

Eva Burgstaller / Katharina Haslinger*)

Erbschaftssteuer und Gemeinschaftsrecht – Neue Entwicklungen in der europäischen Rechtsprechung

AUSTRIAN INHERITANCE TAX AND COMMUNITY LAW – RECENT DEVELOPMENTS IN EUROPEAN COURT DECISIONS

The authors examine the possible influences of the ECJ case *Barbier* C-364/01 and the judgments of the *Gerechtshof 's Hertogenbosch* of 12 December 2002 and 5 November 2003 on the Austrian Inheritance Tax Act. Particularly the provisions concerning the deduction of liabilities for non-residents as well as the extended unlimited tax liability are potentially in conflict with EC-law.

I. Anwendbarkeit des EG-Vertrages auf die Erbschaftssteuer

Es war lange umstritten, ob und inwieweit die Besteuerung von Erbschaften in den nationalen Steuerrechtsordnungen an den europäischen Grundfreiheiten zu messen ist. Insbesondere die deutsche Rechtsprechung lehnte die Anwendbarkeit des EG-Vertrages auf die Erbschaftssteuer mit der Begründung ab, es handle sich um keine wirtschaftliche Betätigung.¹⁾ Der EuGH hatte die wirtschaftliche Tätigkeit noch in der Rs. *Werner* als Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Grundfreiheiten erkannt.²⁾

Demgegenüber hatte der VwGH bereits im Erk. vom 19. 2. 1998, 97/16/0400 anklingen lassen, dass die Grundfreiheiten sehr wohl Bedeutung für die Erbschafts- und Schenkungssteuer haben könnten, wengleich die Anwendung der Niederlassungsfreiheit im zu entscheidenden Fall verneint wurde.³⁾ Die h. L. geht davon aus, dass die Grundfreiheiten auch bei Erbschaftssteuersachverhalten zu berücksichtigen sind, zumal erbschaftsteuerliche Vorschriften sowohl Erblasser als auch Erben in ihren Grundfreiheiten beeinträchtigen können.⁴⁾

Unsicherheit gibt es weiters darüber, welche Norm des EG bei grenzüberschreitenden Erbschaftssteuersachverhalten einschlägig ist. Jüngste Judikaturentwicklungen können zur Klärung dieser und anderer Fragen beitragen. In der Rs. *Barbier*⁵⁾ hat der EuGH die Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit auf ErbSt-Fälle bejaht. Am 12. 12. 2002 erkannte der niederländische *Gerechtshof 's Hertogenbosch*, dass die niederländische „Fluchtsteuer“ gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstößt. Die Rechtssache ist nun beim *Hoge Raad* anhängig. Am 5. 11. 2003 legte der niederländische *Gerechtshof 's Hertogenbosch* in einem Vorabentscheidungsverfahren die Frage an den EuGH vor, unter welchen Voraussetzungen die Kapitalverkehrsfreiheit bei der Erbschaftssteuer auch auf Drittstaaten

*) MMag. Eva Burgstaller und Mag. Katharina Haslinger sind Lehrbeauftragte und Assistentinnen am Institut für österreichisches und Internationales Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien.

1) Vgl. FG Düsseldorf 3. 7. 1996, EFG 1996, 1166 (1168); Vgl. dazu die Kritik bei *Staringer*, Anmerkung, SWI 1997, 87 (87 ff.); *Dautzenberg/Brüggemann*, Anmerkung, RIW 1997, 882; *Herzig/Dautzenberg*, Die Einwirkungen des EG-Rechts auf das deutsche Unternehmenssteuerrecht, DB 1997, 8 (15 f.); *Dautzenberg*, Die Bedeutung des EG-Vertrages für die Erbschaftsteuer, EWS 1998, 86 (87 f.); *Fraberger*, Erbschaftssteuer und Gemeinschaftsrecht, SWI 1998, 302 (302); *Müller-Etienne*, Die Europarechtswidrigkeit des Erbschaftsteuerrechts (2003) 129.

2) Vgl. noch EuGH 26. 1. 1992, Rs C-112/91, *Werner*, Slg. 1993 I-449.

3) Vgl. zustimmend *Fraberger*, SWI 1998, 303.

4) Vgl. etwa *Müller-Etienne*, Die Europarechtswidrigkeit des Erbschaftsteuerrechts 127 f.; *Lang*, Europarechtliche Aspekte der Besteuerung von Erbschaften, in *Birk* (Hrsg.), Steuern auf Erbschaft und Vermögen, DStJG 22 (1999) 255 (256); *Fraberger*, SWI 1998, 303; Vgl. auch *Lechner*, Private Wohnsitznahme und Kapitalverkehrsfreiheit, in *Lechner/Staringer/Tumpel* (Hrsg.), Kapitalverkehrsfreiheit und Steuerrecht (1999) 161 (178 f.); a. A. *Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III¹⁰, Erbschafts- und Schenkungssteuer (2002) § 6 Rz. 2.

