

# Erbschaftsteuer-Harmonisierung in der EU

Mit einer Mitteilung über den «Abbau grenzübergreifender Erbschaftsteuerhindernisse in der EU» hat die EU den Startschuss für die Harmonisierung der Erbschaftsteuer gegeben.



Von Prof. Dr. Hans Rainer Künzle  
Titularprofessor Universität Zürich  
Partner Kendris AG

## Vorbemerkung:

### EU-Erbrechtsverordnung

Im PRIVATE Magazine 3/2012 habe ich berichtet, dass das Europäische Parlament am 13. März 2012 die EU-Erbrechtsverordnung (ErbV) verabschiedet hat, welche das Erb-Kollisionsrecht in der EU neu regeln wird. Am 7. Juni 2012 haben nun auch die EU-Justizminister die Verordnung angenommen. Nach Art. 84 ErV tritt die Verordnung 20 Tage nach der Publikation im Amtsblatt der EU, welche demnächst erfolgen wird, in Kraft. Nach Art. 83 Abs. 1 ErbV ist die Verordnung *anwendbar auf Erbfälle*, welche 3 Jahre nach dem Inkrafttreten eintreten, also *Mitte 2015*.

### Abbau grenzübergreifender Erbschaftsteuerhindernisse

Mit einer Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss unter dem Titel «Abbau grenzübergreifender Erbschaftsteuerhindernisse in der EU» (KOM/2011/864) wurde das Thema der Harmonisierung der Erbschaftsteuer in der EU aufgenommen. Diese Regeln sollen die EU-

Erbrechtsverordnung ergänzen. Grenzüberschreitende Erbfälle gehören zu einem bedeutenden Problembereich, weil *Doppelbesteuerung* und *Ungleichbehandlung* vorhanden sind, die nicht vermieden werden können. Die bestehenden Probleme bei der Doppelbesteuerung können durch die Instrumente, welche für die Einkommen- und Vermögensteuern bestehen und geplant sind, nicht gelöst werden. Es braucht vielmehr eine Koordinierung der nationalen Rechtsvorschriften.

### Heutige Rechtslage

Mangels EU-Recht können die *Mitgliedstaaten* fast völlig frei *Regelungen* im Bereich der Erbschaftsteuern erlassen. Sie dürfen nur nicht aus Gründen der Staatsangehörigkeit diskriminieren und die Freiheitsrechte nicht in ungerechtfertigter Weise einschränken. 18 Mitgliedstaaten erheben eine spezielle Steuer auf dem Vermögenserwerb von Todes wegen, 9 Mitgliedstaaten (Estland, Lettland, Malta, Österreich, Portugal, Rumänien, Schweden, die Slowakei und Zypern) dagegen nicht, besteuern Erbschaften aber teilweise im Rahmen der Einkommensteuer. Erbschaftsteuern werden auf dem Nachlass oder von den Erben erhoben und die Besteuerung ergibt sich aus einer persönlichen Verbindung der Erben bzw. des Erblassers (oder von beiden) mit einem Mitgliedstaat. Als persönliche Verbindung kann der Wohnsitz, der gewöhnliche Aufenthalt oder die Staatsangehörigkeit gelten. Die meisten Mitgliedstaaten wenden auf in ihrem Steuergebiet gelegene Vermögenswerte eine Erbschaftsteuer an. Die effektiven Erbschaftsteuersätze können bei eng mit dem Erblasser verwandten Erben niedrig sein, bei nicht verwandten Erben betragen sie in einigen Mitgliedstaaten jedoch 60 bis 80%.

### Ausmass des Problems

2010 lebten rund *12,3 Mio. EU-Bürger* in einem der 27 Mitgliedstaaten der EU, welcher nicht ihr Herkunftsland war und damit 3 Mio. mehr als 2005. Zwischen 2002 und 2010 nahm der grenzübergrei-

fende Immobilienbesitz in der EU um bis zu 50% zu, und auch bei grenzübergreifenden Portfolio-Anlagen ist ein erhebliches Wachstum zu verzeichnen. Schätzungen gehen von jährlich 290'000 bis 360'000 grenzüberschreitenden Erbfällen aus. Die Mitgliedstaaten benachteiligen Erbschaften bei grenzübergreifenden Sachverhalten, indem sie einen *höheren Erbschaftsteuersatz* anwenden als bei rein inländischen Sachverhalten, was diskriminierend ist. Im Gegensatz zur Situation bei der Besteuerung von Einkommen und Vermögen, gibt es bei der Erbschaftsteuer kaum Vorkehrungen, um *Doppel- oder Mehrfachbesteuerungen* zu verhindern.

