

HENSTILLINGER

KOMMISSIONENS HENSTILLING

af 15. december 2011

om lempelser af dobbeltbeskatning i forbindelse med arv

(2011/856/EU)

EUROPA-KOMMISSIONEN HAR —

under henvisning til traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde, særlig artikel 292, og

som tager følgende i betragtning:

- (1) De fleste medlemsstater opkræver skatter eller afgifter ved en persons død, navnlig arveafgift og dødsboafgift, mens nogle medlemsstater beskatter arv og dødsboer under andre skatteposter, f.eks. indkomstskat. Alle de skatter og afgifter, der opkræves ved en persons død, kaldes i det følgende arveafgifter.
- (2) De fleste af de medlemsstater, der opkræver arveafgifter, beskatter også gaver mellem levende personer.
- (3) De fleste medlemsstater kan beskatte arv på basis af forskellige »tilknytningskriterier«. De kan gøre det på basis af en personlig tilknytning såsom den afdøde persons opholdssted, bopæl eller statsborgerskab, arvingens opholdssted, bopæl eller statsborgerskab eller begge. Nogle medlemsstater kan benytte mere end et af disse kriterier eller kan anvende foranstaltninger til bekæmpelse af misbrug, som medfører, at der med henblik på beskatning anlægges en bredere fortolkning af begrebet bopæl eller opholdssted.
- (4) Ud over at gennemføre beskatning på basis af en personlig tilknytning kan medlemsstaterne opkræve arveafgift af aktiver, der befinder sig inden for deres jurisdiktioner. Der kan opkræves afgifter på dette grundlag, selv hvis hverken den afdøde eller arvingen har en personlig tilknytning til det pågældende land.
- (5) Flere og flere unionsborgere flytter i løbet af deres levetid fra et land til et andet inden for Unionen for at bo, studere, arbejde eller gå på pension, og de køber fast ejendom og investerer i aktiver i andre lande end deres hjemlande.
- (6) Hvis der i disse tilfælde opstår arv på tværs af landegrænser ved en persons død, har mere end en medlemsstat ret til at beskatte denne arv.
- (7) Medlemsstaterne har kun indgået få bilaterale aftaler for at undgå dobbeltbeskatning eller multibeskatning i forbindelse med arv.
- (8) De fleste medlemsstater giver ved lov eller i henhold til administrativ praksis vedtaget unilateralt på nationalt plan mulighed for lempelse af dobbeltbeskatningen i forbindelse med udenlandske arveafgifter.
- (9) Der er imidlertid for det meste knyttet begrænsninger til disse nationale systemer for lempelser for udenlandsk arveafgift. De kan især have et begrænset anvendelsesområde i relation til de afgifter og personer, der er omfattet af systemet. De giver måske ikke mulighed for modregning af tidligere betalt gaveafgift af samme arv eller af afgifter, der beregnes på lokalt eller regionalt snarere end nationalt plan, eller af alle afgifter opkrævet af andre lande i forbindelse med dødsfald. De giver måske kun mulighed for lempelser af udenlandske afgifter, der er betalt af visse former for udenlandsk ejendom. De giver måske ikke mulighed for lempelser af den udenlandske beskatning af ejendom beliggende i et andet land end arvingens eller den afdødes land. De udelukker måske udenlandsk beskatning af aktiver, der er beliggende inden for det område, der tilhører den medlemsstat, der indrømmer afgiftslempelse. Der kan også være brister i de nationale systemer for afgiftslempelse, fordi de ikke tager hensyn til misforhold til andre medlemsstaters arveafgiftsregler, navnlig med hensyn til, hvad der skal betragtes om henholdsvis lokale og udenlandske aktiver, og med hensyn til tidspunktet for overførsel af aktiver og den dato, hvor afgiften skal betales. Endelig kan afgiftslempelser være afhængige af den kompetente myndigheds bedømmelse, således at der ikke er garanti for lempelserne.
- (10) Da der ikke findes hensigtsmæssige metoder til at lempe den kumulative beskatning af arv, kan dette føre til en samlet beskatning, der er betydeligt højere end den, der gælder i situationer, hvor kun den ene eller anden medlemsstat er involveret.
- (11) Dette kan forhindre EU-borgere i at drage de fulde fordele af deres ret til at bevæge sig og udøve virksomhed på tværs af Unionens indre grænser. Det kan også skabe problemer i forbindelse med overførsel af små virksomheder ved ejernes død.

