

EMPFEHLUNGEN

EMPFEHLUNG DER KOMMISSION

vom 15. Dezember 2011

zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Erbschaften

(2011/856/EU)

DIE EUROPÄISCHE KOMMISSION —

gestützt auf den Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, insbesondere auf Artikel 292,

in Erwägung nachstehender Gründe:

- (1) In den meisten Mitgliedstaaten werden nach dem Tod einer Person Steuern erhoben, insbesondere Erbschaft- und Nachlasssteuern, während in einigen Mitgliedstaaten Erbschaften und Nachlässe im Rahmen anderer Steuern wie beispielsweise der Einkommensteuer besteuert werden können. Alle Steuern, die von Todes wegen erhoben werden, werden nachstehend Erbschaftsteuern genannt.
- (2) Ein Großteil der Mitgliedstaaten, die Erbschaftsteuern erheben, besteuern auch Schenkungen zwischen lebenden Personen.
- (3) Die Mitgliedstaaten können Erbschaften auf der Grundlage verschiedener Anknüpfungskriterien besteuern. Dies kann auf der Grundlage einer persönlichen Verbindung wie Ansässigkeit, Wohnsitz oder Staatsangehörigkeit des Erblassers und/oder auf der Grundlage von Ansässigkeit, Wohnsitz oder Staatsangehörigkeit des Erben erfolgen. Einige Mitgliedstaaten können mehr als eines dieser Kriterien oder Maßnahmen zur Missbrauchsbekämpfung anwenden, die ein erweitertes Konzept der Ansässigkeit oder des Wohnsitzes zu Steuerzwecken vorsehen.
- (4) Zusätzlich zur Besteuerung auf der Grundlage einer persönlichen Verbindung können die Mitgliedstaaten auf in ihrem Zuständigkeitsbereich belegene Vermögenswerte Erbschaftsteuer erheben. Die Steuer kann auch erhoben werden, wenn weder der Erblasser noch der Erbe eine persönliche Verbindung zum Belegenheitsstaat haben.
- (5) Immer mehr Unionsbürger ziehen im Verlauf ihres Lebens von einem Land der Union in ein anderes, um dort zu leben, zu studieren, zu arbeiten oder ihren Ruhestand zu verbringen, und immer mehr Bürger erwerben Eigentum und investieren in Vermögenswerte in Ländern, die nicht ihre Heimatländer sind.
- (6) Führen diese Fälle beim Tod einer Person zu grenzübergreifenden Erbschaften, ist mehr als ein Mitgliedstaat berechtigt, auf diese Vermächtnisse Erbschaftsteuern zu erheben.
- (7) Die Mitgliedstaaten haben nur wenige bilaterale Abkommen zur Vermeidung der Doppel- oder Mehrfachbesteuerung von Erbschaften abgeschlossen.
- (8) Die meisten Mitgliedstaaten sehen durch einseitig auf nationaler Ebene angenommene Rechtsvorschriften oder Verwaltungsverfahren eine Entlastung von der Doppelbesteuerung bei ausländischen Erbschaftsteuern vor.
- (9) Diese nationalen Systeme zur Entlastung von ausländischer Erbschaftsteuer weisen im Allgemeinen jedoch gewisse Beschränkungen auf. Insbesondere verfügen sie in Bezug auf die betreffenden Steuern und Personen zum Teil über einen begrenzten Geltungsbereich. Sie erlauben möglicherweise keine Gutschrift für bereits auf dieselbe Erbschaft abgeführte Schenkungsteuern, für auf lokaler oder regionaler statt auf nationaler Ebene erhobene Steuern oder für alle Steuern, die im Todesfall von anderen Ländern erhoben werden. Sie erlauben möglicherweise nur im Fall von auf bestimmtes ausländisches Eigentum gezahlte ausländische Steuern eine Entlastung. In Bezug auf ausländische Steuern auf Eigentum, das in einem anderen als dem Land des Erben oder des Erblassers belegen ist, erlauben sie möglicherweise keine Entlastung. Sie schließen möglicherweise ausländische Steuern auf Vermögenswerte aus, die im Hoheitsgebiet des Mitgliedstaats, der die Entlastung gewährt, belegen sind. Die nationalen Entlastungssysteme können jedoch auch ins Leere laufen, da sie Diskrepanzen mit den Erbschaftsteuerregelungen in anderen Mitgliedstaaten außer Acht lassen, insbesondere in Bezug auf die Frage, was als lokaler und was als ausländischer Vermögenswert zu betrachten ist sowie in Bezug auf den Zeitpunkt der Vermögensübertragung und das Fälligkeitsdatum der Steuer. Letztlich kann eine steuerliche Entlastung auch im Ermessen der zuständigen Behörde liegen und daher nicht garantiert sein.
- (10) Der Mangel an geeigneten Möglichkeiten zur Entlastung von einer kumulativen Besteuerung von Erbschaften kann zu einem allgemeinen Steuerniveau führen, das deutlich über den Beträgen liegt, die von dem einen oder anderen betroffenen Mitgliedstaat bei rein inländischen Sachverhalten erhoben werden.
- (11) Dies könnte die EU-Bürger daran hindern, ihr Recht auf Freizügigkeit und auf ungehinderte grenzübergreifende Tätigkeiten in der Union vollständig in Anspruch zu nehmen. Zudem könnten auch Schwierigkeiten für Kleinunternehmen beim Betriebsübergang im Fall des Todes des Eigentümers entstehen.