5) EuGH 11. 12. 2003, Rs. C-364/01, *Barbier*.

anwendbar ist. Nachfolgend sollen diese Judikaturentwicklungen und mögliche Auswirkungen auf die österreichische Erbschaftssteuer dargestellt werden.

II. EuGH 11. 12. 2003, Rs. C-364/01, *Barbier*

1. Sachverhalt

Herr *Barbier*, niederländischer Staatsbürger, war zivilrechtlicher Eigentümer einiger Liegenschaften in den Niederlanden und ansässig in Belgien. Um eine Übertragungssteuer von 6 % zu vermeiden, behielt er das zivilrechtliche Eigentum und übertrug nur das wirtschaftliche Eigentum an den Liegenschaften auf von ihm beherrschte niederländische Gesellschaften, wobei er auf sämtliche Rechte an den Immobilien verzichtete. Herr *Barbier* starb. Der Vermögensübergang der Liegenschaften auf seine Erben unterlag in den Niederlanden der beschränkten Erbschaftssteuerpflicht, da der Erblasser, Herr *Barbier*, bei seinem Tod nicht in den Niederlanden ansässig war. Als Bemessungsgrundlage wurde der Verkehrswert der Liegenschaften festgesetzt. Verbindlichkeiten wurden nicht zum Abzug zugelassen. Bei unbeschränkt Erbschaftssteuerpflichtigen wäre die Bemessungsgrundlage für die Erbschaftssteuer nahezu null gewesen, da bei der Festsetzung der Bemessungsgrundlage berücksichtigt worden wäre, dass an den Liegenschaften de facto keine Rechte mehr bestanden. Der niederländische Gerichtshof 's Hertogenbosch legte den Fall zur Vorabentscheidung an den EuGH vor.

2. Würdigung des EuGH

Der EuGH stellte zunächst mit Verweis auf seine ständige Rechtsprechung⁶⁾ fest, dass die direkten Steuern in die Kompetenz der Mitgliedstaaten fallen, aber die Besteuerung unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausgeübt werden müsse.⁷⁾ Die Kapitalverkehrsrichtlinie⁸⁾, sei unmittelbar anwendbar⁹⁾ da Immobilienanlagen „offenkundig genauso zum Kapitalverkehr“ (...) „wie die Veräußerung der Immobilien“ (...) „und der Erwerb dieser Sachen von Todes wegen“¹⁰⁾ gehören. Die Anwendbarkeit der Richtlinie 88/361 wurde zuvor schon vom GA *Mischo* als „unzweifelhaft“¹¹⁾ bejaht. Auf weitere grenzüberschreitende Tätigkeiten komme es nicht an. Der EuGH führte aus, dass nationale Bestimmungen, die den Wert einer Immobilie für die Zwecke der Berechnung der Bemessungsgrundlage der Steuer festlegen, einen Ansässigen eines Mitgliedstaates vom Kauf von Immobilien in einem anderen Mitgliedstaat abhalten können. Außerdem bewirken die Bestimmungen des niederländischen Erbschaftssteuerrechts eine Wertminderung des Nachlasses im Vergleich zum Nachlass eines Erblassers, dessen Vermögen sich im Ansässigkeitsstaat befindet.¹²⁾ Dies stellt eine Beschränkung des Kapitalverkehrs dar.¹³⁾ Die von der niederländischen Regierung vorgebrachten Rechtfertigungsgründe, wonach der Erblasser nur der beschränkten Erbschaftssteuerpflicht unterlegen sei und es Sache des Wohnsitzstaates sei, die persönlichen Verhältnisse zu berücksichtigen, wurden vom EuGH nicht geteilt. Den Einwand, dass der Erblasser Abgaben gespart hätte, wies der EuGH

⁶⁾ EuGH 14. 2. 1995, Rs. C-279/93, *Schumacker*, Slg. 1995 I-225; EuGH 11. 8. 1995, Rs. C-80/94, *Wielockx*, Slg. 1995 I-2508; EuGH 14. 9. 1999, Rs. C-391/97, *Gschwind*, Slg. 1999 I-5451; EuGH 6. 6. 2000, Rs. C-35/98, *Verkooijen*, Slg. 2000 I-4071.

⁷⁾ EuGH 11. 12. 2003, Rs. C-364/01, *Barbier*, Rz. 56.

⁸⁾ Richtlinie des Rates vom 24. Juni 1988 zur Durchführung von Artikel 67 des Vertrages (88/361/EWG, ABl. L 178/5). Seit dem Vertrag von Maastricht sind die Bestimmungen der Art 56 ff. EG unmittelbar anzuwenden und verdrängen in ihrem Anwendungsbereich die Kapitalverkehrsrichtlinie. Sie kann jedoch als Auslegungshilfe herangezogen werden; Vgl. *Schön*, Europäische Kapitalverkehrsfreiheit und nationales Steuerrecht, in *Schön* (Hrsg.), GS Knobbe-Keuk (1997) 743 (747).

