



EUROPÄISCHE KOMMISSION

Brüssel, den 15.12.2011
SEK(2011) 1488 final

ARBEITSUNTERLAGE DER KOMMISSIONSDIENSTSTELLEN

Diskriminierungsfreie Erbschaftsteuersysteme: Grundsätze der EU-Rechtsprechung

Begleitunterlage zur

EMPFEHLUNG DER KOMMISSION

zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Erbschaften

{C(2011) 8819 final}
{SEC(2011) 1489 final}
{SEC(2011) 1490 final}

Dieses Dokument ist eine Arbeitsunterlage der Kommissionsdienststellen und dient lediglich zu Informationszwecken. Es spiegelt weder den gegenwärtigen noch den zukünftigen offiziellen Standpunkt der Kommission zum behandelten Thema wider.

1. EINFÜHRUNG UND HINTERGRUND

In 18 Mitgliedstaaten werden von Todes wegen Steuern erhoben, während neun Mitgliedstaaten (Österreich, Zypern, Estland, Lettland, Malta, Portugal, Rumänien, die Slowakei und Schweden) weder eine Nachlass- noch eine Erbschaftsteuer erheben, wobei jedoch in einigen Fällen Erbschaften im Rahmen anderer Steuerregelungen besteuert werden.

In einigen Mitgliedstaaten sind die Erben erbschaftsteuerpflichtig, so dass die Bereicherung des Begünstigten den Steuertatbestand darstellt, wohingegen in anderen Mitgliedstaaten die Steuer auf Grundlage des Nachlasses erhoben wird, so dass in diesem Fall der Steuertatbestand in der Übertragung von Vermögenswerten besteht. Der Begriff Erbschaftsteuer bezeichnet in diesem Dokument eine von Todes wegen vorgenommene Besteuerung sowohl von Nachlässen als auch von Begünstigten.

Aus Gründen der Einfachheit umfasst der in diesem Dokument verwendete Begriff Erbschaftsteuer auch die Schenkungsteuer. Schenkungen werden häufig vorgenommen, um späteren Erbschaften vorzugreifen. Solche Schenkungen werden in vielen Mitgliedstaaten im Rahmen derselben Regelungen besteuert wie Erbschaften. Zudem unterliegen Erbschaft- und Schenkungsteuern nach der Rechtsprechung des Gerichtshof der Europäischen Union („der Gerichtshof“) denselben Kriterien.

In der Folgenabschätzung zu Lösungen für Probleme bei grenzübergreifenden Erbschaftsangelegenheiten¹ wird dargelegt, dass immer mehr EU-Bürger im Verlauf ihres Lebens von einem Land der Europäischen Union in ein anderes ziehen, um dort zu leben, zu arbeiten oder ihren Ruhestand zu verbringen, und immer mehr Bürger in Ländern, die nicht ihre Heimatländer sind, Eigentum erwerben und in Vermögenswerte investieren.

In der Folgenabschätzung der Kommission wird zudem darauf hingewiesen, dass Bürger und Unternehmen bei grenzübergreifenden Sachverhalten zwei Arten von Erbschaftsteuerproblemen gegenüberstehen können – einer diskriminierenden Anwendung der Erbschaftsteuerregelungen der Mitgliedstaaten und einer unberücksichtigten Doppel- oder sogar Mehrfachbesteuerung einer einzigen Erbschaft. Durch diese Probleme können einerseits die Bürger der EU daran gehindert werden, ihr Recht auf Freizügigkeit und auf ungehinderte grenzübergreifende Tätigkeiten in der Europäischen Union vollständig in Anspruch zu nehmen, und andererseits könnten sich Schwierigkeiten für Kleinunternehmen beim Betriebsübergang im Fall des Todes des Eigentümers ergeben.

In der vorliegenden Arbeitsunterlage wird die Problematik der Steuerdiskriminierung untersucht. Das Problem der Doppelbesteuerung wird in einer Empfehlung² behandelt, die die Kommission am Tag der Veröffentlichung des vorliegenden Dokuments angenommen hat.

¹ Folgenabschätzung für Lösungen bei grenzübergreifenden Erbschaftsangelegenheiten – *Verweis wird eingefügt, sobald der entsprechende Text vorliegt.*

² Siehe Empfehlung der Kommission zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Erbschaften – *Verweis wird eingefügt, sobald der entsprechende Text vorliegt.*

Nach dem gegenwärtigen Stand des EU-Rechts steht es den Mitgliedstaaten und ihren Gebietskörperschaften weitgehend frei, ihre Steuersysteme zu gestalten und die Besteuerungsrechte untereinander aufzuteilen.

Jedoch müssen sie diese Befugnisse unter Wahrung des EU-Rechts ausüben. Dies bedeutet, dass die Steuersysteme der Mitgliedstaaten die Grundfreiheiten achten müssen, insbesondere die Bestimmungen in Bezug auf den freien Personen-, Arbeitnehmer-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehr sowie die Niederlassungsfreiheit (gemäß Artikel 21, 45, 56, 63 und 49 des Vertrags über die Funktionsweise der Europäischen Union – AEUV) wie auch den Grundsatz der Nichtdiskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit (Artikel 18 AEUV)³.