- (12) Auch wenn die Einnahmen aus Erbschaftsteuern einen verhältnismäßig geringen Anteil der Gesamtsteuereinnahmen der Mitgliedstaaten ausmachen und grenzübergreifende Fälle noch weniger ins Gewicht fallen, kann die Doppelbesteuerung von Erbschaften auf die betroffenen Einzelpersonen erhebliche Auswirkungen haben.
- (13) Die Frage der Doppelbesteuerung von Erbschaften ist gegenwärtig weder auf nationaler oder bilateraler Ebene noch auf der Grundlage des Unionsrechts umfassend gelöst. Um ein reibungsloses Funktionieren des Binnenmarktes zu gewährleisten, sollte ein umfassenderes System zur Entlastung von einer doppelten Erbschaftsteuer in grenzübergreifenden Fällen angestrebt werden.
- (14) Es sollte eine Rangordnung der Besteuerungsrechte oder umgekehrt der Entlastungen für diejenigen Fälle aufgestellt werden, in denen zwei oder mehr Mitgliedstaaten Erbschaftsteuern auf dieselbe Erbschaft erheben.
- (15) Grundsätzlich und in Übereinstimmung mit der überwiegend auf internationaler Ebene angewandten Praxis sollte der Mitgliedstaat, in dem unbewegliches Vermögen oder Betriebsvermögen einer Betriebsstätte belegen sind, als der Staat mit der engsten Verbindung das Vorrecht haben, Erbschaftsteuer auf solches Eigentum zu erheben.
- (16) Da der Standort von beweglichem Vermögen, das kein Betriebsvermögen einer Betriebsstätte ist, leicht verändert werden kann, ist die Verbindung zu dem Mitgliedstaat, in dem es zum Zeitpunkt des Todes belegen ist, im Allgemeinen als weniger eng zu erachten als die persönlichen Verbindungen, die der Erblasser oder die Erben zu einem anderen Mitgliedstaat haben können. Der Mitgliedstaat, in dem sich ein solches bewegliches Vermögen befindet, sollte dieses Vermögen daher von seiner Erbschaftsteuer ausnehmen, wenn eine solche Besteuerung durch einen Mitgliedstaat erfolgt, zu dem der Erblasser und/oder der Erbe eine persönliche Verbindung hat.
- (17) Erbschaften werden oft über die gesamte Lebensdauer des Verstorbenen zusammengetragen. Zudem ist es wahrscheinlicher, dass sich die Vermögenswerte einer Erbschaft eher in dem Mitgliedstaat befinden, zu dem der Erblasser persönliche Verbindungen hat als in dem Mitgliedstaat, in dem der Erbe über solche Verbindungen verfügt, sofern es sich nicht um denselben Mitgliedstaat handelt. Bei der Besteuerung von Erbschaften auf der Grundlage von persönlichen Verbindungen zu ihrem Steuergebiet beruft sich ein Großteil der Mitgliedstaaten eher auf die Verbindungen des Erblassers als auf die des Erben, obgleich einige Mitgliedstaaten auch oder lediglich Steuern erheben, wenn der Erbe eine persönliche Verbindung zu ihrem Steuergebiet hat. Aufgrund dieser Merkmale und der Bedeutung der persönlichen Verbindungen des Erblassers sowie aus praktischen Gründen sollte eine Doppelbesteuerung aufgrund der Tatsache, dass der Erblasser und der Erbe persönliche Verbindungen zu unterschiedlichen Mitgliedstaaten haben, vermieden werden, indem der Mitgliedstaat, zu dem der Erbe persönliche Verbindungen hat, eine Entlastung gewährt.
- (18) Konflikte in Bezug auf die persönlichen Verbindungen zu verschiedenen Mitgliedstaaten könnten im Rahmen eines Verständigungsverfahren gelöst werden, bei dem „Tie-Breaker“-Regeln zur Bestimmung der engsten persönlichen Verbindung angewendet werden.
- (19) Da sich der Zeitpunkt für die Anwendung der Erbschaftsteuer in den betroffenen Mitgliedstaaten unterscheiden kann und für die Lösung grenzübergreifender Fälle im Vergleich zu inländischen Erbschaftsteuerfällen möglicherweise erheblich mehr Zeit erforderlich sein kann, da eine Beschäftigung mit mehr als einem Rechts- und/oder Steuersystem notwendig ist, sollten die Mitgliedstaaten für die Beantragung von Steuerentlastungen einen angemessenen Zeitraum vorsehen.
- (20) Mit dieser Empfehlung sollen die insbesondere durch die Charta der Grundrechte der Europäischen Union festgelegten Grundrechte wie das Eigentumsrecht (Artikel 17), durch das speziell das Recht, rechtmäßig erworbenes Eigentum zu vererben, garantiert ist, das Recht auf unternehmerische Freiheit (Artikel 16) und die Freizügigkeit und Aufenthaltsfreiheit (Artikel 45) innerhalb der EU gestärkt werden —
- HAT FOLGENDE EMPFEHLUNG ABGEGEBEN:
1. Gegenstand
 - 1.1. In dieser Empfehlung wird dargelegt, wie die Mitgliedstaaten Maßnahmen anwenden oder bestehende Maßnahmen verbessern können, um eine durch die Erhebung von Erbschaftsteuern von zwei oder mehr Mitgliedstaaten bedingte Doppel- oder Mehrfachbesteuerung (nachfolgend: Doppelbesteuerung) zu vermeiden.
 - 1.2. Diese Empfehlung gilt entsprechend für Schenkungsteuern, sofern Geschenke nach denselben oder ähnlichen Regelungen wie Erbschaften besteuert werden.
 2. Begriffsbestimmungen