### Beispiel

«Ein in Frankreich arbeitender Niederländer erbt von seinem verstorbenen Lebenspartner, der ebenfalls niederländischer Staatsangehöriger war und in den letzten 6 Jahren in Frankreich gelebt hatte, eine in Frankreich liegende Immobilie. Die Partnerschaft der beiden war nicht eingetragen. Der Niederländer musste aufgrund seines Wohnsitzes in Frankreich und der Tatsache, dass die Immobilie in Frankreich lag, die französische Erbschaftsteuer bezahlen. Allerdings wurde auch in den Niederlanden Erbschaftsteuer fällig, weil sein Lebenspartner als in diesem Land wohnhaft galt. Für Erbschaftsteuerzwecke wird davon ausgegangen, dass niederländische Staatsangehörige ab dem Datum, an dem sie ins Ausland ziehen, 10 Jahre lang auf niederländischem Steuergebiet wohnhaft waren. Die von Frankreich erhobene Steuer belief sich auf nahezu 60% des Nettovermögens. Die von den Niederlanden erhobene Steuer belief sich auf weitere 12,5%. Nach niederländischem Recht sind ausländische Steuern vom Nachlass abziehbar, weshalb die von Frankreich erhobene Steuer zu einer Verringerung der Steuerbemessungsgrundlage in den Niederlanden führte. Die Doppelbesteuerung war aber nicht vollständig beseitigt, und die Gesamtsteuerbelastung der betreffenden Immobilie lag höher, als wenn der Nach-

lass nur auf einen der beiden Mitgliedstaaten beschränkt gewesen wäre» (Mitteilung, S. 5 f.).

### Lösungen für Doppelbesteuerung

Die Empfehlungen der Kommission zielen auf eine umfassende Entlastung von Doppelbesteuerungen ab. Gegenwärtig bestehen nur 32 Erbschaftsteuer-Doppelbesteuerungs-Abkommen (DBA) innerhalb der EU-Mitgliedstaaten. Da keine Initiativen ergriffen wurden in jüngster Vergangenheit, um weitere derartige Verträge abzuschliessen, fokussiert die Empfehlung darauf, dass die Mitgliedstaaten ihre *nationalen Massnahmen* zur Entlastung von Doppelbesteuerung bei Erbschaften *verbessern*. Angepeilt werden vor allem die folgenden *3 Fälle der doppelten Anknüpfung*:

- Im einen Staat gelegenes Erbschaftsvermögen und persönliche Verbindung des Erblassers/der Erben in einem anderen Staat;
- Erblasser mit persönlicher Verbindung zum einen Staat und Erben mit persönlicher Verbindung zu einem anderen Staat;
- Bei einer Person (Erblasser oder Erbe) gibt es persönliche Verbindungen zu mehreren Staaten.

### Lösungen zur Diskriminierung

Die Kommission erläutert in ihren Empfehlungen die Grundsätze der *Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH)* für eine diskriminierungsfreie Erbschaftbesteuerung und die Funktionsweise der Grundfreiheiten. Damit soll bewirkt werden, dass die Mitgliedstaaten ihre Erbschaftsteuerregelungen an das EU-Recht (inkl. die erwähnte Rechtsprechung) angleichen. Die Kommission schlägt derzeit kein neues EU-Recht zur Doppelbesteuerung vor, kann dies aber erforderlichenfalls später nachholen, wenn die Mitgliedstaaten die notwendigen Anpassungen nicht vornehmen.

### Empfehlungen

In einer «Commission recommendation regarding relief for double taxation of inheritances» (welche erst in englischer Sprache verfügbar ist) wird den Mitgliedstaaten unter anderem empfohlen, die Doppelbesteuerung so zu gestalten,

dass die Erbschaftsteuer *nie höher ist, als wenn sie in einem der beiden Länder alleine erhoben würde*. Dabei soll es etwa Steuererleichterung geben für Liegenschaften im anderen Mitgliedstaat oder für betriebliches Vermögen (Empfehlung 4.1). Staaten sollen Steuererleichterung gewähren von der Erbschaftsteuer von Mobilien, wenn weder der Erblasser noch der Erbe eine persönliche Verknüpfung zu einem Staat haben und die Besteuerung einem Staat überlassen, zu welchem der Erblasser oder der Erbe eine persönliche Verknüpfung haben (Empfehlung 4.2). Steuererleichterung durch Staaten, zu welchen Erben eine persönliche Verknüpfung haben zugunsten von Staaten, in welchen der Erblasser eine persönliche Verknüpfung hat (Empfehlung 4.3). Bei Mehrfachbeziehungen eines Erblassers oder Erben sollten sich die Staaten verständigen und den engsten Zusammenhang als massgebendes Kriterium verwenden (Empfehlung 4.4).

