008, Nr. 1, Pos. I-123*, Lex/el. 2008.
- Szczepański J.K., *Opodatkowanie transgranicznych spadków i darowizn*, Poznań 2017.

PODATEK OD SPADKÓW I DAROWIZN W POLSCE I W NIEMCZECH. ELEMENTY KONSTRUKCYJNE PODATKU: PODATNIK, PRZEDMIOT OPODATKOWANIA, NIEOGRANICZONY I OGRANICZONY OBOWIĄZEK PODATKOWY, SUKCESJA NASTĘPCZA A PODATEK OD SPADKÓW I DAROWIZN. CZĘŚĆ PIERWSZA

Streszczenie

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

- nie ma w nich istotnych różnic w zakresie konstrukcji podatnika i przedmiotu opodatkowania (a istniejące są związane z odmiennymi rozwiązaniami cywilnoprawnymi – darowizna na wypadek śmierci, umowa o spadek),
- różnica występuje w opodatkowaniu sukcesji następczej, nieprzewidzianej w polskim prawie cywilnym, a także w opodatkowaniu zapisu windykacyjnego nieznanego w prawie niemieckim,
- różnie ukształtowany jest moment powstania obowiązku podatkowego, gdyż w niemieckiej ustawie opodatkowuje się już przychód należny (zachówek),

Jednak ustawa niemiecka zawiera mniej korzystne dla podatników rozwiązania w zakresie np. podmiotu i przedmiotu opodatkowania. Stąd jest uznawana za restrykcyjną dla podatników.

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 ONE**

Summary

The following conclusions can be drawn from a comparison of the structural elements of the tax structure in the Polish and German Acts on the tax on inheritance and donations:

- there are no significant differences in the design of the taxpayer and the object of taxation (and the existing ones are related to different civil law solutions – donation in case of death, agreement as to succession),
- the difference is in the taxation of subsequent succession, not provided for in the Polish civil law, and in the taxation of specific bequest, unknown in the German law,
- the tax point is determined differently, as the German Act already taxes the due revenue (legitim),

However, the German Act provides less favourable solutions for taxpayers in terms of e.g. the subject and object of taxation. It is, therefore, considered to be restrictive for taxpayers.

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