Im Sinne dieser Empfehlung gelten folgende Begriffsbestimmungen:

 - a) „Erbschaftsteuer“ ist jede Steuer, die auf nationaler, föderaler, regionaler oder lokaler Ebene von Todes wegen erhoben wird, unabhängig von der Bezeichnung der Steuer, der Art ihrer Erhebung und der von der Steuer betroffenen Person, insbesondere Nachlasssteuer, Erbschaftsteuer, Vermögensübertragungssteuer, Stempelgebühren, Einkommen- und Kapitalertragsteuer;
 - b) „Steuerentlastung“ ist eine in den Rechtsvorschriften und/oder allgemeinen Verwaltungsvorschriften oder -leitlinien enthaltene Bestimmung, in deren Rahmen ein Mitgliedstaat Entlastung für in einem anderen Mitgliedstaat gezahlte Erbschaftsteuer gewährt, indem er die ausländische Steuer auf die in seinem Steuergebiet anfallende Steuer gutschreibt, indem er die Erbschaft oder Teile davon in Anerkennung der gezahlten ausländischen Steuer von der Steuer befreit oder indem er anderweitig von der Erhebung der Erbschaftsteuer absieht;

- c) „Vermögenswerte“ sind bewegliches und/oder unbewegliches Vermögen und/oder Rechte, die der Erbschaftsteuer unterliegen;
- d) „persönliche Verbindung“ ist die Verbindung eines Erblassers oder Erben zu einem Mitgliedstaat, die auf der Ansässigkeit, dem Wohnsitz, der ständigen Wohnstätte, dem Mittelpunkt der Lebensinteressen, dem gewöhnlichen Aufenthalt, der Staatsangehörigkeit oder dem Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung beruht.