Gemäß Artikel 21 AEUV haben die EU-Bürger das Recht, sich im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten frei zu bewegen und aufzuhalten. Im weiteren Sinne wird den Bürgern eines Mitgliedstaates (unabhängig davon, ob sie erwerbstätig sind) durch dieses Recht ermöglicht, in einen anderen Mitgliedstaat zu reisen und sich dort vorübergehend oder dauerhaft aufzuhalten. Durch Artikel 18 AEUV wird sichergestellt, dass Bürger, die von ihrem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch machen, nicht aus Gründen ihrer Staatsangehörigkeit diskriminiert werden.

Der Grundsatz der Niederlassungsfreiheit ist in den Artikeln 49 bis 55 AEUV verankert. Durch diese Bestimmungen kann ein Wirtschaftsbeteiligter, unabhängig davon, ob es sich um eine Einzelperson oder ein Unternehmen handelt, seine wirtschaftliche Tätigkeit in einem oder mehreren Mitgliedstaaten in beständiger und kontinuierlicher Weise fortführen. Diese Bestimmungen spielen ebenfalls eine Rolle, wenn ein Aktionär wesentliche Anteile hält, die ihn dazu berechtigen, die Tätigkeiten des Unternehmens zu steuern.

Der in Artikel 63 AEUV verankerte freie Kapitalverkehr ist die bedeutendste Grundfreiheit im Bereich der Erbschaftsteuer, da sich Entscheidungen des Gerichtshofs im Erbschaftsteuerbereich hauptsächlich auf diese Freiheit beziehen. Der Gerichtshof hat wiederholt bestätigt, dass es sich bei Erbschaften, mit denen die von einem Erblasser hinterlassenen Vermögenswerte auf eine oder mehrere Personen übergehen, um einen Kapitalverkehr im Sinne des Artikels 63 AEUV handelt, ausgenommen sind die Fälle, die mit keinem ihrer wesentlichen Elementen über die Grenzen eines Mitgliedstaats hinausweisen.

Im Binnenmarkt ist es äußerst wichtig, dass die Mitgliedstaaten die Ausübung der Grundfreiheiten nicht behindern, indem sie grenzübergreifende Erbschaftsangelegenheiten gegenüber inländischen Sachverhalten diskriminieren. Der Grundsatz der Nichtdiskriminierung ist ein zentrales Element der im Vertrag verankerten Freiheiten. Nach der ständigen Rechtsprechung kann es zu Diskriminierung kommen, wenn vergleichbare Sachverhalte unterschiedlich behandelt werden oder unterschiedliche Sachverhalte die gleiche Behandlung erfahren. Damit eine nationale Regelung, die eine unterschiedliche Behandlung vorsieht, als mit den im Vertrag verankerten Freiheiten vereinbar angesehen werden kann, muss sie Sachverhalte betreffen, die nicht objektiv vergleichbar sind oder sie muss durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt sein. Zudem darf die nationale Regelung in keinem Fall restriktiver sein, als zur Erreichung des angestrebten Ziels erforderlich ist, d. h. sie muss dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit genügen.

³ Zudem sollte jegliche selektive Begünstigung in Form einer unterschiedlichen steuerlichen Behandlung bei Betriebsvermögen, das Teil einer Erbschaft ist, im Einklang mit den EU-Wettbewerbsregeln stehen.

In den vergangenen Jahren sind die Probleme der steuerlichen Diskriminierung in Bezug auf grenzübergreifende Erbschaften noch deutlicher zutage getreten. Angesichts der eingegangenen Beschwerden und eigenen Untersuchungen sah sich die Kommission veranlasst, gegen einige Mitgliedstaaten aufgrund einiger Aspekte in deren Gesetzgebung Vertragsverletzungsverfahren einzuleiten.

Zudem hat der Gerichtshof seit 2003 in zehn von den nationalen Gerichten vorgelegten Fällen die Erbschaftsteuerregelungen der Mitgliedstaaten überprüft. In acht der zehn Fälle kam der Gerichtshof zu dem Schluss, dass die nationalen Regelungen zur Erbschafts- und Schenkungsteuer in den betreffenden Mitgliedstaaten gegen Bestimmungen der EU im Bereich des freien Kapitalverkehrs und/oder der Niederlassungsfreiheit verstößen.

In einem anderen Fall, der eine höhere Besteuerung von Vermächtnissen an gemeinnützige Einrichtungen in anderen Mitgliedstaaten betraf, beschäftigte sich der Gerichtshof ebenfalls mit Erbschaftsteuerregelungen.

Diese Gerichtsurteile haben eine gewisse Rechtsklarheit und -sicherheit geschaffen. In vielen Fällen ist jedoch möglicherweise nicht völlig klar, welche Auswirkungen ein Urteil in Bezug auf die Gesetzgebung eines Mitgliedstaates auf die Gesetzgebung eines anderen Mitgliedstaates haben sollte. Hinzu kommt, dass die Mitgliedstaaten bei der Einführung neuer Steuerregelungen infolge eines Gerichtsurteils völlig unterschiedliche Wege beschreiten können.

Des Weiteren kann es vorkommen, dass EU-Bürgern durch Urteile des Gerichtshofs in Einzelfällen möglicherweise nicht deutlich wird, welche Grundsätze die Mitgliedstaaten bei der Besteuerung grenzübergreifender Erbschaften beachten müssen.

