

Protokoll zum
Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
vom 15. Oktober 2010*

Volker Heydt
Rechtsanwalt
Ehemaliger Referatsleiter – Steuern,
EU-Kommission

„Erbchaftsteuer und EU-Recht“

*Dipl.-Kff. Isabel Gabert, LL.M., wiss. Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum.

1. Einleitung	2
1.1 Allgemeines.....	2
1.2 Ausgestaltung der ErbSt und budgetäre Bedeutung für öffentliche Haushalte.....	3
2. EU-Aktivitäten im Bereich der ErbSt	3
2.1 Politik	3
2.2 Gesetzgebung	4
2.3 Rechtsprechung	5
3. Ausblick	8
Diskussion	9
Literaturhinweise.....	12

1. Einleitung

Herr Prof. Seer leitet ein, dass die Menge der durch den EuGH getroffenen Entscheidungen die Bedeutung des Unionsrechts für die direkten Steuern zeige. Nachdem die Erbschaft- und Schenkungsteuer bisher ein weißer Fleck auf der „EU-Steuer-Charta“ gewesen sei, sei die Bedeutung dieser Steuerarten im europäischen Zusammenhang Ende der 90-iger Jahre in der Literatur erkannt worden, später auch vom EuGH mittels des Instruments der Kapitalverkehrsfreiheit. § 2 ErbStG zeige, dass Deutschland betreffend die ErbSt ein „einnehmendes Wesen“ habe. Der Umfang dessen, was mit der deutschen Steuerhoheit verbunden wird, sei recht weit gefasst. Die Relevanz des Themas von *Herrn Heydts* Vortrag zeige sich u. a. auch daran, dass ein Thema der diesjährigen IFA-Tagung „Death as a taxable event“ gewesen ist. Auf der Tagung wurden die Tragweite der ErbSt und die zahlreichen Kollisionsfälle im internationalen Wirtschaftsleben deutlich. Dem stehe entgegen, dass Deutschland bislang nur acht bilaterale ErbSt-DBAen abgeschlossen hat.

1.1 Allgemeines

Herr Heydt weist in seiner Einleitung darauf hin, dass das Thema der ErbSt eine gesellschaftspolitische Dimension habe. So stelle sich z. B. die Frage, ob man überhaupt ErbSt erheben soll oder nicht und ob das Erheben von ErbSt nach deutschem Recht sogar geboten oder verboten ist. Die ErbSt betreffe immer auch Erbrechtsaspekte, weil die ErbSt ein Eingriff des Staates in das Recht des Erblassers zu vererben sei und somit ein wichtiger Aspekt beim Gebrauchmachen von der Testierfreiheit. Der Erblasser müsse immer in die Zukunft denken. Es sei blauäugig anzunehmen, dass Testamente nicht auch unter einem erbschaftsteuerlichen Blickwinkel verfasst würden. Betreffend die Situation in den verschiedenen Mitgliedstaaten

führt *Herr Heydt* aus, dass zur Zeit etwa 2/3 der Mitgliedstaaten innerhalb der Union jeweils eine unterschiedlich ausgestaltete ErbSt kennen würden. Es gebe aber der Substanz nach hier kein flächendeckendes Netz. Trotz des OECD-MA von 1982 existierten unter den Mitgliedstaaten nur gut 30 ErbSt-DBAen.

1.2 Ausgestaltung der ErbSt und budgetäre Bedeutung für öffentliche Haushalte

Betreffend die Ausgestaltung der ErbSt führt *Herr Heydt* an, dass der Steuergegenstand die Besteuerung von Vermögen aus Anlass des Erbfalls sei. Anknüpfungspunkte bildeten das Erbe, für eine Vermögenszuwachssteuer oder der Erblasser für eine finale Vermögensteuer, jeweils unter dem Aspekt Wohnsitz und/oder Staatsangehörigkeit und/oder Belegenheit, wobei ggfs. zwischen beweglichem Vermögen und Immobilien unterschieden werde.

Herr Heydt führt betreffend die budgetäre Bedeutung der ErbSt für die öffentlichen Haushalte an, dass das durch die ErbSt erzielte Aufkommen nur einen geringen Anteil am steuerlichen Gesamtaufkommen habe. Stelle man dieser makroökonomischen Sichtweise die mikroökonomische Sichtweise entgegen, dürfe nicht vergessen werden, dass es für den einzelnen Erben hier oft um beachtliche Beträge gehe.