⁹⁾ EuGH 23. 2. 1995, Rs. C-358/93, Rs. C-416/93, *Bordessa*, Slg. I-361.

¹⁰⁾ EuGH 11. 12. 2003, Rs. C-364/01, *Barbier*, Rz. 58.

¹¹⁾ Vgl. Schlussantrag, GA *Mischo*, Rs. C-364/01, *Barbier*, Rz. 32.

¹²⁾ EuGH 11. 12. 2003, Rs. C-364/01, *Barbier*, Rz. 62.

¹³⁾ EuGH 11. 12. 2003, Rs. C-364/01, *Barbier*, Rz.63.

ebenfalls zurück, da ein Gemeinschaftsangehöriger „das Recht, sich auf die Bestimmungen des EG-Vertrages zu berufen, nicht deshalb, weil er steuerliche Vorschriften nutzt, die ihm nach den in einem anderen Mitgliedstaat als seinem Wohnsitzstaat geltenden Vorschriften legal offen stehen“¹⁴⁾, verliert. Mangels Rechtfertigungsgründen ist die betreffende Regelung gemeinschaftsrechtswidrig.¹⁵⁾ Der EuGH kommt damit zum selben Ergebnis wie GA *Mischo*.¹⁶⁾

3. Auswirkungen auf die österreichische Rechtslage – Beschränkte Erbschaftssteuerpflicht

3.1. Vergleichbarkeit beschränkt Steuerpflichtiger und unbeschränkt Steuerpflichtiger

Innerhalb der EU sind Diskriminierungen von Gebietsfremden gegenüber Gebietsansässigen als Verstoß gegen die Grundfreiheiten grundsätzlich verboten. Dies gilt allerdings nur, wenn sich die Gebietsansässigen in einer mit Gebietsfremden vergleichbaren Situation befinden.

In der Literatur wurde – in Anlehnung an die Rs. *Schumacker*¹⁷⁾ – vorgebracht, dass beschränkt Erbschaftssteuerpflichtige und unbeschränkt Erbschaftssteuerpflichtige zumindest dann in einer vergleichbaren Situation sind, wenn sich das überwiegende Nachlassvermögen des beschränkt Steuerpflichtigen im Inland befindet.¹⁸⁾ Die vierte Vorlagefrage des Gerichtshof's Hertogenbosch in der Rs. *Barbier* hatte zum Inhalt, ob es auf die Verteilung des Nachlasses zwischen Belegenheitsstaat, Wohnsitzstaat und etwaigen anderen Staaten für eine Vergleichbarkeit ankomme.¹⁹⁾

Der GA *Mischo* führte im Schlussantrag aus, dass die Verteilung des Vermögens des Erblassers für die Vergleichbarkeit keine Rolle spiele. Vielmehr sieht er keinen Grund, „je nach Verteilung des Vermögens von Gebietsfremden zu unterscheiden und einigen von ihnen die Abzugsmöglichkeit zu verweigern, obwohl sie allen Gebietsansässigen offen steht“.²⁰⁾

Eine Parallele zu dem in der Literatur heftig diskutierten, in der Rs. *Schumacker*²¹⁾ aufgestellten Erfordernis der überwiegenden Einkommenserzielung im Inland²²⁾ für die Vergleichbarkeit von Gebietsfremden und Gebietsansässigen wurde nicht gezogen. Offenbar geht GA *Mischo* davon aus, dass beschränkt Erbschaftssteuerpflichtige mit unbeschränkt Erbschaftssteuerpflichtigen generell vergleichbar sind. Der EuGH ging auf diese Frage nicht näher ein, sondern verglich ohne nähere Ausführung den Erblasser, der bei seinem Tod in den Niederlanden wohnte, mit einem Erblasser, der seinen Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat hatte.²³⁾ Der EuGH ging damit implizit von einer Vergleichbarkeit unabhängig von der Verteilung des Nachlasses aus. Es bleibt damit fraglich, ob der EuGH grundsätzlich einen Unterschied zwischen Erbschaftssteuer- und Einkommensteuersachverhalten sieht oder ob er mit dem Urteil in der Rs. *Barbier* vom Grundsatz,

¹⁴⁾ EuGH 11. 12. 2003, Rs. C-364/01, *Barbier*, Rz. 71.

¹⁵⁾ EuGH 11. 12. 2003, Rs. C-364/01, *Barbier*, Rz. 76.

¹⁶⁾ Vgl. Schlussantrag, GA *Mischo*, Rs. C-364/01, *Barbier*, Rz. 90.

¹⁷⁾ EuGH 14. 2. 1995, Rs. C-279/93, *Schumacker*, Slg. 1995 I-225.