Daher ist es angezeigt, die Grundsätze der Nichtdiskriminierung aufzuführen, die sich aus der Rechtsprechung ergeben und Auswirkungen auf die Erbschaftsteuersysteme haben sollten. Durch die bessere Aufklärung der EU-Bürger über die Vorschriften, die bei der Besteuerung grenzübergreifender Erbschaften von den Mitgliedstaaten beachtet werden müssen, könnte die Funktionsweise der Grundfreiheiten verbessert werden. Zudem könnten die Mitgliedstaaten dabei unterstützt werden, ihre Erbschaftsteuerbestimmungen mit dem EU-Recht in Einklang zu bringen.

In den nächsten Abschnitten wird ein Überblick über die wichtigsten Urteile gegeben, die für die Erbschafts- und Schenkungsteuer von Bedeutung sind, und über die Grundsätze, die sich aus dieser Rechtsprechung ergeben.

Zuvor soll jedoch noch darauf hingewiesen werden, dass Gebietsansässige und Gebietsfremde in Bezug auf direkte Steuern zwar grundsätzlich unterschiedlich behandelt werden können, sofern dies durch die unterschiedlichen Umstände gerechtfertigt ist, der Gerichtshof jedoch in den meisten seiner Urteile in Erbschaftsteuerangelegenheiten zu dem Schluss kam, dass Gebietsansässigen und Gebietsfremden eine gleiche Behandlung zuteil werden sollte.

2. ALLGEMEINE ANALYSE DER EINSCHLÄGIGEN RECHTSPRECHUNG

2.1 Rechtssachen, in denen der Gerichtshof die Erbschaft- und Schenkungsteuergesetze der Mitgliedstaaten als unvereinbar mit dem EU-Recht befunden hat

2.1.1. Rechtssache *Barbier* (C-364/01)

Der Gerichtshof entschied in dieser Rechtssache, dass ein Mitgliedstaat keine Erbschaftsteuerregelungen anwenden darf, die einen bestimmten steuerlichen Abzug vom Wert eines Nachlasses gewähren, wenn der Erblasser zum Zeitpunkt seines Todes in diesem Mitgliedstaat ansässig war, einen solchen Abzug jedoch nicht vorsehen, wenn der Erblasser vor seinem Tod in einem anderen Mitgliedstaat ansässig war.

In dieser Rechtssache entschied der Gerichtshof, dass die „Erbschaft“ unter die Vertragsbestimmungen über den freien Kapitalverkehr fällt, sobald ihre wesentlichen Elemente grenzübergreifender Art sind. Es sei darauf hingewiesen, dass für die Anwendbarkeit der Bestimmungen über den freien Kapitalverkehr auf Erbschaften außer Acht gelassen werden kann, ob die Personen selbst tatsächlich grenzübergreifend erwerbstätig sind.

In dieser Rechtssache kam der Gerichtshof zu dem Schluss, dass es dem EU-Recht widerspricht, wenn bei der Schätzung eines im betreffenden Mitgliedstaat belegenen unbeweglichen Vermögens eine unterschiedliche steuerliche Behandlung angewandt wird, die davon abhängt, ob der Erblasser zum Zeitpunkt des Todes in diesem Mitgliedstaat ansässig war. In diesem Fall sollte der Wert der mit dem Vermögen verbundenen Verpflichtungen steuerlich berücksichtigt werden, unabhängig vom Ansässigkeitsmitgliedstaat des Erblassers.

Zudem erarbeitete der Gerichtshof wesentliche Vorschriften, auf deren Grundlage untersucht werden soll, ob nationale Bestimmungen möglicherweise eine Einschränkung des freien Kapitalverkehrs im Bereich der Erbschaftsteuer beinhalten. In dieser Hinsicht ist es einem Mitgliedstaat untersagt, Maßnahmen anzuwenden, mit denen der Wert eines Nachlasses einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Person in größerem Umfang verringert wird als der Wert eines Nachlasses einer in demselben Mitgliedstaat ansässigen Person. Der Gerichtshof ist auch in allen weiteren Urteilen im Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuer nicht von dieser Argumentation abgewichen.

Der Gerichtshof hat auch deutlich gemacht, dass ein von einem anderen Mitgliedstaat als dem Ansässigkeitsmitgliedstaat unilateral gewährter Steuervorteil für die Beurteilung der Vereinbarkeit der einzelstaatlichen Erbschaftsteuervorschriften mit dem EU-Recht nicht von Bedeutung ist. Diese Argumentation wurde in den nachfolgenden Urteilen beibehalten.

Der Gerichtshof hat diesen Fall nicht speziell im Hinblick auf das im Vertrag verankerte Recht auf Freizügigkeit geprüft. Jedoch hat er erklärt, dass Erbschaftsteuern zu den Erwägungen gehören, die ein Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats vernünftigerweise in Betracht zieht, wenn er sich entscheidet, vom im Vertrag verankerten Recht auf Freizügigkeit Gebrauch zu machen oder nicht.

2.1.2. Rechtssache *Maria Geurts* (C-464/05)

In dieser Rechtssache befand der Gerichtshof die Behandlung des Eigentümers eines Familienunternehmens und nach seinem Tod seiner Erben als diskriminierend, da die Behandlung davon abhängig gemacht wurde, ob das Unternehmen Arbeitnehmer im betroffenen Mitgliedstaat oder in einem anderen Mitgliedstaat beschäftigte.

Die in Rede stehende inländische Gesetzgebung gewährte eine Befreiung von der Erbschaftsteuer für Anteile an kleinen familiengeführten Unternehmen unter der Bedingung, dass ein solches Unternehmen eine Mindestzahl an Arbeitnehmern in diesem Mitgliedstaat beschäftigt.