2. EU-Aktivitäten im Bereich der ErbSt

Herr Heydt verdeutlicht, dass er sich in dem Hauptteil seines Vortrags mit den Themenfeldern Politik – wobei er auf die Aktivitäten von Kommission, Europäischem Parlament und des Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschusses eingehen wolle – Gesetzgebung und Rechtsprechung auseinandersetzen werde.

2.1 Politik

Bezüglich der Kompetenz der EU für die ErbSt weist *Herr Heydt* darauf hin, dass im Unionsrecht die direkten Steuern nicht – geschweige denn die ErbSt – erwähnt würden. Die EU habe aber eine allgemeine Harmonisierungskompetenz, soweit der Binnenmarkt betroffen ist. Dies sei auch mehrfach im Bereich der direkten Steuern bestätigt worden. Als Beispiele führt *Herr Heydt* die Mutter-Tochter-Richtlinie 90/435 und die Zinsbesteuerungs-Richtlinie an.

Anschließend nennt *Herr Heydt* folgende primärrechtlichen Vorgaben: Regelung zum Binnenmarkt nach Art. 26 AEUV, die Personenfreizügigkeit des Art. 21 AEUV, das Diskriminierungsverbot des Art. 18 AEUV und die seit 1.12.2009 geltende Grundrechte-Charta der EU. Letztere sei verbindlich für das Handeln der EU-Organe, aber auch für die Mitgliedstaaten bei der Anwendung von EU-Recht. Hier könne insbesondere Art. 17 GRCh, der das Eigentumsrecht kodifiziert, relevant sein. Des Weiteren geht *Herr Heydt* auf die politischen Initiativen der Kommission ein. Die Kommission als Motor der Integration habe sich schon früh mit den Steuersystemen beschäftigt. Im Neumark-Bericht 1962 wurden Überlegungen zur ErbSt-Struktur getroffen. Die Mitt. KOM (1994) 206 habe sich mit der Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für kleine und mittlere Unternehmen beschäftigt. Dies mündete dann aber nur in der Empfehlung 94/1069/EG der Kommission vom 7.12.1994 zur Übertragung von kleinen und mittleren Unternehmen. Ziel der Empfehlung sei es gewesen, dass es nicht wegen der ErbSt zu einer Zerschlagung von kleinen und mittleren Unternehmen kommt. Die Kommission richte den Blick jetzt mehr und mehr auf die Koordinierung der Steuersysteme der Mitgliedstaaten. Das Basisdokument KOM (2006) 823 erwähne die Initiative im Bereich der ErbSt-Rechtskultur und die Freiheitsrechte der Bürger. Bezüglich der politischen Initiativen durch das Europäische Parlament weist *Herr Heydt* darauf hin, dass das Europäische Parlament hier keine Verantwortung im politischen Bereich habe. Es gebe im Europäischen Parlament aber viele Anfragen zur Doppelbesteuerung allgemein und zur Unterstützung von KOM-Mitteilungen. Der EWSA habe am 21.12.1995 in einer (Initiativ-) Stellungnahme gefordert, dass durch die ErbSt keine Barrieren innerhalb der EU entstehen dürfen.

2.2 Gesetzgebung

Im weiteren Verlauf seines Vortrags geht *Herr Heydt* auf die für die ErbSt relevante europäische Gesetzgebung ein. Hierbei nennt er zunächst die RL 77/799/EWG zur Amtshilfe innerhalb Europas. Selbige Richtlinie war bisher nicht auf die ErbSt anwendbar. Dies werde sich bei Inkrafttreten des Richtlinien-Vorschlags KOM (2009) 29 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung durch die hier in Art. 2 befindliche Generalklausel ändern, weil danach alle Steuern und somit auch automatisch die ErbSt von der Richtlinie erfasst werden. Die neue Betreibungsrichtlinie 2010/24/EU, die ab 2012 anzuwenden ist, gelte durch die Generalklausel des Art. 2 ebenfalls auch für die ErbSt. Durch die Formulierung des Art. 2 „*Steuern und Abgaben aller Art, die von einem Mitgliedstaat oder dessen gebiets- oder verwaltungsmäßigen Gliederungseinheiten, einschließlich der lokalen Be-*

