

KONSULTATIONSPAPIER

Mögliche Konzepte für die Beseitigung steuerlicher Hindernisse bei grenzüberschreitenden Erbschaftsangelegenheiten in der EU

Hinweis:

Dieses Papier dient als Konsultationsgrundlage.

Einzigster Zweck der Konsultation ist es, Kommentare zu Lösungsmöglichkeiten für grenzüberschreitende Erbschaftsteuerprobleme zu sammeln und die Kommission bei der Weiterentwicklung ihrer Überlegungen zu diesem Thema zu unterstützen.

Dieses Dokument gibt nicht zwangsläufig die Ansichten der Europäischen Kommission wider und sollte nicht als Verpflichtung der Kommission ausgelegt werden, in diesem Bereich eine offizielle Initiative zu ergreifen.

Stellungnahmen zu diesem Papier sind bis spätestens **22. September 2010** erbeten.

Sie können per Post, Fax oder E-Mail an die Europäische Kommission übermittelt werden:

Europäische Kommission
Generaldirektion Steuern und Zollunion
Referat D2 – Steuerpolitik und Zusammenarbeit bei den direkten Steuern
Rue de Spa 3
B-1049 Brüssel
Belgien

E-Mail: TAXUD-D2-CONSULTATION@ec.europa.eu

1. ZWECK DER KONSULTATION

Im Jahr 2003 wurde der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaft erstmals mit der Überprüfung der Vereinbarkeit der einzelstaatlichen Erbschaftsteuerregelungen mit den Vorgaben des EU-Vertrags befasst. In der Zwischenzeit hat der Gerichtshof in acht von einzelstaatlichen Gerichten der Mitgliedstaaten vorgelegten Erbschaftsteuersachen im Wege des Vorabentscheidungsverfahrens entschieden. Parallel dazu verzeichnet die Europäische Kommission eine Zunahme der Beschwerden im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Erbschaftsteuerangelegenheiten. Dieses Thema scheint für die EU-Bürger von wachsender Bedeutung zu sein. Möglicherweise behindert die Anwendung der Erbschaftsteuerregelungen der Mitgliedstaaten in grenzüberschreitenden Fällen die EU-Bürger bei der Ausübung ihrer Rechte auf freien Personen- und Kapitalverkehr innerhalb des Binnenmarkts. Auch Schwierigkeiten für Kleinunternehmen beim Betriebsübergang im Fall des Todes des Eigentümers sind in diesem Zusammenhang denkbar.

Die Kommission trägt derzeit auf mehreren Ebenen Informationen über das Ausmaß grenzüberschreitender Erbschaftsteuerprobleme in der EU zusammen, um Lösungen für die aufgetretenen Probleme zu erarbeiten. Die Kommission führt diese Konsultation durch, um bei den verschiedenen Interessengruppen und betroffenen Einzelpersonen Ansichten zum Ausmaß der Probleme und Vorschläge für mögliche Lösungsansätze zu sammeln.

2. WER WIRD KONSULTIERT?

Die Kommission möchte sich die Kenntnisse und Erfahrungen aller interessierten Kreise, die sich zu grenzüberschreitenden Erbschaftsteuerangelegenheiten äußern möchten, zunutze machen. Alle Betroffenen, seien es Bürger, Unternehmen, Mitgliedstaaten, Steuerbehörden, zwischenstaatliche Organisationen, Nichtregierungsorganisationen, Wirtschaftsverbände, Steuerfachleute aus Wirtschaft, Wissenschaft und Forschung, sind eingeladen, sich zum Thema zu äußern.

3. HINTERGRUND

Die bisherigen Untersuchungen der Kommission haben ergeben, dass Bürger und Unternehmen bei grenzüberschreitenden Erbschaftsteuerangelegenheiten mit zwei verschiedenen Arten von Problemen zu kämpfen haben.

Es kann sich zum einen um eine **diskriminierende Anwendung der Erbschaftsteuerregelungen der Mitgliedstaaten in grenzüberschreitenden Angelegenheiten** oder zum anderen um eine mögliche **unberücksichtigte Doppel- oder sogar Mehrfachbesteuerung einer einzigen Erbschaft durch mehrere Mitgliedstaaten** handeln, was aufgrund fehlender Steuerbefreiungs- bzw. Vergütungsmechanismen zu einer überhöhten Gesamtbesteuerung führen kann.