In dieser Rechtssache prüfte der Gerichtshof die entsprechende Gesetzgebung lediglich vom Standpunkt des Grundsatzes der Niederlassungsfreiheit. Grund dafür war die Tatsache, dass die gesetzliche Regelung nur auf Unternehmen anwendbar war, bei denen der Verstorbene, gegebenenfalls zusammen mit nahen Familienangehörigen, in den drei seinem Tod vorausgehenden Jahren mindestens 50 % des Unternehmenskapitals gehalten hat. Der Gerichtshof entschied, dass ein Anteil dieser Größe diesen Personen einen gewissen Einfluss auf die Entscheidungen des betroffenen Unternehmens verliehen und es ihnen ermöglicht hat, seine Tätigkeiten zu bestimmen. Der Gerichtshof kam auch zu dem Schluss, dass alle einschränkenden Auswirkungen der genannten Gesetzgebung auf den freien Kapitalverkehr lediglich eine unvermeidliche Konsequenz derartiger Auswirkungen auf die grenzübergreifende Niederlassung wären.

Der Gerichtshof urteilte, dass ein Mitgliedstaat die steuerliche Befreiung einer Erbschaft eines Familienunternehmens, das mindestens fünf Arbeitnehmer in einem anderen Mitgliedstaat beschäftigt hat, nicht verweigern kann, wenn er eine solche Befreiung gewähren würde, wenn die Arbeitnehmer im erstgenannten Mitgliedstaat beschäftigt sind.

2.1.3. Rechtssache *Jäger* (C-256/06)

Der Gerichtshof urteilte in dieser Rechtssache, dass im Ausland belegene Vermögenswerte nicht ungünstiger bewertet werden sollten als im Inland belegene Vermögenswerte.

Die Rechtssache *Jäger* betrifft eine ungünstigere steuerliche Behandlung durch den Wohnsitzmitgliedstaat in Bezug auf in einem anderen Mitgliedstaat belegene Vermögenswerte.

Der Gerichtshof urteilte, dass die Bestimmungen des freien Kapitalverkehrs den Mitgliedstaaten Rechtsvorschriften untersagen, durch die auf in einem Mitgliedstaat belegene Vermögenswerte spezielle günstige Bewertungsverfahren und Steuerbegünstigungen angewendet werden, wohingegen in einem anderen Mitgliedstaat belegene Vermögenswerte nach ihrem normalen angemessenen Verkehrswert bewertet werden. Da sich die Berechnung der Steuer direkt auf den Wert der Vermögenswerte bezog, lagen objektiv keine unterschiedlichen Situationen vor, die eine unterschiedliche steuerliche Behandlung rechtfertigen würden.

2.1.4. Rechtssache *Eckelkamp* (C-11/07) und Rechtssache *Arens-Sikken* (C-43/07)

In diesen Rechtssachen befand der Gerichtshof die Anwendung unterschiedlicher Steuerregelungen für die Bewertung von Erbschaften und Vermögensübergangsteuern als nicht mit dem EU-Recht vereinbar, da die Anwendung davon abhängig gemacht wurde, ob der Erblasser zum Zeitpunkt seines Todes in diesem Mitgliedstaat oder im Ausland wohnhaft war.

In der Rechtssache *Eckelkamp* entschied der Gerichtshof, dass es einem Mitgliedstaat nicht erlaubt ist, einen Abzug der auf einer Immobilie ruhenden hypothekarischen Belastungen vom Wert dieser Immobilie abzulehnen, weil der Erblasser zum Zeitpunkt seines Todes in einem anderen Mitgliedstaat gewohnt hat.

In der Rechtssache *Arens-Sikken* entschied der Gerichtshof, dass es dem EU-Recht widerspricht, wenn es einem Erben möglich ist, die auf einer Immobilie lastenden Verbindlichkeiten nur abzuziehen, wenn der Erblasser zum Zeitpunkt seines Todes in dem Mitgliedstaat gewohnt hat, in dem die Immobilie belegen ist.

Beide Rechtssachen behandelten die Berechnung der Erbschaftsteuer und betrafen ähnliche Situationen wie die in der Rechtssache *Barbier*.

In der Rechtssache *Eckelkamp* urteilte der Gerichtshof, dass die Verweigerung des Abzugs von Verbindlichkeiten einen Verstoß gegen die Bestimmungen über den freien Kapitalverkehr darstellt. Der betreffende Mitgliedstaat lehnte es ab, die auf einer Erbschaft lastenden Verbindlichkeiten bei der Berechnung der fälligen Erbschaftsteuer zu berücksichtigen, wenn der Erblasser zum Zeitpunkt seines Todes nicht in diesem Mitgliedstaat wohnhaft war. Jedoch hätte er den Abzug dieser Verbindlichkeiten zugelassen, wenn der Erblasser zum Zeitpunkt seines Todes im Belegenheitsstaat gewohnt hätte. Da die Festsetzung der Erbschafts- und Vermögensübergangsteuern gemäß der in Rede stehenden Gesetzgebung unmittelbar mit dem Wert der Immobilie verknüpft ist, befand der Gerichtshof, dass keine unterschiedlichen Situationen vorlagen, die im Hinblick auf die im betroffenen Mitgliedstaat belegene Immobilie eine unterschiedliche Behandlung abhängig vom Wohnort des Erblassers zum Zeitpunkt seines Todes rechtfertigen würden.