### Arbeitspapier

In einem Arbeitspapier werden Gerichtsfälle zur Erbschaftsteuer dargestellt, in welchen das *Erbrecht eines EU-Mitgliedstaats* beanstandet wurde und an denen sich die Mitgliedstaaten bei der künftigen Entwicklung ihres Erbschaftsteuerrechts orientieren sollen: (1) Im Fall Barbier (C-364-01) hat der EuGH entschieden, dass es nicht zulässig ist, dass ein Abzug vom Nachlasswert möglich ist für den Fall, dass der Erblasser in einem EU-Mitgliedstaat lebt, nicht aber, wenn er sich in einem anderen Mitgliedstaat aufhält. (2) Im Fall Maria Geurts (C-464/05) fand es der EuGH diskriminierend, den Erblasser bzw. die Erben eines Familienunternehmens unterschiedlich zu behandeln, je nachdem, ob das Unternehmen Arbeiter im einen oder anderen EU-Mitgliedstaat anstellt. (3) Im Fall Jäger (C-256/06) entschied der EuGH, dass im Ausland gelegene Erbschaften nicht anders bewertet werden dürfen als im Inland gelegene. (4) Im Fall Eckelkamp (C-11/07) und Arens-Sikken (C-43/07) fand es der EuGH als mit dem EU-Recht nicht vereinbar, dass die Erbschaftsteuer anders berechnet wurde, je nachdem, ob der Erblasser im Inland oder im Ausland lebte. (5) Im Fall Mattner (C-510/08) wurden die Grund-

sätze der Erbschaftsteuer auf die Schenkungsteuer übertragen. Nach dem EuGH ist es unzulässig, Abzüge für Kinder ungleich zu behandeln, je nachdem, ob sie im Inland oder im Ausland leben. (6) Im Fall Halley (C-132/10) fand es der EuGH diskriminierend, unterschiedliche Fristen für die Bewertung von Namenaktien zum Zwecke der Erbschaftsteuern festzulegen, je nachdem, ob die Gesellschaft ihre effektive Verwaltung im Inland oder im Ausland hat.

In anderen Entscheiden wurde das *Erbschaftsteuerrecht geprüft und nicht beanstandet*: (1) Im Fall Van Hilten-van Der Heijden (C-513/03) entschied der EuGH, dass die Regeln über den freien Kapitalverkehr nicht verbieten, dass Angehörige eines Mitgliedstaats auch noch 10 Jahre nach dem Verlassen eines Staates der Erbschaftsteuer dieses Staates unterstehen. (2) Im Fall Block (C-67/08) entschied der EuGH, dass ein Mitgliedstaat nicht verpflichtet ist, die Doppelbesteuerung zu vermeiden, solange die im Ausland bezahlte Steuer an die im Inland zu zahlende Steuer angerechnet wird. (3) Im Fall Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10) hat der EuGH entschieden, dass Steuervorteile bei der Erbschaftsteuer, welche inländischen gemeinnützigen Einrichtungen gewährt werden, auch ausländischen gemeinnützigen Einrichtungen gewährt werden müssen, wenn sie die Voraussetzungen für die Gewährung dieser Vorteile ebenfalls erfüllen.

### Vergleich mit der Schweiz

In der Schweiz wurde die Erbschaftsteuer, welche von den Kantonen geregelt wird, bisher nicht harmonisiert. Die Schweiz hat mit 10 Staaten (Dänemark, Deutschland, Finnland, Frankreich, Niederlande, Norwegen, Österreich, Grossbritannien, Schweden und Vereinigte Staaten von Amerika) ein Erbschaftsteuer-DBA abgeschlossen. Mit den übrigen Staaten wird versucht, auf dem Wege der Verständigung zu arbeiten, wobei man sich an den interkantonalen Regeln der Doppelbesteuerung orientiert. Eine Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer ist ausserhalb der wichtigsten Länder, mit denen ein DBA abgeschlossen wurde, also ebenfalls durchaus möglich.

[h.kuenzle@kendris.com](mailto:h.kuenzle@kendris.com)  
[www.kendris.com](http://www.kendris.com)