¹⁸⁾ Vgl. *Dautzenberg/Brüggemann*, BB 1997, 127 f.; *Dautzenberg*, EWS 1998, 88; *Fraberger*, SWI 1998, 303; *Lang in Birk* (Hrsg.), Steuern auf Erbschaft und Vermögen, 264; *Tumpel*, Die europarechtlichen Vorgaben für eine Reform der Erbschafts- und Schenkungssteuer, SWI 2000, 27 (33 f.).

¹⁹⁾ EuGH 11. 12. 2003, Rs. C-364/01, *Barbier*, Rz. 26.

²⁰⁾ Vgl. Schlussantrag, GA *Mischo*, Rs. C-364/01, *Barbier*, Rz. 85.

²¹⁾ EuGH 14. 2. 1995, Rs. C-279/93, *Schumacker*, Slg. 1995 I-225.

²²⁾ Vgl. etwa *Wattel*, Progressive Taxation of Non-Residents and Intra-EC Allocation of Personal Tax Allowances, ET 2000, 210; *Schnitger*, Die Rechtsprechung des EuGH zur Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse, eine Sackgasse?, IStR 2002, 478; Vgl. auch *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 890 ff.; *Kramer*, Beschränkte Steuerpflicht und Europarecht – Anmerkungen zum Asscher-Urteil des EuGH, RIW 1996, 951; *Saß*, Ausländernachteil beim Einkommensteuertarif als Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht, DB 1996, 1604 (1607); *Dautzenberg*, Reformbedarf bei der beschränkten Steuerpflicht nach dem EuGH-Urteil in der Rechtssache Asscher, DB 1996, 2248.

²³⁾ EuGH 11. 12. 2003, Rs. C-364/01, *Barbier*, Rz. 76.

dass Gebietsfremde und Gebietsansässige grundsätzlich nicht vergleichbar sind²⁴⁾, abgehen will.²⁵⁾

Nachfolgend ist zu untersuchen, ob österreichische Regelungen für beschränkt Erbschaftsteuerpflichtige vor dem Hintergrund der Rs. *Barbier* gemeinschaftsrechtliche Bedenken hervorrufen können.

3.2. Abzugsmöglichkeit von Nachlassverbindlichkeiten nach § 20 Abs. 5 ErbStG

In Österreich unterliegt ein Erbanfall nach § 6 Abs. 1 Z 2 ErbStG der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht, soweit inländisches landwirtschaftliches und forstwirtschaftliches Vermögen, inländisches Betriebsvermögen oder inländisches Grundvermögen besteht. Beschränkt Erbschaftsteuerpflichtige können nach § 20 Abs. 5 ErbStG „die in einer wirtschaftlichen Beziehung zu diesem Teile des Erwerbes stehenden Schulden und Lasten“ vom Vermögensanfall abziehen. Es besteht also im Gegensatz zur niederländischen Regelung kein generelles Abzugsverbot bei beschränkt Erbschaftsteuerpflichtigen.

Ein hinreichender wirtschaftlicher Zusammenhang wurde vom VwGH etwa bejaht bei Verbindlichkeiten, die zum Erwerb, zur Sicherung oder zur Erhaltung eines Wirtschaftsgutes aufgenommen worden sind²⁶⁾, nicht jedoch bei einer Simultanhypothek auf einer inländischen Liegenschaft zur Sicherung eines Kredits für ein ausländisches Unternehmen.²⁷⁾ Allgemeine Schulden, Geldvermächtnisse, Kosten für die Beerdigung des Erblassers u. Ä. sind nicht abzugsfähig.²⁸⁾ Dies soll nach der BFH-Judikatur zur vergleichbaren deutschen Rechtslage auch dann gelten, wenn die Schulden und Lasten des Erblassers insgesamt höher sind als das der inländischen Besteuerung nicht unterliegende Vermögen.²⁹⁾ Man könnte sich auf den Standpunkt stellen, dass eine Beschränkung der Abzugsfähigkeit auf Verbindlichkeiten, die mit dem inländischen Vermögen in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, gerechtfertigt sei, da nur inländisches Vermögen der Besteuerung unterliegt.³⁰⁾ Für bestimmte Verbindlichkeiten, wie etwa Begräbniskosten, könnte argumentiert werden, dass diese in die Sphäre der „persönlichen Verhältnisse“ einzureihen wären und es demnach Aufgabe des Wohnsitzstaates wäre, diese zu berücksichtigen. Demnach wäre die österreichische Regelung unbedenklich. Aus der Rs. *Barbier* lassen sich einige Anhaltspunkte gewinnen, die einer derartigen Deutung aber entgegengehalten werden können.