In der Rechtssache *Arens-Sikken* wurde der hinterbliebenen Ehegattin ein Vermögen hinterlassen; diese war jedoch infolge einer testamentarischen Nachlassaufteilung der Eltern verpflichtet, jedem Kind den Gegenwert von dessen Anteil am Nachlass in Geld auszuzahlen. Diese „aus der Mehrzuteilung resultierenden Verbindlichkeiten“ der hinterbliebenen Ehegattin gegenüber ihren Kindern wurden bei der Bestimmung ihrer Vermögensübergangsteuerschuld nicht berücksichtigt. Wäre jedoch der Erblasser zum Zeitpunkt seines Todes im betreffenden Mitgliedstaat wohnhaft gewesen, hätte ein solcher Abzug vorgenommen werden können. Der Gerichtshof urteilte, dass eine solche unterschiedliche Behandlung nicht mit dem freien Kapitalverkehr vereinbar ist.

2.1.5. Rechtssache *Mattner* (C-510/08)

Der Gerichtshof erklärte eine Schenkungsteuerregelung (und Erbschaftsteuerregelung), nach der der Steuerfreibetrag für die Kinder des Schenkers im Gegensatz zu der Situation, wenn eine Partei gebietsansässig ist, geringer ausfällt, wenn alle Parteien gebietsfremd sind, als nicht mit dem freien Kapitalverkehr vereinbar.

In dieser Rechtssache dehnte der Gerichtshof seine bislang im Bereich der Erbschaftsteuern bestehende Rechtsprechung auf die nationalen Schenkungsteuerregelungen aus.

Die Rechtssache betraf die Schenkung eines im Mitgliedstaat der Besteuerung belegenen Grundstücks. Sowohl der Schenker als auch der Schenkungsempfänger, das Kind des Schenkers, hatten ihren Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat.

Die in Rede stehende nationale Gesetzgebung unterschied zwischen Fällen, in denen der Steuerpflichtige als beschränkt steuerpflichtig gilt, d. h. in denen der Schenker und der Schenkungsempfänger zum Zeitpunkt der Schenkung in einem anderen Mitgliedstaat wohnhaft sind, und Fällen, in denen der Steuerpflichtige als uneingeschränkt steuerpflichtig gilt, d. h. in denen mindestens eine Partei ihren Wohnsitz im Mitgliedstaat der Besteuerung hat. In der letztgenannten Situation sah die gesetzliche Regelung einen relativ hohen Steuerfreibetrag im Fall von Schenkungen zwischen Eltern und Kindern vor, wohingegen der Freibetrag in der erstgenannten Situation erheblich geringer ausfiel.

Der Gerichtshof konnte keine objektiven Unterschiede zwischen den beiden Situationen feststellen, die eine solche Ungleichbehandlung rechtfertigen würden. Darüber hinaus erörterte der Gerichtshof einige der vorgelegten Begründungen, insbesondere die Notwendigkeit, die doppelte Inanspruchnahme eines Steuervorteils durch denselben Steuerpflichtigen zu verhindern und Umgehungen der Obergrenze durch in mehrere Teile aufgespaltene Schenkungen zu vermeiden sowie die Notwendigkeit, die Kohärenz des nationalen Steuersystems zu gewährleisten. Der Gerichtshof ließ jedoch keine dieser Begründungen zu.

2.1.6. Rechtssache *Halley* (C-132/10)

In dieser Rechtssache sah der Gerichtshof die Festsetzung unterschiedlicher Verjährungsfristen für die Bewertung von Aktien zu Erbschaftsteuerzwecken in Abhängigkeit davon, ob sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung der emittierenden Gesellschaft, deren Aktionär der Erblasser war, im Mitgliedstaat der Besteuerung oder in einem anderen Staat befindet, als diskriminierend an.

In dieser Rechtssache gehörten zum Nachlass Namensaktien einer Gesellschaft, deren tatsächliche Geschäftsleitung sich in einem anderen Mitgliedstaat als dem Staat der Besteuerung befand, die im Wege einer Erbschaft an einen Erben im Staat der Besteuerung übertragen wurden.

Die nationale Gesetzgebung des Mitgliedstaates der Besteuerung sah vor, dass seine Steuerbehörden eine Taxierung bestimmter in diesem Mitgliedstaat belegener Vermögenswerte verlangen können, um feststellen zu können, ob diese in der Erbschaftsteuererklärung einer zu niedrigen Bewertung unterworfen wurden. Die Verjährungsfrist, in der die Steuerbehörde die Durchführung einer solchen Taxierung und eine mögliche Berichtigung des fälligen Erbschaftsteuerbetrags nach oben verlangen konnte, betrug zwei Jahre nach Einreichung der Erbschaftsteuererklärung.

Im Falle von Aktien, die von einer Gesellschaft gehalten wurden, deren tatsächliche Geschäftsleitung sich außerhalb des Hoheitsgebiets des Mitgliedstaats der Besteuerung befand, war eine Taxierung jedoch nicht möglich und die Steuerbehörden hatten die

Möglichkeit, aufgrund einer zu niedrigen Bewertung Beschwerde einzulegen und anschließend die Erbschaftsteuer sowie Zinsen und Gebühren für einen viel längeren Zeitraum (bis zu zehn Jahre) zu erhöhen.