Hinsichtlich des ersten Problems gelangte der Gerichtshof in sechs der acht seit 2003 behandelten Rechtssachen¹ zu dem Ergebnis, dass die Erbschaftsteuerregelungen der

¹ In der Rechtssache C-364/01 *Barbier* wurde der Gerichtshof erstmals um Vorabentscheidung ersucht; anschließend folgten C-513/03 *van Hilten-van der Heijden*, C-464/05 *Geurts*, C-256/06 *Jäger*, C-11/07 *Eckelkamp*, C-43/07 *Arens-Sikken*, C-67/08 *Block* und die jüngste Rechtssache C-510/08 *Mattner*.

betreffenden Mitgliedstaaten mit den Vorschriften des EU-Vertrags über den freien Kapitalverkehr nicht vereinbar sind, weil die einzelstaatlichen Gesetze eine ungünstigere Behandlung von Vermögen bzw. Begünstigten vorsahen, die nicht im Mitgliedstaat angesiedelt waren. Aufgrund dieser Rechtsprechung können die Erbschaftsteuerbestimmungen der Mitgliedstaaten als Verletzung des Rechts auf freien Kapitalverkehr betrachtet werden, wenn sie

- unterschiedliche Maßstäbe zur Bewertung von Erbschaftsvermögen vorsehen, je nachdem, wo sich dieses Vermögen befindet;
- die Abzugsfähigkeit von Forderungen und Verbindlichkeiten in Bezug auf zur Erbschaft gehöriges Vermögen von Gebietsfremden einschränken;
- für Gebietsfremde geringere Freibeträge vorsehen.

Die obige Liste ist nicht vollständig und dient nur zur Illustration der Problematik anhand bereits vom Gerichtshof entschiedener Rechtssachen. Andere Erbschaftsteuerbestimmungen, die zwischen rein inländischen Sachverhalten und Sachverhalten mit grenzüberschreitenden Elementen unterscheiden, können vom Gerichtshof beanstandet werden, wenn sie den freien Kapitalverkehr einschränken.

Hinsichtlich des zweiten Problems können die erheblichen Unterschiede in der Zivil- und der Steuergesetzgebung der Mitgliedstaaten im Erbschaftsbereich bei grenzüberschreitenden Angelegenheiten potenziell zu einer Doppel- oder sogar Mehrfachbesteuerung durch mehrere Mitgliedstaaten führen. Obwohl der Gerichtshof zu dem Schluss gelangt ist, dass der Vertrag die Mitgliedstaaten nicht dazu verpflichtet, die Doppelbesteuerung von Erbschaften infolge der parallelen Ausübung der Steuerhoheit durch zwei Mitgliedstaaten zu unterbinden², liegt es auf der Hand, dass die internationale Doppelbesteuerung ein Hemmnis für grenzüberschreitende Aktivitäten und Investitionen innerhalb der EU darstellt.

In einem Großteil der EU-Mitgliedstaaten werden beim Tod eines Menschen Steuern erhoben. In einigen Mitgliedstaaten sind die Erben steuerpflichtig, während in anderen der Nachlass besteuert wird. In beiden Fällen knüpft die Steuerpflicht auf ein persönliches oder territoriales Element an. Das Vorhandensein dieser Verbindung wird auf der Grundlage unterschiedlicher Anknüpfungskriterien (d. h. Aufenthalt, Wohnsitz oder Staatsangehörigkeit des Erblassers bzw. des Begünstigten und/oder Ort des Vermögens) ermittelt, die nebeneinander anwendbar sein und sich in den unterschiedlichen Rechtsprechungen hinsichtlich Definition und Bedeutung unterscheiden können. Infolgedessen kann es zu einer Doppel- oder sogar Mehrfachbesteuerung derselben Erbschaft in verschiedenen Mitgliedstaaten kommen. Doppelbesteuerungsprobleme könnten sich auch aufgrund der Anwendung unterschiedlicher Bewertungsverfahren für Vermögen bzw. Verbindlichkeiten in den Mitgliedstaaten ergeben. Erschwerend kommt hinzu, dass einige Mitgliedstaaten für bestimmte Gruppen von Begünstigten hohe Erbschaftsteuersätze anwenden (die ab einem bestimmten Schwellenwert bis zu 80 % betragen können, wenn Erblasser und Begünstigter nicht verwandt sind).