Im Sinne des Buchstabens a gilt eine bereits auf dieselben Vermögenswerte gezahlte Schenkungsteuer für die Zwecke der Verrechnung einer Steuergutschrift als Erbschaftsteuer.

Die Begriffe „Betriebsstätte“, „unbewegliches Vermögen“, „bewegliches Vermögen“, „Ansässigkeit/ansässig“, „Wohnsitz/wohnhaf“, „Staatsangehöriger/Staatsangehörigkeit“, „gewöhnlicher Aufenthalt“ und „ständige Wohnstätte“ haben die Bedeutung, die gemäß den innerstaatlichen Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats gilt, der diese Begriffe verwendet.

3. Allgemeines Ziel

Die empfohlenen Maßnahmen zielen darauf ab, Fälle von Doppelbesteuerung zu vermeiden, so dass das allgemeine Steuerniveau für eine bestimmte Erbschaft nicht über dem Betrag liegt, der Anwendung finden würde, wenn derjenige Mitgliedstaat unter den betroffenen Mitgliedstaaten mit dem höchsten Steuersatz das Recht zur Besteuerung der gesamten Erbschaft hätte.

4. Bestimmung zur Steuerentlastung

Bei der Anwendung von Erbschaftsteuern sollten die Mitgliedstaaten in Übereinstimmung mit den Absätzen 4.1 bis 4.4 Steuerentlastungen gewähren.

4.1. Steuerentlastungen in Bezug auf unbewegliches Vermögen und bewegliches Vermögen einer Betriebsstätte

Bei der Anwendung von Erbschaftsteuern sollte ein Mitgliedstaat Steuerentlastungen in Bezug auf in einem anderen Mitgliedstaat auf die folgenden Vermögenswerte erhobene Erbschaftsteuer gewähren:

- a) in diesem anderen Mitgliedstaat belegenes unbewegliches Vermögen;
- b) bewegliches Vermögen, das zum Betriebsvermögen einer Betriebsstätte gehört, die in diesem anderen Mitgliedstaat belegen ist.

4.2. Steuerentlastungen in Bezug auf andere Arten beweglichen Vermögens

In Bezug auf bewegliches Vermögen, das nicht zu einem Betriebsvermögen gemäß Absatz 4.1 Buchstabe b gehört, sollte ein Mitgliedstaat, zu dem weder vonseiten des Erb-

lassers noch des Erben eine persönliche Verbindung besteht, von der Erhebung der Erbschaftsteuer absehen, sofern eine solche Steuer von einem anderen Mitgliedstaat auf der Grundlage einer persönlichen Verbindung des Erblassers und/oder des Erben zu diesem anderen Mitgliedstaat erhoben wird.

4.3. Steuerentlastungen in Fällen, in denen der Erblasser eine persönliche Verbindung zu einem anderen Mitgliedstaat hatte als der Erbe

Vorbehaltlich des Absatzes 4.1 sollte in Fällen, in denen mehr als ein Mitgliedstaat eine Erbschaft besteuern kann, da der Erblasser persönliche Verbindungen zu einem Mitgliedstaat hatte und der Erbe persönliche Verbindungen zu einem anderen Mitgliedstaat hat, der zweite Mitgliedstaat eine Steuerentlastung in Bezug auf die in dem Mitgliedstaat gezahlte Erbschaftsteuer gewähren, zu dem der Erblasser persönliche Verbindungen hatte.

4.4. Steuerentlastungen in Fällen mehrerer persönlicher Verbindungen einer einzelnen Person

In Fällen, in denen eine Person aufgrund der Bestimmungen verschiedener Mitgliedstaaten eine persönliche Verbindung zu mehreren Steuern erhebenden Mitgliedstaaten hat, sollten die zuständigen Behörden der betroffenen Mitgliedstaaten im Rahmen eines Verständigungsverfahrens gemäß Absatz 6 oder anderweitig den Mitgliedstaat festlegen, der eine Steuerentlastung gewähren sollte, wenn die Erbschaftsteuer in einem Staat erhoben wird, zu dem die Person eine engere persönliche Verbindung hat.