Der Gerichtshof stellte fest, dass eine solche Gesetzgebung den Bestimmungen über den freien Kapitalverkehr zuwiderläuft, da die Anwendung längerer Verjährungsfristen auf Erben, die Aktien an einer Gesellschaft halten, deren tatsächliche Geschäftsleitung sich im Ausland befindet, dazu führen könnte, dass im Mitgliedstaat der Besteuerung ansässige Personen davon abgehalten werden, außerhalb dieses Mitgliedstaats Investitionen in Vermögenswerte zu tätigen oder zu halten. Die Erben dieser Gebietsansässigen werden sich länger im Ungewissen über die Möglichkeit einer steuerlichen Nachforderung befinden.

Der Gerichtshof erkannte keine Gründe für eine solche Einschränkung des freien Kapitalverkehrs, insbesondere da sich die Frist von zehn Jahren in keiner Weise nach der Zeit richtete, die für die sachdienliche Inanspruchnahme von Mechanismen der gegenseitigen Amtshilfe oder anderer Mittel, die die Ermittlung des Wertes dieser Aktien erlauben, benötigt wird.

2.2 Rechtssachen, in denen der Gerichtshof die Erbschaftsteuergesetze der Mitgliedstaaten als mit dem EU-Recht vereinbar befunden hat

2.2.1. Rechtssache *Van Hiltens-van Der Heijden* (C-513/03)

Der Gerichtshof entschied in dieser Rechtssache, dass eine nationale Regelung, nach der der Nachlass eines Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats, der innerhalb von zehn Jahren nach Verlegung seines Wohnsitzes ins Ausland verstorben ist, so besteuert wird, als wäre dieser Staatsangehörige im selben Mitgliedstaat wohnen geblieben, keine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellt. Ausschlaggebend war, dass die besagte Regelung nicht zwischen Gebietsansässigen und Gebietsfremden unterschied.

Gemäß dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den beiden betroffenen Staaten war der Nachlass eines Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats, der innerhalb von zehn Jahren nach Verlegung seines Wohnsitzes aus diesem Mitgliedstaat verstorben ist, so zu besteuern, als hätte der Erblasser weiter in diesem Staat gewohnt. Im Doppelbesteuerungsabkommen war auch festgelegt, dass der Staat der Besteuerung die fällige Steuer um die im anderen Staat auf Grund des Wohnsitzes erhobene Steuer kürzt.

Die in Rede stehenden Bestimmungen wurden als nichtdiskriminierend erachtet, da im Gegensatz zur Rechtssache *Barbier* nicht zwischen gebietsansässigen und gebietsfremden Steuerpflichtigen unterschieden wurde. Stattdessen sahen diese Regelungen eine Gleichbehandlung des Nachlasses von Staatsangehörigen, die ihren Wohnsitz ins Ausland verlegt haben, und solchen, die im betreffenden Mitgliedstaat geblieben sind, vor.

Dem Gerichtshof zufolge werden durch solche Rechtsvorschriften weder Staatsangehörige, die ihren Wohnsitz ins Ausland verlegt haben, von Investitionen im Mitgliedstaat der Besteuerung noch Staatsangehörige, die im Staat der Besteuerung geblieben sind, von Investition in einem anderen Mitgliedstaat abgehalten. Solche Rechtsvorschriften würden

auch nicht zu einer Wertminderung des Nachlasses eines Staatsangehörigen führen, der seinen Wohnsitz ins Ausland verlegt hat. Der Gerichtshof wies darauf hin, dass in Ermangelung einer Harmonisierung in diesem Bereich die Mitgliedstaaten weiterhin dafür zuständig sind, die Kriterien für die Aufteilung ihrer Steuerbefugnisse festzulegen. In diesem Zusammenhang können die Mitgliedstaaten wie im vorliegenden Fall als Maßnahme zur Missbrauchsbekämpfung ein erweitertes Konzept des Wohnsitzes vorsehen.

2.2.2. Rechtssache *Block* (C-67/08)

In dieser Rechtssache kam der Gerichtshof zu dem Schluss, dass ein Mitgliedstaat nicht verpflichtet ist, eine sich aus der parallelen Ausübung der Besteuerungsbefugnisse verschiedener Mitgliedstaaten ergebende Doppelbesteuerung zu beseitigen, zum Beispiel durch die Anrechnung der im Ausland entrichteten Steuer auf die eigene Erbschaftsteuer.

In der Rechtssache *Block* musste der Gerichtshof darüber entscheiden, ob die in Rede stehenden nationalen Rechtsvorschriften, nach denen die in einem anderen Mitgliedstaat entrichtete Erbschaftsteuer auf die im Wohnsitzstaat von einem Erben geschuldete Erbschaftsteuer nicht angerechnet wurde, mit den Bestimmungen über den freien Kapitalverkehr vereinbar sind.

Diese Rechtssache unterscheidet sich von den bereits untersuchten Rechtssachen insofern, als sie nicht das Erbschaftsteuersystem eines einzelnen Mitgliedstaates betrifft, sondern die Auswirkungen der parallelen Ausübung der Besteuerungsbefugnisse zweier Mitgliedstaaten.

Sowohl der Erbe als auch der Erblasser waren in einem Mitgliedstaat ansässig, die beweglichen Vermögenswerte befanden sich jedoch in einem anderen Mitgliedstaat und wurden sowohl in diesem als auch im Wohnsitzstaat des Erben besteuert.