Zahlreiche Mitgliedstaaten haben in ihrem einzelstaatlichen Recht Vorkehrungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Erbschaften getroffen. Nach unserem Verständnis ermöglichen derartige Maßnahmen in den meisten Fällen jedoch keine vollständige Beseitigung der Doppelbesteuerung. Nur wenige Mitgliedstaaten haben bilaterale Steuerabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Vermögen und Erbschaften

² Rechtssache C-67/08 *Block*.

geschlossen. (Tatsächlich bestehen von 351 potenziell möglichen bilateralen Abkommen zwischen den Mitgliedstaaten nur 33.) Dementsprechend existiert gegenwärtig keine umfassende Lösung für im Erbschaftsbereich auftretende Doppelbesteuerungsprobleme.

Zudem können bereits hohe Erbschaftsteuern in nur einem Land die Übernahme kleiner und mittlerer Unternehmen (KMU) erheblich behindern. Bei einem grenzüberschreitenden Unternehmensübergang kann sich unberücksichtigte Doppelbesteuerung noch als weit bedrohlicher erweisen und möglicherweise sogar zur Einstellung der Geschäftstätigkeit kleiner Unternehmen führen.

Um sich ein Bild vom Ausmaß des Problems und seinen finanziellen Auswirkungen zu machen, trägt die Kommission derzeit Informationen über Probleme bei grenzüberschreitenden Erbschaftsteuerangelegenheiten zusammen. In diesem Zusammenhang wurden folgende Schritte unternommen:

- Im Dezember 2009 wurde ein externer Auftragnehmer mit der Durchführung einer Studie betraut, deren Ergebnisse im Juni/Juli 2010 vorliegen sollen. Mit dieser Studie sollen Informationen zu folgenden Aspekten gesammelt werden: Vereinbarkeit der Erbschaftsteuergesetze der Mitgliedstaaten mit dem EU-Recht, genaues Ausmaß von Problemen im Zusammenhang mit der Doppelbesteuerung von Erbschaften in der EU, Erbschaftsteuerprobleme in Bezug auf den Übergang von KMU beim Tod des Eigentümers, mögliche Lösungsansätze für die unberücksichtigte Doppelbesteuerung von Erbschaften. Die Endfassung der Studie wird im Juli 2010 auf der Website der Generaldirektion Steuern und Zollunion der Europäischen Kommission veröffentlicht. Alle interessierten Kreise, die einen Beitrag zur gegenständlichen Konsultation leisten, können dort in die Ergebnisse der Studie Einsicht nehmen.
- Die Kommission hat eine bis Ende Juni 2010 andauernde Konsultation eingeleitet, um Daten über konkrete Fälle zu sammeln, in denen eine tatsächliche Doppelbesteuerung von Einkommen, Kapital oder Erbschaften erfolgt ist. Zu gegebener Zeit werden die Kommissionsdienststellen unter der folgenden Adresse eine Zusammenfassung der Ergebnisse bereitstellen:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/2010_04_doubletax_de.htm

4. MÖGLICHE KONZEPTE FÜR DIE LÖSUNG GRENZÜBERSCHREITENDER ERBSCHAFTSTEUERPROBLEME

Die Konsultationsteilnehmer werden um Lösungsvorschläge für den Umgang mit den oben beschriebenen konkreten oder potenziellen grenzüberschreitenden Steuerproblemen gebeten. Zu den bereits in der Fachliteratur oder in Stellungnahmen unterbreiteten Lösungsvorschlägen zählen die folgenden:

A. Leitlinien für die Auslegung der europäischen Rechtsprechung zur Abschaffung diskriminierender Elemente in der Gesetzgebung der Mitgliedstaaten, die Erbschaftsteuern erheben