4.4.1. Eine engere persönliche Verbindung einer natürlichen Person könnte wie folgt bestimmt werden:

- a) es könnte davon ausgegangen werden, dass eine engere persönliche Verbindung zu dem Mitgliedstaat besteht, in dem die Person einen ständigen ihr zur Verfügung stehenden Wohnsitz hat;
- b) erhebt der in Buchstabe a genannte Mitgliedstaat keine Steuer oder hat die natürliche Person einen ständigen ihr zur Verfügung stehenden Wohnsitz in mehr als einem Mitgliedstaat, könnte davon ausgegangen werden, dass eine engere persönliche Verbindung zu dem Mitgliedstaat besteht, in dem die Person engere persönliche und wirtschaftliche Beziehungen pflegt (Mittelpunkt der Lebensinteressen);
- c) erhebt der in Buchstabe b genannte Mitgliedstaat keine Steuer oder kann der Mitgliedstaat, in dem sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen der natürlichen Person befindet, nicht bestimmt werden oder hat die Person in keinem Mitgliedstaat einen ständigen ihr zur Verfügung stehenden Wohnsitz, könnte davon ausgegangen werden, dass eine engere persönliche Verbindung zu dem Mitgliedstaat besteht, in dem die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat;

d) erhebt der in Buchstabe c genannte Mitgliedstaat keine Steuer oder hat die natürliche Person in mehr als einem oder in keinem Mitgliedstaat ihren gewöhnlichen Aufenthalt, könnte davon ausgegangen werden, dass eine engere persönliche Verbindung zu dem Mitgliedstaat besteht, dessen Staatsangehörigkeit die Person besitzt.

4.4.2. Handelt es sich um eine andere als eine natürliche Person, beispielsweise um eine wohltätige Einrichtung, könnte davon ausgegangen werden, dass eine engere persönliche Verbindung zu dem Mitgliedstaat besteht, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung befindet.

5. Zeitpunkt der Anwendung von Steuerentlastungen

Die Mitgliedstaaten sollten für einen angemessenen Zeitraum Steuerentlastungen zulassen, z. B. zehn Jahre nach Ablauf der Frist für die Fälligkeit der von ihnen angewendeten Erbschaftsteuern.

6. Verständigungsverfahren

Gegebenenfalls sollten die Mitgliedstaaten zur Verwirklichung des in Absatz 3 festgelegten allgemeinen Ziels ein Verständigungsverfahren einleiten, um Streitigkeiten im Zusammenhang mit der Doppelbesteuerung beizulegen, einschließlich widersprüchlicher Definitionen der Begriffe bewegliches und unbewegliches Vermögen oder des Belegenheitsorts der Vermögenswerte sowie Unstimmigkeiten bei der Bestimmung des Mitgliedstaats, der in einem bestimmten Fall Steuerentlastungen gewähren sollte.

7. Folgemaßnahmen

7.1. Die Mitgliedstaaten sollten weiterhin daran arbeiten, Wege zur Verbesserung der Zusammenarbeit der Steuerbehörden, auch auf lokaler und regionaler Ebene, zu finden.

7.2. Die Mitgliedstaaten sollten zudem in Diskussionen im Rahmen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) über Erbschaftsteuern eine gemeinsame Haltung einnehmen.

7.3. Die Kommission wird die Maßnahmen im Rahmen der Empfehlung gemeinsam mit den Mitgliedstaaten weiterverfolgen und drei Jahre nach Annahme der Empfehlung einen Bericht über den aktuellen Stand in Bezug auf die grenzübergreifenden Entlastungen bei den Erbschaftsteuern in der Union veröffentlichen.

8. Adressaten

Diese Empfehlung ist an die Mitgliedstaaten gerichtet.

Brüssel, den 15. Dezember 2011

Für die Kommission
Algirdas ŠEMETA
Mitglied der Kommission