- (12) Skønt indtægterne fra arveafgifter repræsenterer en forholdsvis lille andel af medlemsstaternes samlede skatteindtægter, og indtægterne fra grænseoverskridende sager tegner sig for endnu mindre, kan dobbeltbeskatning af arv få betydelige konsekvenser for de berørte personer.
- (13) Der findes endnu ikke en komplet løsning på dobbeltbeskatningsproblemet, hverken på nationalt eller bilateralt plan eller på basis af EU-retten. For at sikre et velfungerende indre marked er der behov for et mere vidtspændende system for lempelse af dobbeltbeskatningen i grænseoverskridende arvesager.
- (14) Der bør foretages en prioritering af beskatningsrettigheder eller, modsat, af retten til at indrømme afgiftslempelse i de tilfælde, hvor to eller flere medlemsstater beregner arveafgift af samme arv.
- (15) Som en generel regel og i overensstemmelse med den mest udbredte praksis på internationalt plan er det den medlemsstat, hvor et fast driftssteds faste ejendom og erhvervsaktiver er beliggende, der i kraft af at være staten med den nærmeste tilknytning, der bør have første ret til at opkræve arveafgift af de pågældende aktiver.
- (16) Eftersom løsøre, der ikke er et fast driftssteds erhvervsaktiver, nemt kan flyttes, betragtes dets tilknytning til den medlemsstat, hvor det tilfældigvis befinder sig på tidspunktet for dødsfaldet, generelt som mindre nært end den personlige tilknytning, som den afdøde eller arvingen måtte have til en anden medlemsstat. Den medlemsstat, hvor løsøret befinder sig, bør derfor ikke beregne arveafgift af løsøret, hvis denne beskatning beregnes af den medlemsstat, til hvilken den afdøde og/eller dennes arving har en personlig tilknytning.
- (17) Den arv, som en afdød person efterlader sig, er ofte blevet opbygget over et helt liv. Desuden er der større sandsynlighed for, at de aktiver, der indgår i en arv, befinder sig i den medlemsstat, til hvilken den afdøde har en personlig tilknytning, end i den medlemsstat, til hvilken arvingen har en sådan tilknytning, hvis der er tale om forskellige medlemsstater. Ved beskatning af arv på basis af den personlige tilknytning til deres eget område henviser de fleste medlemsstater til den afdødes snarere end arvingens tilknytning, skønt mange af dem også eller kun beregner arveafgift, hvis arvingen har en personlig tilknytning til deres område. På grund af førnævnte art og betydning af den afdødes personlige tilknytning og af praktiske årsager er det den medlemsstat, som arvingen har en personlig tilknytning til, der bør lempe dobbeltbeskatning forårsaget af, at den afdøde og arvingen har en personlig tilknytning til forskellige medlemsstater.
- (18) Konflikter forårsaget af personlig tilknytning til flere medlemsstater kunne løses på basis af en procedure

bestående i indgåelse af en gensidig aftale med udslagsgivende regler til bestemmelse af den nærmeste personlige tilknytning.

- (19) Eftersom tidspunktet for beregning af arveafgift kan variere mellem de involverede medlemsstater, og da det kan tage betydeligt længere tid at løse sager indeholdende grænseoverskridende elementer end indenlandske arveafgiftssager, fordi de involverer mere end et retssystem og/eller skattesystem, bør medlemsstaterne tillade, at der fremsættes krav om afgiftslempler i en rimelig periode.
- (20) Denne henstilling fremmer de grundlæggende rettigheder, der er anerkendt ved især Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder, f.eks. ejendomsretten (artikel 17), der specifikt sikrer retten til at besidde lovligt erhvervet ejendom, friheden til at oprette og drive egen virksomhed (artikel 16) og EU-borgernes ret til at færdes frit inden for EU (artikel 45) —

VEDTAGET DENNE HENSTILLING:

1. Genstand

1.1. Denne henstilling forklarer, hvordan medlemsstaterne kan anvende foranstaltninger eller forbedre eksisterende foranstaltninger for at undgå dobbeltbeskatning eller multibeskatning forårsaget af, at to eller flere medlemsstater beregner arveafgift (herefter benævnt dobbeltbeskatning).