Die Erfahrung zeigt, dass es den Mitgliedstaaten nicht immer leicht fällt zu gewährleisten, dass ihre Steuergesetzgebung dem Diskriminierungsverbot entspricht. Manchmal kommt es vor, dass Staaten ihre Rechtsvorschriften einseitig oder unvollständig ändern, um Entscheidungen des Gerichtshofs Rechnung zu tragen, oder dass die Anpassung zu einer Verschlechterung der Situation der Steuerpflichtigen führt. Infolge der wachsenden grenzüberschreitenden Mobilität der EU-Bürger könnten auch die Beschwerden über verschiedene Aspekte der Erbschaftsteuergesetzgebung der Mitgliedstaaten zunehmen, was wiederum zu einer vermehrten Anrufung des Gerichtshofs in Erbschaftsteuerangelegenheiten führen kann. Deshalb erscheint es sinnvoll, aufgrund der einschlägigen Rechtsprechung eine Reihe von Grundsätzen zusammenzustellen, auf die bei der Gestaltung von Erbschaftsteuerregelungen zurückgegriffen werden sollte. Bei der Formulierung solcher Grundsätze müsste berücksichtigt werden, dass sich dieser Themenkomplex noch in der Entwicklungsphase befindet und im Laufe der Zeit neue Urteile des Gerichtshofs ergehen können.

B. Lösungsansätze hinsichtlich der Doppelbesteuerung von Erbschaften

Die Mitgliedstaaten könnten aufgefordert werden, Schritte zur Beseitigung der Doppelbesteuerung von Erbschaften zu unternehmen. Zum Beispiel:

- Abschluss flächendeckender bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen in Bezug auf Erbschaften und Vermögen oder
- Aufnahme von Erbschaftsteuerregelungen in bestehende bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen oder
- einzelstaatliche Maßnahmen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung in grenzüberschreitenden Angelegenheiten, wenn im einzelstaatlichen Recht keinerlei Anrechnung vorgesehen ist.

Allerdings lösen einzelstaatliche Maßnahmen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung von Erbschaften das Problem im Allgemeinen nur teilweise. Sie sollten verbessert werden, um eine echte Lösung für das Problem der Doppelbesteuerung darzustellen.

Zudem könnten mit bilateralen Steuerabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Vermögen und Erbschaften deutlich mehr Aspekte abgedeckt werden als mit einer einfachen einseitigen Steuererleichterung. Eine Ausdehnung von Abkommen könnte das Problem der Doppelbesteuerung von Erbschaften daher wirksamer und zufriedenstellender lösen als einseitige Steuererleichterungsmaßnahmen. Das OECD-Musterabkommen über Erbschaft- und Vermögensteuer wurde jedoch längere Zeit nicht mehr überarbeitet (die aktuelle Fassung stammt aus dem Jahr 1982). Soll sie als Grundlage für derartige bilaterale Abkommen verwendet werden, könnte sich eine entsprechende Anpassung als erforderlich erweisen.

Im Übrigen haben einige wenige Mitgliedstaaten bereits Erbschaftsteuerregelungen in ihre bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen aufgenommen.

Ein anderer oder zusätzlicher Ansatz zur Vermeidung der Doppelbesteuerung könnte die Einführung eines EU-weit verbindlichen Mechanismus zur Beseitigung der Doppelbesteuerung von Erbschaften sein. In diesem Zusammenhang müsste die Gestaltung eines derartigen Mechanismus und die Bereitschaft der Mitgliedstaaten zur dessen Einführung thematisiert werden.

5. ZENTRALE FRAGEN

- 1) Möchten Sie Angaben zu grenzüberschreitenden Erbschaftsteuerproblemen in der EU machen?
- 2) Welches der oben ausgeführten Konzepte bzw. welche Kombination von Konzepten halten Sie zur Lösung der bestehenden grenzüberschreitenden Erbschaftsteuerprobleme für zielführend? Warum geben Sie dieser Option den Vorzug?
- 3) Erscheint Ihnen eine völlig andere Lösung besser? Wenn ja, welche?
- 4) Was könnte gegebenenfalls auf europäischer Ebene getan werden, um die erläuterten Schwierigkeiten im Bereich der Erbschaftsteuer zu bewältigen?
- 5) Sind Ihnen grenzüberschreitende Erbschaftsteuerprobleme von KMU bekannt? Wenn ja, glauben Sie, dass die obigen Konzepte zur Lösung dieser Probleme geeignet sind, oder sind andere Maßnahmen erforderlich?
- 6) Möchten Sie uns noch andere Informationen oder Ideen in Bezug auf grenzüberschreitende Erbschaftsteuerprobleme mitteilen?