hörden, oder für diesen oder diese oder die Union erhoben werden“ werde auch hier die ErbSt nicht explizit erwähnt. Die einzige Erwähnung der ErbSt in einem EU-Rechtsakt finde sich in der RL 88/361 zur Liberalisierung des Kapitalverkehrs (aufgegangen in Art. 73b EGV – Maastricht; jetzt Art. 63 AEUV = Art. 56 EGV – Nizza). Abschnitt XI D sei überschrieben mit „Erbchaften und Vermächtnisse“ und Abschnitt XIII A mit „Erbchaftsteuer“. Bezüglich der Bedeutung des EU-Rechts für nicht harmonisierte Steuern weist *Herr Heydt* auf die ständige Rechtsprechung des EuGH hin, wonach *„die direkten Steuern zwar ... in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen, diese ihre Befugnisse jedoch unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben müssen“* (z. B. Urteil 14.11.2006, Rs. C-513/04, Kerckhaert-Morres). Des Weiteren geht *Herr Heydt* auf die Beachtung des EU-Rechts durch die Mitgliedstaaten ein. Hier bestehe ein Anpassungsbedarf innerhalb jedes Mitgliedstaates an die EU-Vorgaben durch autonome Maßnahmen, wobei die Grundfreiheiten, das Diskriminierungsverbot und die EU-Grundrechte-Charta zu beachten seien. Ferner existiere ein transnationaler Regelungsbedarf durch gemeinsame Maßnahmen, die zur Vermeidung von Doppelbesteuerung, politisch betriebener Koordinierung und rechtlich betriebener Harmonisierung führen sollten.

2.3 Rechtsprechung

Zu Beginn seiner Ausführungen zur Rechtsprechung weist *Herr Heydt* darauf hin, dass diese zwei Dimensionen habe. Eine sei der Einfluss des EU-Rechts auf nationale Vorschriften und deren Anwendung, wobei hier die Diskriminierung im Mittelpunkt stehe. Die andere sei die Bedeutung des EU-Rechts für sich überlappende Besteuerungsrechte der Mitgliedstaaten, was die Doppelbesteuerung betreffe.

Sodann geht *Herr Heydt* auf Fälle der Diskriminierung bei der Bemessungsgrundlage ein. Der EuGH habe klargestellt, dass die Bemessungsgrundlage dann diskriminierend ist, wenn Nichtansässigen der Schuldenabzug verwehrt wird. Als Rechtssachen, in denen der EuGH in diesem Sinne entschieden hat, führt *Herr Heydt* die Rs. Barbier (C-364/01) vom 11.12.2003, wo es um den Abzug von grenzüberschreitenden Schulden ohne dingliche Sicherung ging, die Rs. Eckelkamp (C-11/07), die Rs. Arens-Sikken (C-43/07) beide vom 11.9.2008 und die Rs. Renneberg (C-527/06) vom 16.10.2008 an.

Bezüglich der Rechtslage in Belgien führt *Herr Heydt* aus, dass dort eine ErbSt auf Grundstücke und Vermögen bestehe, es aber keine Schenkungsteuer gebe, so dass Geld ohne Schwierigkeiten verschenkt werden könne, mit dem dann z. B. ein Grundstück gekauft werden kann. Dies sei eine mangelnde Kohärenz des belgischen Steuerrechts. *Herr Prof. Seer* fragt darauf-

hin, ob aufgrund dessen, dass das belgische Recht keine SchenkungSt kennt, die vorweggenommene Erbfolge sehr populär ist. *Herr Heydt* bejaht dies, weist aber darauf hin, dass dies bei Grundstücken wiederum nicht funktioniere, weil hier eine SchenkungSt existiere, die so hoch wie die ErbSt ist. Daher sei es besser, das Geld für den Kauf eines Grundstückes zu verschenken als das Grundstück zu vererben.

Diskriminierungen gebe es auch häufig in Bezug auf Steuerbefreiungen. Als Diskriminierung wurde vom EuGH angesehen:

- eine Regelung des belgischen Steuerrechts, die eine Steuerbefreiung nur vorsah, soweit sich die Arbeitsplätze in Flandern befinden (EuGH v. 25.10.2007 – Rs. C-464/05, Geurts und Vogten)
- die Verweigerung der Bewertung ausländischen Grundbesitzes nach deutschen (sehr günstigen) Maßstäben für Zwecke des Progressionsvorbehalts (EuGH v. 17.1.2008 – Rs. C-256/06, Jäger)
- die Verweigerung des „großen“ Freibetrags (§ 16 ErbStG) für Ansässige bei einer Grundstücksschenkung zwischen EU-Ausländern (EuGH v. 22.4.2010 – Rs. C-510/08, Mattner).