1.2. Henstillingen gælder pr. analogi for gaveafgifter, når gaverne beskattes efter samme eller lignende regler som arv.

2. Definitioner

I denne henstilling forstås ved:

- a) »arveafgift«: alle afgifter, der opkræves på nationalt, føderalt, regionalt eller lokalt plan ved dødsfald, uanset afgiftens navn, hvordan den opkræves og hvem der beskattes; det drejer sig især om dødsboafgift, overførselsafgift, ejerskifteafgift, stempelafgift, indkomst- og kapitalgevinstskat
- b) »afgiftslempelse«: en bestemmelse i lovgivningen og/eller administrative instrukser eller vejledninger om, at en medlemsstat indrømmer afgiftslempelse for arveafgift, som er betalt i en anden medlemsstat, ved at modregne den udenlandske afgift i den afgift, der skal betales i denne medlemsstat, ved at fritage arven eller dele heraf for beskatning i denne medlemsstat i erkendelse af, at der er betalt afgift heraf i udlandet, eller ved på anden vis at afstå fra at opkræve arveafgift

c) »aktiver«: alle former for løsøre og/eller fast ejendom og/eller rettigheder, af hvilke der skal svares arveafgift

d) »personlig tilknytning«: en afdød persons eller arvinges tilknytning til en medlemsstat, der kan være begrundet i bopæl, opholdssted, fast hjemsted, det sted, hvor vedkommende har sine primære interesser, sædvanligt opholdssted, statsborgerskab eller hovedsæde.

Med henblik på litra a) betragtes gaveafgift, der tidligere er blevet betalt af samme aktiv, som arveafgift i forbindelse med indrømmelse af skattefradrag.

Udtrykkene »fast driftssted«, »fast ejendom«, »løsøre«, »bosiddende i/opholdssted«, »bopæl/med bopæl i«, »statsborgerskab«, »sædvanligt opholdssted« og »fast bopæl« har samme betydning som i henhold til den indenlandske lovgivning i den medlemsstat, der benytter udtrykkene.

3. Overordnet målsætning

De foranstaltninger, som det henstilles til medlemsstaterne at træffe, har til formål at løse problemer med dobbeltbeskatning, således at den samlede beskatning af en given arv ikke overstiger den, der ville være gældende, hvis kun den medlemsstat med det højeste afgiftsniveau blandt de involverede medlemsstater havde beføjelse til at beskatte alle dele af arven.

4. Indrømmelse af afgiftslempelse

Ved beregning af arveafgift bør medlemsstaterne indrømme en afgiftslempelse i overensstemmelse med punkt 4.1 til 4.4.

4.1. Afgiftslempelse i forbindelse med fast ejendom og løsøre tilhørende et fast driftssted

Ved beregning af arveafgift bør en medlemsstat give ret til at fradrage arveafgift beregnet af en anden medlemsstat af følgende aktiver:

- a) fast ejendom beliggende i denne anden medlemsstat
- b) løsøre, der er erhvervsaktiver tilhørende et permanent forretningssted beliggende i denne anden medlemsstat.

4.2. Afgiftslempelse i forbindelse med andre former for løsøre

I forbindelse med andre former for løsøre end erhvervsaktiver som omhandlet i punkt 4.1.b) bør en medlemsstat, til hvilken hverken den afdøde person eller arvingen

har en personlig tilknytning, undlade at beregne arveafgift, forudsat at denne afgift beregnes af en anden medlemsstat på grund af den afdøde persons og/eller arvingens personlige tilknytning til denne anden medlemsstat.