Der Gerichtshof entschied, dass die Anwendung unterschiedlicher Anknüpfungskriterien für die Erhebung der Erbschaftsteuer auf Kapitalforderungen nicht gegen das EU-Recht verstößt, da dieses bei seinem gegenwärtigen Entwicklungsstand in Bezug auf die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Europäischen Union keine allgemeinen Kriterien für die Kompetenzverteilung zwischen den Mitgliedstaaten vorschreibt.

Die Mitgliedstaaten können daher im Bereich der direkten Steuern ihre eigenen Regelungen festlegen, einschließlich der Anknüpfungspunkte, nach denen Personen oder Einkünfte in ihren Hoheitsgebieten steuerbar sind.

Zudem sind sie nicht verpflichtet, ihre eigenen Steuersysteme den verschiedenen Steuersystemen der anderen Mitgliedstaaten anzupassen, um die sich aus der parallelen Ausübung ihrer Besteuerungsbefugnisse ergebende Doppelbesteuerung zu beseitigen. Insbesondere müssen sie nicht die im Ausland entrichtete Erbschaftsteuer auf ihre eigene Erbschaftsteuer anrechnen.

2.3. Andere einschlägige Rechtssachen – Steuerliche Behandlung ausländischer gemeinnütziger Einrichtungen

In der Rechtssache *Missionswerk Werner Heukelbach* (C-25/10) entschied der Gerichtshof, dass ein Mitgliedstaat, der einer einheimischen gemeinnützigen Einrichtung bestimmte Steuervergünstigungen auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer gewährt, einer ausländischen gemeinnützigen Einrichtung dieselbe steuerliche Behandlung zuteil werden lassen muss, wenn die ausländische gemeinnützige Einrichtung die in diesem Mitgliedstaat festgelegten Bedingungen für die Gewährung von Steuervergünstigungen erfüllt.

Der Gerichtshof hatte zuvor lediglich untersucht, wie die Mitgliedstaaten gemeinnützige Einrichtungen, die in anderen Mitgliedstaaten ansässig sind, sowie Spenden an solche Einrichtungen steuerlich behandeln. In der Rechtssache *Stauffer* (C-386/04) wurde die erste Fragestellung behandelt, während sich die Rechtssache *Persche* (C-318/07) mit der zweiten Fragestellung auseinandersetzte. In beiden Rechtssachen entschied der Gerichtshof, dass die inländischen Steuervorschriften, durch die die ausländischen gemeinnützigen Einrichtungen diskriminiert werden, nicht mit den Bestimmungen über den freien Kapitalverkehr vereinbar sind.

In der Rechtssache *Missionswerk Werner Heukelbach* dehnte der Gerichtshof die in diesen vorangegangenen Urteilen festgelegten Grundsätze der Nichtdiskriminierung auf die Erbschaftsteuerregelungen der Mitgliedstaaten aus. Die Rechtssache betraf die Anwendung eines ermäßigten Erbschaftsteuersatzes auf Vermächtnisse an Organisationen ohne Gewinnstreben. Die betreffende nationale Rechtsvorschrift sah die Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes nur dann vor, wenn die Organisation ihren Geschäftssitz im Mitgliedstaat der Besteuerung oder in dem Mitgliedstaat hat, in dem der Erblasser zum Zeitpunkt seines Todes tatsächlich gewohnt oder gearbeitet hat oder in dem er zuvor tatsächlich gewohnt oder gearbeitet hatte.

Der Gerichtshof entschied, dass eine solche Regelung Artikel 63 entgegensteht, wenn eine im Mitgliedstaat ihrer Niederlassung anerkannte Organisation ohne Gewinnstreben auch die Bedingungen erfüllt, die im Mitgliedstaat der Besteuerung für ähnliche Organisationen gelten. Die Tatsache, dass eine ausländische gemeinnützige Einrichtung ihren Geschäftssitz nicht in diesem Mitgliedstaat oder im Mitgliedstaat hat, in dem der Erblasser gearbeitet oder gewohnt hat, wurde als unerheblich erachtet.

3. GRUNDSÄTZE, DIE SICH AUS DIESER RECHTSPRECHUNG ERGEBEN

Die Grundsätze ergeben sich aus den einschlägigen Rechtssachen, die unter den folgenden Überschriften zusammengefasst werden können:

Geografische Verbindungen der Vermögenswerte, die Teil einer grenzübergreifenden Erbschaft sind

1. Die Erbschaftsteuervorschriften der Mitgliedstaaten verstößen gegen die Bestimmungen über den freien Kapitalverkehr, wenn sie eine unterschiedliche steuerliche Behandlung der Vermögenswerte, die Teil einer Erbschaft sind, vorsehen, und zwar abhängig davon, ob diese Vermögenswerte eine bestimmte Verbindung zum jeweiligen Hoheitsgebiet haben, bzw. ob sie dort belegen sind. Das bedeutet *unter anderem*, dass