Herr Heydt geht ferner auf die Diskriminierung von ausländischen gemeinnützigen Organisationen ein. Hier seien an Inlandsbesitz geknüpfte Befreiungen problematisch. Bislang habe sich der EuGH in diesem Themenbereich nicht in erbschaftsteuerlicher Hinsicht geäußert. Betreffend gemeinnützige Organisationen führt *Herr Heydt* die folgenden, außerhalb der ErbSt ergangenen Urteile an: EuGH v. 14.9.2006, Rs. C-386/04 – Stauffer und EuGH v. 27.1.2009, Rs. C-318/07 – Persche). Neu anhängig sei die Rechtssache Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10)¹.

Ein weiterer Bereich der Rechtsprechung betreffe die Steuerhoheit, bei sich überlappenden Steuerbefugnissen. Schon 1974 war der EuGH erstmals mit der ErbSt in der Rs. 7/74 (Brouerius van Nidek) befasst. Hier stellte sich die Frage, ob der Kapitalwert der an die Witwe eines EG-Beamten gezahlten und von nationalen Steuern freizustellenden Pension auf den erbschaftsteuerlichen Versorgungsfreibetrag des niederländischen ErbStG angerechnet werden darf. Der EuGH bejahte dies, weil es – anders als bei der ESt – keine EU-ErbSt gibt. Nach Ansicht von *Herrn Heydt* stellt diese Rechtsprechung eine vernünftige Auslegung der Komplementarität dar. Ein weiteres, von *Herrn Heydt* bezüglich der Steuerhoheit angeführtes Urteil betrifft die unbeschränkte ErbSt-Pflicht nach einem Wegzug aus den Niederlanden in die Schweiz. In der Rs. van Hilten-van der Hijden (23.2.2006, C -513/03) nahm der EuGH

¹ ABl. C 100, 17.4.2010, S. 17.

keine Diskriminierung an, weil es durch den Wegzug nicht zu einer Schlechterstellung kommen würde. Die Besteuerung erfolge vielmehr so, als wenn der Steuerpflichtige in den Niederlanden wohnen geblieben wäre. Hier sei vielmehr die Aufteilung der Besteuerungsrechte durch Abkommen relevant. *Herr Prof. Seer* weist in diesem Zusammenhang auf die Schwierigkeit der Rechtsprechung des EuGH zur Kapitalverkehrsfreiheit mit Bezug zu Drittstaaten hin. Auf der einen Seite sei die Kapitalverkehrsfreiheit im Vergleich zu Drittstaaten anwendbar, auf der Ebene der Rechtfertigung aber handle man Drittstaaten anders. Man dürfe einen EU-Bürger aber nicht daran hindern, in einen für ihn günstigeren Staat wegzuziehen und es stelle sich die Frage, ob dies nicht auch im Verhältnis zu Drittstaaten gelte. *Herr Heydt* antwortet, dass der EuGH hier die Drittstaatenproblematik nicht gesehen habe.