4.3. Afgiftslempelse i de tilfælde, hvor den afdøde person har en personlig tilknytning til en anden medlemsstat end den, til hvilken arvingen har en personlig tilknytning

Med forbehold af punkt 4.1 gælder det, at hvis mere end en medlemsstat kan beskatte en arv, fordi den afdøde person havde en personlig tilknytning til én medlemsstat, og arvingen har en personlig tilknytning til en anden medlemsstat, bør denne anden medlemsstat indrømme en lempelse af afgiften med et beløb svarende til den betalte arveafgift i den medlemsstat, til hvilken den afdøde person havde en personlig tilknytning.

4.4. Afgiftslempelse i tilfælde af flere personlige tilknytninger for en enkelt person

Når en person i henhold til bestemmelserne i forskellige medlemsstater anses for at have en personlig tilknytning til mere end én beskattende medlemsstat, bør de kompetente myndigheder i de berørte medlemsstater efter fælles aftale, i overensstemmelse med proceduren i punkt 6 eller på anden vis afgøre, hvilken medlemsstat der skal indrømme en afgiftslempelse, hvis der beregnes arveafgift i en stat, til hvilken personen har en nærmere personlig tilknytning.

4.4.1. En persons nærmeste personlige tilknytning kan afgøres således:

- a) han kan anses for at have den nærmeste personlige tilknytning til den medlemsstat, hvor vedkommende råder over en fast bopæl
- b) hvis den i litra a) nævnte medlemsstat ikke beskatter, eller hvis personen råder over en fast bopæl i mere end en medlemsstat, kan vedkommende anses for at have den nærmeste personlige tilknytning til den medlemsstat, til hvilken vedkommende har de nærmeste personlige og økonomiske forbindelser (center for vitale interesser)
- c) hvis den i litra b) nævnte medlemsstat ikke beskatter, eller hvis det ikke er muligt at afgøre, hvilken medlemsstat, der er center for personens vitale interesser, eller hvis vedkommende ikke råder over en fast bopæl i en medlemsstat, kan vedkommende anses for at have den nærmeste personlige tilknytning til den medlemsstat, hvor vedkommende har et sædvanligt opholdssted

d) hvis den i litra c) nævnte medlemsstat ikke beskatter, eller hvis personen råder over et sædvanligt opholdssted i mere end en medlemsstat eller ikke har et sådant i nogen medlemsstat, kan vedkommende anses for at have den nærmeste personlige tilknytning til den medlemsstat, i hvilken vedkommende er statsborger.

4.4.2. Hvis der er tale om en anden person end en fysisk person, f.eks. en velgørenhedsorganisation, kan denne person anses for at have den nærmeste personlige tilknytning til den medlemsstat, hvor den har hovedsæde.

5. Tidspunktet for anvendelse af skattelempelsen

Medlemsstaterne bør give skattelempelser for et rimeligt tidsrum, f.eks. i ti år fra udløbet af den tidsfrist, hvor den arveafgift, de beregner, forfalder.

6. Procedure for gensidig aftale

Med henblik på opfyldelse af den overordnede målsætning, der er beskrevet i punkt 3, bør medlemsstaterne om nødvendigt indlede en procedure for gensidig aftale for at løse eventuelle tvister angående dobbeltbeskatning, herunder indbyrdes modstridende definitioner på løsøre og fast ejendom, indbyrdes modstridende bestemmelse af det sted, hvor der befinder sig aktiver, eller indbyrdes modstridende bestemmelse af den medlemsstat, der bør indrømme skattelempelse i en given sag.

7. Opfølgning

7.1. Medlemsstaterne bør fortsætte deres bestræbelser på at forbedre samarbejdet mellem skattemyndighederne, også på lokalt og regionalt plan, for at bistå skatteydere, der udsættes for dobbeltbeskatning.

7.2. Medlemsstaterne bør også indtage et samordnet standpunkt i diskussionerne i OECD om arveafgift.

7.3. Kommissionen vil følge op på henstillingen sammen med medlemsstaterne og tre år efter dens vedtagelse udsende en rapport, hvori der gøres status over lempelsen af arveafgifter på tværs af landegrænserne i Unionen.

8. Adressater

Denne henstilling er rettet til medlemsstaterne.

Udfærdiget i Bruxelles, den 15. december 2011.

På Kommissionens vegne
Algirdas ŠEMETA
Medlem af Kommissionen