- a. die Bewertungsmethoden für im Ausland belegene Vermögenswerte nicht ungünstiger sein dürfen;
 - b. keine Einschränkungen der Abzugsfähigkeit von Schulden/Verbindlichkeiten in Bezug auf im Ausland belegene Vermögenswerte bestehen sollten, wenn keine Einschränkungen für einheimische Vermögenswerte bestehen;
 - c. die Erbschaftsteuervorschriften der Mitgliedstaaten für vererbte Vermögenswerte, die im Ausland belegen sind, keinen höheren Erbschaftsteuersatz vorgesehen dürfen;
 - d. die Mitgliedstaaten für Erbschaftsteuerzwecke keine unterschiedlichen, vom Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des emittierenden Unternehmens abhängigen Verjährungsfristen für die Neubewertung von Aktien festlegen dürfen.
2. Prinzipiell könnte *unter anderem* auch eine steuerliche Behandlung in Erbschaftsangelegenheiten untersagt sein, durch die
- a. vererbte Anteile, die an ausländischen Börsen gezeichnet sind oder von im Ausland ansässigen Unternehmen gehalten werden, ungünstiger behandelt werden als Anteile, die an inländischen Börsen gezeichnet sind oder von inländischen Unternehmen gehalten werden;
 - b. Zahlungen von inländischen Rentenversicherungen im Rahmen einer Erbschaft günstiger behandelt werden als Zahlungen, die in derselben Situation von ausländischen Versicherungen getätigt werden;
 - c. von einem anderen Mitgliedstaat ausgegebene öffentliche Anleihen ungünstiger behandelt werden als ähnliche vom Mitgliedstaat der Besteuerung ausgegebene Anleihen.

Wohnort der von grenzüberschreitenden Erbschaften betroffenen Personen

2. Die Erbschaftsteuervorschriften der Mitgliedstaaten verstößen gegen das EU-Recht, wenn sie in Bezug auf Schenkungen oder Erbschaften Gebietsansässigen höhere Steuerfreibeträge gewähren als Gebietsfremden, obwohl sich beide in einer vergleichbaren Situation befinden.
- Abhängig vom jeweiligen Fall könnte dies *unter anderem* bedeuten, dass die Mitgliedstaaten für Erbschaften lediglich auf der Grundlage, dass der Erblasser und der Erbe nicht in dem Mitgliedstaat wohnhaft war/ist, der einen Freibetrag gewährt, keine geringeren Steuerfreibeträge gewähren dürfen.
3. In Bezug auf die Festsetzung des Werts der vererbten Vermögenswerte verstößt es gegen das EU-Recht, nur dann Abzüge zuzulassen, wenn der Erblasser im Mitgliedstaat der Besteuerung wohnhaft war.

Dies könnte *unter anderem* bedeuten, dass die Erbschaftsteuervorschriften der Mitgliedstaaten nicht im Einklang mit dem EU-Recht stehen, wenn dadurch die Abzugsfähigkeit von Schulden und Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit von einem Gebietsfremden hinterlassenen Vermögenswerten eingeschränkt, aber keine solche Einschränkung auf von einem Gebietsansässigen vererbte Vermögenswerte angewendet wird.

4. Im Allgemeinen und in Ermangelung sachlich gerechtfertigter Gründe sind die Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten nicht mit dem Grundsatz des freien Kapitalverkehrs vereinbar, wenn dadurch gebietsfremde Erben oder Erblasser in Bezug auf die Erbschaftsteuer ungünstiger behandelt werden.

Erbschaftsteuerrechtliche Behandlung von Unternehmen wie KMU

5. Die Mitgliedstaaten dürfen in Bezug auf die Erbschaftsteuer bei Übernehmensübertragungen keine bevorzugte steuerliche Behandlung vorsehen, wenn diese Behandlung davon abhängt, dass die Tätigkeit des Unternehmens im Inland fortgeführt wird.
6. Die Mitgliedstaaten dürfen ein vererbtes Unternehmen steuerlich nicht ungünstiger behandeln, nur weil seine Angestellten gebietsfremd sind.
7. Erbschaftsteuerentlastungen für Unternehmen, wie zum Beispiel Befreiungen oder besondere Entlastungen für familiengeführte und kleine Unternehmen, sollten im Todesfall in derselben Art und Weise wie für gebietsansässige Erben auch Erben gewährt werden, die nicht in dem Mitgliedstaat ansässig sind, der die Entlastung gewährt.

Erbschaftsteuerrechtliche Behandlung von gemeinnützigen Einrichtungen

8. Die Erbschaftsteuervorschriften der Mitgliedstaaten dürfen keine ungünstigere erbschaftsteuerrechtliche Behandlung für Vermächtnisse an gemeinnützige Einrichtungen vorsehen, nur weil die Einrichtung in einem anderen als dem Mitgliedstaat der Besteuerung ansässig ist.

4. FAZIT

Viele Grundsätze in Bezug auf die Nichtdiskriminierung im Bereich der Erbschaftsteuer wurden bereits durch die Rechtsprechung festgelegt. In Zukunft könnte der Gerichtshof angerufen werden, um andere, bislang noch nicht behandelte Sachverhalte zu prüfen, in denen die anwendbaren Rechtsvorschriften zwischen rein nationalen Sachverhalten und Sachverhalten mit grenzübergreifenden Elementen unterscheiden. Jedoch steht bereits fest, dass Unterscheidungen zwischen rein nationalen und grenzübergreifenden Sachverhalten nicht mit dem EU-Recht vereinbar sind, wenn sich diese Sachverhalte objektiv nicht wesentlich voneinander unterscheiden oder zwingende Gründe des Allgemeininteresses gegeben sind.

Die EU-Bürger haben die Möglichkeit, den Rechtsweg einzuschlagen, wenn sie Diskrepanzen zwischen den Erbschaftsteuerregelungen eines Mitgliedstaates und dem EU-Recht feststellen.

Andererseits ist die Kommission als „Hüterin der Verträge“ berechtigt, entsprechende Schritte einzuleiten, wenn sie im Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuer Verletzungen des EU-Rechts feststellt.