Des Weiteren geht *Herr Heydt* auf die Rs. Block (C-67/08 vom 12.2.2009) ein. Es handele sich hier um den Fall eines deutschen Erblassers und eines deutschen Erbes, zu dem ein Konto in Spanien gehört. Die spanische Finanzbehörde habe eine Quellenbesteuerung vorgenommen. Da der EuGH sich in diesem Fall außerstande sieht, aus dem EU-Recht eine Regel zur Verteilung der Besteuerungsrechte abzuleiten, akzeptiere der EuGH – ohne dies weiter zu hinterfragen – daher eine kumulative Besteuerung des spanischen Kontos der deutschen Erblasserin mit deutscher und spanischer ErbSt. In seinem Urteil habe der EuGH auf das Urteil der Großen Kammer vom 14.11.2006 in der Rs. Kerckhaert-Morres (C-513/04) Bezug genommen. *Herr Heydt* weist in diesem Zusammenhang auf die Thematik der „disparities“ und die hier verfassten Schlussanträge von Generalanwalt Geelhoed hin, die eine ausgewogene Verteilung der Besteuerungsrechte („balance attribution of taxing rights“) ansprechen. Es stelle sich die Frage, ob das Wohnsitzprinzip (wie im OECD-MA ErbSt 1982) aufgrund des EU-Rechts Vorrang habe. Die Verhältnismäßigkeit sowie allgemeine Rechtsgrundsätze (Rechtsstaat = Verbot der Überbesteuerung) seien in diesem Fall nicht geprüft worden. *Herr Prof. Seer* führt an, dass die Kernfrage im Fall Block sei, welcher Staat für die Anrechnung der ErbSt verantwortlich ist. Nach deutschem Recht werde im vergleichbaren Fall Inlandsvermögen nur in beschränktem Umfang besteuert, weshalb auch keine ErbSt angerechnet werde. Umgekehrt gebe es in Spanien eine weite, beschränkte Steuerpflicht, was in Ordnung sei, wenn umgekehrt bei einem Spanier die ausländische Steuer anrechnet wird. Wenn der EuGH argumentiert, dass die ErbSt-Systeme in Europa nicht aufeinander abgestimmt sind, stelle sich die Frage wo hier das „harte“ Argument sei. *Herr Heydt* führt an, dass sich der EuGH allein auf das nationale Recht beschränke, obwohl der Sachverhalt über die Grenzen hinausgeht. Nach Ansicht von *Herrn Prof. Seer* stelle sich die Frage, wer die Folgen tragen soll. In diesem Fall sei es nun Deutschland. Deutschland müsste mit einer Erweiterung der

beschränkten Steuerpflicht reagieren. *Herr Heydt* ist der Auffassung, dass typischerweise der Belegenheitsstaat den besseren Steuerzugriff habe. *Herr Prof. Seer* fragt, ob es bei der ErbSt überhaupt eine Rechtfertigung einer Weltbesteuerung gebe. Dies sei schon eher strittig. Wenn dies aber Usus sei, könne man fragen, ob der Wohnsitzstaat des Erben die Verantwortung haben muss. *Herr Heydt* antwortet, dass der Wohnsitzstaat einen Anspruch geltend machen können solle. Es dürfe aber nicht zu einer Überbesteuerung kommen. Aus dem *Publikum* wird die Frage gestellt, ob man bezogen auf die ErbSt jede Art von Anknüpfung akzeptieren müsse. *Herr Heydt* antwortet, dass jeder Staat die Freiheit habe, sein Steuersystem so auszugestalten, wie er es möchte. *Herr Prof. Seer* weist darauf hin, dass sich der EuGH beim Topos „Aufteilung der Steuerhoheiten“ sehr zurückhalte. *Herr Heydt* ist der Ansicht, dass der EuGH den Binnenmarkt verleugnet habe, indem er eine höhere als die von einem der beteiligten Staaten vorgesehene Besteuerung akzeptiert hat. Er ist ferner der Meinung, dass hier eine zweifelhafte Anwendung des ErbStG vorliegen würde. Es erfolgt keine Anrechnung des ausländischen Erbes nach § 21 ErbStG i. V. m. § 121 BewG. Hier sei nach Auffassung von *Herr Heydt* aber eine rechtskonforme Auslegung möglich gewesen. Gemäß § 10 Abs. 8 ErbStG erfolge kein Abzug der spanischen ErbSt von der Bemessungsgrundlage der deutschen ErbSt. Es wäre aber der Abzug als Nachlassverbindlichkeit nach § 10 Abs. 5 ErbStG geboten gewesen. *Herr Heydt* stellt dann die Frage, ob Eigentumsschutz qua EU-Recht besteht. Rechtsgrundlage könnte Art. 17 EU-GRCh bei Anwendung von EU-Recht durch EU-Organe und Mitgliedstaaten sein. Die Anwendung von EU-Recht sei bei ErbSt-Fällen mit Auslandsbezug zu bejahen.

Zum Ende seines Vortrags geht *Herr Heydt* noch kurz auf Verfahrensfragen ein. Er stellt klar, dass das Unionsrecht von nationalen Gerichten und Behörden anzuwenden ist. Bei einer Konkurrenz zwischen Grundgesetz, EU-Recht und EMRK könne der Richter, soweit ErbSt-Vorschriften unter dem Blickwinkel verschiedener in Deutschland anwendbarer Rechtsinstrumente angegriffen werden, die Rechtsgrundlage wählen. Da bei einer Doppelbesteuerung Klagen in zwei Staaten unzumutbar seien, sei effektiver Rechtsschutz durch einen Staat zu gewährleisten.