Die niederländische Regierung versuchte, die Verwehrung der Abzugsmöglichkeit der Verbindlichkeit damit zu rechtfertigen, dass es sich bei den vorliegenden Verbindlichkeiten nicht um dingliche Verpflichtungen handle, die Sache des Belegenheitsstaates seien, sondern um persönliche Verpflichtungen und diese daher vom Wohnsitzstaat zu berücksichtigen seien.³¹⁾ Der EuGH schloss sich jedoch den Ausführungen des vorliegenden Gerichts an, wonach es einen solchen Aufteilungsgrundsatz nicht gebe.³²⁾ Eine Aufteilung in persönliche und dingliche Rechte bei Liegenschaften sei angesichts der unterschiedlichen sachenrechtlichen Regelungen in den Mitgliedstaaten außerdem äußerst schwierig durchzuführen.³³⁾

²⁴⁾ EuGH 14. 2. 1995, Rs. C-279/93, *Schumacker*, Slg. 1995 I-225; EuGH 27. 6. 1996, Rs. C-107/94, *Wielockx*, Slg. 1994 I-2508; EuGH 15. 5. 1997, Rs. C-250/95, *Asscher*, Slg. 1996 I-3113; EuGH 12. 5. 1998, Rs. C-336/96, *Gilly*, Slg. 1998 I-2823; EuGH 12. 6. 2003, Rs. C-234/01, *Gerritse*.

²⁵⁾ Einen Überblick über die schwankende EuGH-Judikatur zur Vergleichbarkeit von beschränkt Steuerpflichtigen und unbeschränkt Steuerpflichtigen gibt *Müller-Etienne*, Die Europarechtswidrigkeit des Erbschaftsteuerrechts 175 f.

²⁶⁾ VwGH 4. 11. 1963, 1412/63.

²⁷⁾ VwGH 11. 5. 1955, 3089/53.

²⁸⁾ Vgl. *Dorazil/Taucher*, ErbStG (2003) § 20 Rz. 11.3 f.

²⁹⁾ BFH 9. 5. 1958, III 131/56 U, BStBl. III 1959, 271.

³⁰⁾ So etwa *Wattel*, Pending Cases Filed by Dutch Courts: the Bosal Holding Case and the Heirs of H. Barbier Case, in *Lang* (Hrsg.), Direct Taxation: Recent ECJ Developments (2003) 153 (169).

³¹⁾ EuGH 11. 12. 2003, Rs. C-364/01, *Barbier*, Rz. 65.

³²⁾ EuGH 11. 12. 2003, Rs. C-364/01, *Barbier*, Rz. 66.

³³⁾ EuGH 11. 12. 2003, Rs. C-364/01, *Barbier*, Rz. 66.

Für den EuGH war letztlich entscheidend, dass eine solche Aufteilung bei Gebietsansässigen nicht vorgenommen wird, sondern die Verbindlichkeit einfach abgezogen werden kann.³⁴⁾ „Der Umstand, dass bestimmte Gebietsfremde eventuell von Abzügen im Wohnsitzstaat profitieren können, ändert an dem Vorstehenden nichts. Aus der Rechtsprechung³⁵⁾ ergibt sich nämlich, dass ein Staat sich zur Rechtfertigung einer diskriminierenden Behandlung der Staatsangehörigen eines anderen Mitgliedstaates nicht auf die Notwendigkeit berufen kann, einen Vorteil auszugleichen, der ihnen in diesem Staat zugute kommt.“³⁶⁾

Es dürfte daher aus der Rs. *Barbier* abzuleiten sein, dass eine fehlende Abzugsfähigkeit von Verbindlichkeiten dann zu einer Diskriminierung führt, wenn dadurch beschränkt Steuerpflichtige höher besteuert werden als unbeschränkt Steuerpflichtige.³⁷⁾ Im Bereich der Einkommensteuer stellte dies der EuGH zuletzt in der Rs. *Gerritse* bei der Bruttobesteuerung von beschränkt Einkommensteuerpflichtigen fest.³⁸⁾

Selbst wenn man in Anlehnung an die zur Einkommensteuer ergangene EuGH-Judikatur die Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse im Wohnsitzstaat fordert, ist nach den Ausführungen des GA *Mischo* im Schlussantrag darauf hinzuweisen, dass sich gegen die fraglichen niederländischen Rechtsvorschriften der gleiche Vorwurf erheben lasse, den der EuGH in der Rs. *Schumacker*³⁹⁾ formuliert hat, nämlich, dass die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen insgesamt nicht berücksichtigt werden können.⁴⁰⁾ In der Literatur wurde die Konstellation, dass keiner der betreffenden Staaten persönliche Verhältnisse bei der Besteuerung berücksichtigt, als „negativer Kompetenzkonflikt“ bezeichnet.⁴¹⁾ *Kluge* hat in diesem Zusammenhang die „Theorie der Zusammenschau“⁴²⁾ formuliert, wonach Diskriminierungen auch durch das Zusammenwirken mehrerer Rechtsordnungen zustande kommen könnten. Diese Ansicht ist in der Literatur mit guten Gründen auf Kritik gestoßen.⁴³⁾ Aus der Rs. *De Groot*⁴⁴⁾ wurde jedoch abgeleitet, dass der EuGH diese Theorie fortführe.⁴⁵⁾ Im Ergebnis ist aus der bisherigen Rechtsprechung des EuGH zur Ertragsteuer abzuleiten, dass zwar grundsätzlich der Wohnsitzstaat die persönlichen Verhältnisse bei der Besteuerung berücksichtigen muss, der andere Staat sich aber darauf nicht berufen kann.