3. Ausblick

In seinem Ausblick stellt *Herr Heydt* heraus, dass ein transnationaler Regelungsbedarf offensichtlich sei. Doppelbesteuerung sei ein Verstoß gegen die „rule of law“. *Herr Heydt* ist der

Auffassung, dass angesichts der geringen budgetären Bedeutung der ErbSt eine Einigung auf gemeinsame Grundsätze leichter möglich sein sollte. Dies sollte aber nicht in Form eines DBAs geschehen und auch nicht anderweitig bilateral oder multilateral. Stattdessen sei eine EU-Richtlinie mit Vorgaben hinsichtlich einheitlicher Anknüpfungspunkte und Anrechnungsgebot wünschenswert. Eine KOM-Mitteilung zur ErbSt könnte dies als Empfehlung vorwegnehmen.

Diskussion

Die dem Vortrag von *Herrn Heydt* folgende Diskussion fokussiert sich zunächst auf den Fall *Mattner*.

Der dem Fall *Mattner* zugrundeliegender Sachverhalt ist der folgende: Frau *Mattner*, eine deutsche Staatsangehörige, die seit mehr als 35 Jahren in den Niederlanden wohnt, erwarb im Wege der Schenkung von ihrer Mutter, die ebenfalls deutsche Staatsangehörige ist und seit mehr als 50 Jahren in den Niederlanden wohnt, ein in Düsseldorf belegenes bebautes Grundstück. Die SchenkungSt wurde in diesem Fall unter Zugrundelegung des kleinen, für Gebietsfremde geltenden Freibetrags festgesetzt. Frau *Mattner* aber erhob Klage beim FG Düsseldorf, mit der sie die Berücksichtigung eines Freibetrags von 205.000 Euro begehrte. Das FG Düsseldorf legte den Fall dem EuGH vor mit der Frage, ob die Artikel 39, 43, 56 und 58 EG dahin auszulegen sind, dass sie der Regelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren streitigen entgegenstehen, die hinsichtlich der Berechnung der Schenkungsteuer vorsieht, dass der Freibetrag auf die Steuerbemessungsgrundlage im Fall der Schenkung eines im Inland belegenen Grundstücks dann, wenn Schenker und Schenkungsempfänger zur Zeit der Ausführung der Schenkung ihren Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat hatten, niedriger ist als der Freibetrag, der zur Anwendung gekommen wäre, wenn zumindest einer von ihnen zu diesem Zeitpunkt seinen Wohnsitz im erstgenannten Mitgliedstaat gehabt hätte. *Herr Heydt* weist darauf hin, dass kein Vertreter der niederländischen Regierung an dem Verfahren vor dem EuGH teilgenommen hat und dass auch kein Richter gefragt habe, was in den Niederlanden passiert ist. Der EuGH sieht in der deutschen Regelung eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit und antwortet auf die Vorlagefrage, dass Art. 56 i. V. mit Art. 58 EG dahin auszulegen ist, dass er der Regelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren streitigen entgegensteht, die hinsichtlich der Berechnung der Schenkungsteuer vorsieht, dass der Freibetrag auf die Steuerbemessungsgrundlage im Fall der Schenkung eines im Inland belegenen Grundstücks dann, wenn Schenker und Schenkungsempfänger zur Zeit der Ausfüh-

nung der Schenkung ihren Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat hatten, niedriger ist als der Freibetrag, der zur Anwendung gekommen wäre, wenn zumindest einer von ihnen zu diesem Zeitpunkt seinen Wohnsitz im erstgenannten Mitgliedstaat gehabt hätte.

Herr Prof. Seer stellt die Frage, ob die Regelung unionsrechtskonform sei, wenn ein Optionsrecht zur unbeschränkten Steuerpflicht eingefügt würde. *Herr Heydt* antwortet, dass der Fall zeige, dass der Umzug des Erblassers ins Ausland nichts bringe, sondern dass auch der Erbe mit umziehen müsse. Hinsichtlich der von *Herrn Prof. Seer* angesprochenen Optionslösung führt er an, dass die Niederlande eine vergleichbare Regelung bei der ESt eingeführt hätten. Dort bekäme man nun, wenn man wie ein unbeschränkt Steuerpflichtiger behandelt wird, auch die „besseren“ Freibeträge. Bei einer Optionslösung gebe es aber auch immer Konflikte zwischen zwei Ländern. Zwei Länder müssten eine Option gemeinsam anbieten, damit nicht der eine Staat etwas tut, wovon der andere Staat dann überrascht wird. Der EuGH kümmere sich in den Vorabentscheidungsverfahren gar nicht darum, was in dem anderen Staat passiert. Damit werde der EuGH seiner europäischen Aufgabe nicht gerecht. *Herr Prof. Seer* stimmt zu, dass das Optionsrecht alleine schwierig sei, wenn man sich nicht unter den Staaten abstimmt. Ohne eine derartige Abstimmung könne es sonst sein, dass in den Niederlanden die deutsche Steuer anrechenbar ist und in Deutschland dann die niederländische. Er fragt sodann, ob der EuGH keine Aussage dazu trifft, wie dieses Problem zu lösen ist. Ferner müsse man sich fragen, ob Deutschland nicht die Aufgabe hätte, in großem Stile ErbSt-DBAen auszuhandeln. *Herr Heydt* antwortet, dass dies nicht passiere, weil die ErbSt keine so große Bedeutung hat. Aus dem *Publikum* wird angemerkt, dass eine Option technisch zwar wohl funktionieren würde, aber kompliziert sei. Zudem würde man auch nach nationalem Recht die Steuer anrechnen. Es stelle sich also die Frage, ob man statt einer derartigen Option eine Art Deckelung einführen sollte. *Herr Heydt* weist darauf hin, dass hier das Problem der schwierigen Informationslage bestünde. Anders sehe es eventuell aus, wenn der Vorschlag der EU-Kommission zur Neufassung der RL 77/799/EWG (sog. EG-Amtshilferichtlinie) verabschiedet würde und entsprechende Informationen z. B. durch Spontanauskünfte an andere Mitgliedstaaten übermittelt würden. Zurzeit führe das EG-AmtshilfeG jedoch ein Schattendasein. Aus dem *Publikum* wird die Frage gestellt, wie das Steuerrecht – selbst bei flächendeckender Anwendung der Richtlinie – ein umfangreiches Informationssystem auch zwischen „Nicht-Steuerbehörden“ vorsieht. *Herr Prof. Seer* ist der Ansicht, dass dies kein Argument gegen die Optionslösung sei, weil es hier eher ein generelles Vollzugsproblem gebe. Die Amtshilferichtlinie werde u. a. wegen Sprachproblemen und langen Amtswegen tatsächlich nicht oft angewendet. Hier gebe es aber schon Besserungen. Deutschland sei bisher zögerlich gewesen, Er-

suchen zu stellen; vielleicht, weil man auf den „unteren“ Ebenen der Finanzverwaltung dieses Instrumentarium nicht kannte und weil durch § 90 Abs. 2 AO manche Fälle viel eleganter zu lösen waren. *Herr Heydt* merkt an, dass es bislang keine Rückkopplung zwischen den Mitgliedstaaten gebe, weil diese sich auf den jeweiligen nationalen Bereich beschränken würden. Die angedachte Option wäre eine Möglichkeit, wenn sich die Mitgliedstaaten darauf einigen könnten. Das Thema der Bewertung von DBAen in budgetarischer Hinsicht taugt für ein rechtstatsächliches Forschungsprojekt. Zudem ist *Herr Heydt* der Ansicht, dass in der Rechtsache *Mattner* die Vorlage überflüssig gewesen sei. Dem wird im *Publikum* widersprochen, weil durch die Vorlage aufgeklärt worden sei, ob in den Niederlanden eine Besteuerung durchgeführt worden ist. *Herr Heydt* ist der Ansicht, dass der „one-country-approach“ vom EuGH sehr konsequent gedacht werde. Der Fall könnte Anlass zu der Überlegung sein, ob man nicht auch anders denken könnte.