³⁴⁾ EuGH 11. 12. 2003, Rs. C-364/01, *Barbier*, Rz. 68.

³⁵⁾ EuGH 26. 10. 1999, Rs. C-294/97, *Eurowings*, Slg. 1999 I-7447, Rz. 44.

³⁶⁾ Vgl. Schlussantrag, GA *Mischo*, Rs. C-364/01, *Barbier*, Rz. 86.

³⁷⁾ Vgl. zur Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben bei beschränkt Einkommensteuerpflichtigen *Tumpel*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU (1994) 389.

³⁸⁾ EuGH 12. 6. 2003, Rs. C-234/01, *Gerritse*; vgl. dazu schon *Cordewener*, Pending Cases Filed by German Courts: the Lankhorst-Hohorst Case, the Schilling Case, the Arnoud Gerritse Case and the Ulf Thomsen Case, in *Lang* (Hrsg.), *Direct Taxation: Recent ECJ Developments* (2003) 35 (50); Vgl. auch *Burgstaller/W. Loukota*, Der Steuerabzug beschränkt Steuerpflichtiger – Welche Konsequenzen hat der EuGH-Fall *Gerritse*? SWI 2003, 244 (244 ff.); *Koller*, *Gerritse*: Bruttobesteuerung beschränkt Steuerpflichtiger verstößt gegen die Dienstleistungsfreiheit, ÖStZ 2003, 269 (269 ff.); *derselbe*, *Gerritse*: EuGH bestätigt Generalanwalt – Bruttobesteuerung beschränkt Steuerpflichtiger ist unzulässig!, ÖStZ 2003, 307 (307 ff.); *Haunold/Tumpel/Widhalm*, EuGH: Besonderer Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen verstößt gegen die Dienstleistungsfreiheit, SWI 2003, 381 (381 ff.).

³⁹⁾ EuGH 14. 2. 1995, Rs. C-279/93, *Schumacker*, Slg. 1995 I-225.

⁴⁰⁾ Schlussantrag, GA *Mischo*, Rs. C-364/01, *Barbier*, Rz. 47. In der Rs. *De Groot* führte der EuGH aus, dass die gesamten persönlichen und familiären Verhältnisse berücksichtigt werden müssen; vgl. EuGH 12. 12. 2002, Rs. C-385/00, *De Groot*, Slg. 2002 I-11819, Rz. 99 f.

⁴¹⁾ Vgl. *Seer*, *Beschränkte Steuerpflicht und Gemeinschaftsrecht*, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.), *Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht* (2004) 37 (42).

⁴²⁾ *Kluge*, *Das Internationale Steuerrecht*⁴ (2000) K Rz. 46.

⁴³⁾ Vgl. etwa *Schuch*, Pending Cases Filed by Austrian Courts: The Schmidt Case, in: *Lang* (Hrsg.), *Direct Taxation: Recent ECJ Developments* (2003) 137 (149); *Toiff*, Can a Discrimination by the State of Residence be Justified by the Taxable Situation in the State of Source?, *EC Tax Review* 1996, 165 (167).

⁴⁴⁾ EuGH 12. 12. 2002, Rs. C-385/00, *De Groot*, Slg. 2002 I-11819.

⁴⁵⁾ Vgl. *Seer* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.), *Beschränkte Steuerpflicht* (2004) 37 (47) m. w. N.

Die Einschränkung der Abzugsfähigkeit von Schulden und Lasten nach § 20 Abs. 5 ErbStG bei beschränkt Erbschaftssteuerpflichtigen ist vor diesem Hintergrund gemeinschaftsrechtlich bedenklich. Insbesondere der von der Judikatur entwickelte strenge Maßstab für den wirtschaftlichen Zusammenhang ist angreifbar, wenn es im konkreten Fall zu einer Überbesteuerung eines Gebietsfremden kommt.