Herr Dr. Peuss ist der Ansicht, dass die von *Herrn Heydt* vertretene Meinung, dass die ErbSt nur von geringer wirtschaftlicher Bedeutung ist, stark irreführend sei. Die ErbSt sei keine periodische Steuer für alle. Deshalb sei die Belastungswirkung des einzelnen Betroffenen hoch. Die, die wirklich von der Steuer betroffen sind, müssten aus Sicht der Belastungswirkung betrachtet einen Anteil von etwa 15 % am Gesamtaufkommen der ErbSt leisten. Damit sei das Argument, dass die ErbSt von geringer wirtschaftlicher Bedeutung ist, aus der Warte des betroffenen Steuerpflichtigen nicht relevant. *Herr Heydt* stimmt zu, dass es bei der ErbSt eine hohe Diskrepanz zwischen der budgetären Wirkung in den Mitgliedstaaten und der Belastung der Steuerpflichtigen gebe. *Herr Prof. Seer* führt daraufhin an, dass dies auch das sei, was ihn an der ErbSt stören würde. Steuern, die durch Freibeträge auf so wenige Steuerpflichtige beschränkt werden, seien immer ungerecht. Die Steuerpolitik sei hier völlig auf dem „Holzweg“. Die ErbSt-Pflicht sollte ausgedehnt werden und dafür sollte dann ihr Tarif niedriger sein. Die derzeit für Kinder geltenden Freibeträge seien hypertroph und die verbleibenden Steuerpflichtigen hätten eine zu hohe Steuerlast. Man müsse sich fragen, was rechtspolitisch dagegen spräche, wenn jemand, der 500.000 € von seinen Eltern erbt, mit 5 % zur ErbSt herangezogen wird. Aus dem *Publikum* wird angemerkt, dass die, durch die letzte Novellierung der ErbSt eingeführten Regelungen zu Freibeträgen und die damit verbundene Besteuerung schlechter gestellter Klassen, zu einer Zerschlagung von Vermögen, das lange im Familienbesitz war, führe. Dies stelle ein massives Problem dar. *Herr Prof. Seer* weist darauf hin, dass genau diese Bedenken im Finanzausschuss vorgebracht wurden. Aus dem *Publikum* wird die Frage gestellt, ob dies verfassungswidrig ist. *Herr Prof. Seer* antwortet, dass man den richti-

gen Fall benötigen werde. Wenn der falsche Fall zum BVerfG käme, würde es auch zu keinem befriedigenden Ergebnis kommen. Gut wäre z. B. der Fall eines Geschwisterpaares, von dem einer befreites Betriebsvermögen und der andere eine dem Wert des Betriebsvermögens entsprechende Summe an Geldvermögen erbt. Man müsse sich zudem fragen, ob die Ungleichbehandlung von Nefte/Nichte zu Kindern noch vertretbar sei. Zudem könne man fragen, worin sich eineiige Zwillinge als eine Form der „Lebensgemeinschaft“ von der Ehe oder einer eheähnlichen Gemeinschaft unterscheiden würden. Das niederländische Steuerrecht würde die Besteuerung von einer „Sexualpartnerschaft“ befreien und stattdessen fragen, ob man sich verpflichtet, sich lebenslang gegenseitig Unterhalt zu gewähren. Man müsse sich zudem fragen, wann mal der Fall des Erlasses aus sachlicher Unbilligkeit greifen würde. Der Fall, in dem wider die Natur ein Erbfall nach oben eintritt sei geregelt, und zwar so, dass der Erbfall nach oben bestraft werde.

Abschließend weist *Herr Heydt* auf einen vor etwa zweieinhalb Jahren vom Europäischen Gerichtshof für Menschenrechte entschiedenen Fall hin. Hier ging es um zwei britische Schwestern, die in einem Haus zusammenlebten und die eine Diskriminierung geltend machten, weil zwischen zivilen Partnern in einem vergleichbaren Fall keine ErbSt besteht. Der Gerichtshof sah in der Regelung keinen Verstoß gegen die Menschenrechte. Die Tatsache, dass Steuern nicht unter die Konvention fallen, hätte bei der Urteilsbegründung keine Rolle gespielt. Zusammenfassend ließe sich sagen, dass es im ErbSt-Recht noch viele Baustellen gibt. Die zurzeit von der Kommission vorbereitete Mitteilung sei hoffentlich hinreichend genau, um einige Probleme zu lösen.

Literaturhinweise

Copenhagen Economics: Study on Inheritance Tax in EU Member States and possible mechanisms to resolve problems of double inheritance taxation in the EU, Informed decisions, 26. August 2010

IFA (Hrsg.), Death as a taxable event and its international ramifications, Cahier de droit fiscal international, Vol. 95b, 2010

Werkmüller, Maximilian: Der Fall “Mattner” oder: Der zunehmende Einfluss der EuGH-Rechtsprechung auf das deutsche Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, IStR 2010, S. 360-363