Die dargelegten Bedenken gegen die Nichtabzugsfähigkeit von Verbindlichkeiten werden entschärft, wenn ein OECD-MA-konformes ErbSt-DBA vorliegt. Diese ErbSt-DBA sehen nämlich eigene Zuteilungsregeln für Schulden vor, sodass letztlich alle Verbindlichkeiten in einem der beiden Vertragsstaaten berücksichtigt werden.⁴⁶⁾ Derzeit hat Österreich jedoch nur neun ErbSt-DBA abgeschlossen.⁴⁷⁾ ErbSt-DBA-Begünstigungen könnten auch für Ansässige in Nicht-ErbSt-DBA-Staaten als Ausfluss der im Bereich der Ertragsteuern schon längere Zeit diskutierten „Meistbegünstigung“ Wirkung entfalten.⁴⁸⁾ Geht man nämlich davon aus, dass Bürger verschiedener Mitgliedstaaten durch die nationale Rechtsordnung eines dritten Mitgliedstaates nicht diskriminiert werden dürfen⁴⁹⁾, könnte sich ein Ansässiger eines Mitgliedstaates auf eine ErbSt-DBA-Begünstigung berufen, die ein Bürger eines anderen Mitgliedstaates genießt, mit dem Österreich ein ErbSt-DBA abgeschlossen hat. Das Urteil in der beim EuGH anhängigen Rs. *D. versus Rijksbelastingdienst*⁵⁰⁾ wird mit Spannung erwartet, da erstmals eine Frage zur Meistbegünstigung bei DBA zur Beantwortung durch den EuGH vorliegt.⁵¹⁾

3.3. Freibetrag nach § 14 Abs. 2 ErbStG

Beschränkt Erbschaftssteuerpflichtige können nach § 14 Abs. 2 ErbStG einen Freibetrag von EUR 110,- geltend machen. Bei unbeschränkt Erbschaftssteuerpflichtigen richtet sich der Freibetrag nach dem persönlichen Naheverhältnis zum Erblasser und beträgt zwischen EUR 110,- und 2.200,-. Der Rechtfertigungsgrund, Freibeträge sollen persönlichen Verhältnissen Rechnung tragen, würde angesichts der Rs. *Barbier* vor dem EuGH wohl nicht greifen. Weitere Rechtfertigungsgründe für diese Ungleichbehandlung sind nicht ersichtlich.⁵²⁾ Auch diese Regelung dürfte daher gegen das Gemeinschaftsrecht verstoßen.⁵³⁾

⁴⁶⁾ Vgl. dazu ausführlich *Toifl*, Die Vermeidung der Doppelbesteuerung im Erbschaftssteuerrecht, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.), Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995) 387 (387 ff.); *Takacs*, Aufteilung der Nachlasspassiven bei Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Erbschaftssteuer, FJ 1989, 69 (69 ff.).

⁴⁷⁾ ErbSt-DBA-Deutschland, BGBl. Nr. 220/1955; ErbSt/SchenkSt-DBA-Frankreich, BGBl. Nr. 614/1994; ErbSt-DBA-Liechtenstein, BGBl. Nr. 214/1956 i. d. F. BGBl. Nr. 325/1968; ErbSt/SchenkSt-DBA-Niederlande BGBl. III Nr. 13/2003; ErbSt-DBA-Schweden, BGBl. Nr. 212/1963; ErbSt-DBA-Schweiz, BGBl. Nr. 63/1975; ErbSt/SchenkSt-DBA-Tschechien, BGBl. III Nr. 17/2000; ErbSt-DBA-Ungarn, BGBl. Nr. 51/1976; ErbSt-DBA-USA, BGBl. III Nr. 6/1998.

⁴⁸⁾ Vgl. zuletzt *Weggenmann*, EG-rechtliche Aspekte steuerlicher Meistbegünstigung im Abkommensrecht, IStR 2003, 677 (677 ff.); Vgl. auch *Lang* in *Birk* (Hrsg.), Steuern auf Erbschaft und Vermögen, 272 ff.

⁴⁹⁾ Vgl. ein steuerliches Meistbegünstigungsgebot befürwortend etwa *Schuch*, Werden die Doppelbesteuerungsabkommen durch EU-Recht zu Meistbegünstigungsklauseln?, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen und EG-Recht (1996) 99 (118 ff.); *Rädler*, Meistbegünstigung im europäischen Steuerrecht?, in *Burmester/Endres* (Hrsg.), Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht im Spannungsverhältnis, FS Debatin (1997) 335 (348); *derselbe*, Most-Favoured-Nation Concept in Tax Treaties, in *Lang* (Hrsg.), Multilateral Tax Treaties (1997) 1 (7 ff.); ablehnend *Hinneken*, Compatibility of Bilateral Tax Treaties with European Community Law, The Rules, EC Tax Review 1994, 146 (154); *Vogel*, Problems of a Most-Favoured-Nation Clause in Intra-EU Treaty Law, EC Tax Review 1995, 264 f.; *Lehner*, Der Einfluss des Europarechts auf die Doppelbesteuerungsabkommen, IStR 2001, 329 (336).

⁵⁰⁾ Rs. C-376/03, *D. versus Rijksbelastingdienst*.

⁵¹⁾ Vgl. dazu *Rädler*, Most-Favourite-Nation-Treatment in Direct Taxation – Some New Aspects, SWI 2003, 360 (360 ff.).

⁵²⁾ Vgl. auch *Lang* in *Birk* (Hrsg.), Steuern auf Erbschaft und Vermögen, 265 f.

⁵³⁾ Vgl. auch *Fraberger*, SWI 1998, 305 f.

III. Anhängige Fälle in den Niederlanden

1. *Gerechtshof 's Hertogenbosch 12. 12. 2002*⁵⁴⁾

Der Gerechtshof 's Hertogenbosch hatte in dieser Rechtssache über die Vereinbarkeit der niederländischen erweiterten unbeschränkten Erbschaftssteuerpflicht mit dem Gemeinschaftsrecht zu entscheiden. Der Entscheidung lag folgender Sachverhalt zugrunde:

Herr X, niederländischer Staatsbürger, war seit 1993 in Belgien ansässig und verstarb 1997. Der Erbanfall löste sowohl in Belgien als auch in den Niederlanden unbeschränkte Erbschaftssteuerpflicht aus. Niederländische Staatsbürger, die von den Niederlanden in ein anderes Land auswandern, gelten nämlich noch für zehn Jahre nach ihrem Umzug für erbschaftssteuerliche Zwecke als in den Niederlanden ansässig. Die beschwerdeführenden Erben waren der Ansicht, dass die Bestimmung über die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht eine Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit darstellt.

Der Gerechtshof 's Hertogenbosch stellte fest, dass die Beschwerdeführer durch die Kapitalverkehrsfreiheit geschützt sind, da Erbschaften, Vermächtnisse und Erbschaftssteuern im Anhang I der Kapitalverkehrsrichtlinie⁵⁵⁾ ausdrücklich genannt sind. Die niederländische Bestimmung über die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht ist eine willkürliche Diskriminierung nach der Staatsangehörigkeit, da nur niederländische Staatsbürger von der Fiktion betroffen sind, nicht jedoch andere Staatsangehörige, die ihren Wohnsitz aus den Niederlanden verlegen.

Die Bestimmung über die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht stellt danach weiters eine Beschränkung des Wegzugs aus den Niederlanden dar. Dies kann nicht dadurch gerechtfertigt werden, dass die Bestimmung jene Personen zur Erbschaftssteuer erfassen soll, die in ein anderes Land mit einer geringeren Erbschaftssteuerbelastung ziehen. Unter Verweis auf die Rechtsprechung des EuGH stellt der Gerechtshof fest, dass Steuerpflichtige Steuergefälle ausnutzen können, es sei denn, es handelt sich um Fälle des Missbrauchs.⁵⁶⁾ Bestimmungen der Mitgliedstaaten zur Bekämpfung von Missbrauch können jedoch nicht auf allgemeinen Konstruktionen aufgebaut werden. Außerdem könne von Missbrauch nicht gesprochen werden, wenn – so wie in diesem Fall – Belgien eine angemessene Steuerbelastung vorsieht. Zusätzlich führt der Gerechtshof aus, dass die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht etwa durch einen Wechsel der Staatsbürgerschaft einfach umgangen werden kann, sodass auch das Ziel der Vorschrift, einer möglichen Steuerflucht zu begegnen, nur unzureichend sichergestellt ist.

2. *Gerechtshof 's Hertogenbosch 5. 11. 2003*⁵⁷⁾

Erst in der jüngsten Vergangenheit hatte der Gerechtshof einen weiteren Fall zur niederländischen erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht zu entscheiden. Frau A, niederländische Staatsbürgerin, verstarb 1997. Sie hatte 1988 ihren Wohnsitz nach Belgien verlegt, von dort verzog sie 1991 in die Schweiz. Aufgrund der bereits dargestellten niederländischen Bestimmung über die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht unterlag der Erbanfall der unbeschränkten Erbschaftssteuerpflicht in den Niederlanden.

Der Gerechtshof 's Hertogenbosch hält in seinem Urteil an seiner Entscheidung vom 12. 12. 2002 fest, dass die niederländische Bestimmung über die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht grundsätzlich nicht mit dem Gemeinschaftsrecht in Einklang

⁵⁴⁾ Gerechtshof 's Hertogenbosch 12. 12. 2002, Nr. 00/01796. Vgl. dazu auch o. V., Court holds residence fiction in Inheritance Tax Act incompatible with EC Treaty, TNS 2003, 239 (239 f.); *Betten*, Is the Credit System in Jeopardy and is Harmonization of EU Inheritance Taxes Ahead?, ET 2003, 136 (136 ff.).

⁵⁵⁾ Richtlinie des Rates vom 24. Juni 1988 zur Durchführung von Artikel 67 des Vertrages (88/361/EWG, ABl. L 178/5).

⁵⁶⁾ EuGH 9. 3. 1999, Rs. C-212/97, *Centros*, Slg. 1999 I-1459.

⁵⁷⁾ Gerechtshof 's Hertogenbosch 5. 11. 2003, Nr. 02/01531.

steht. Aufgrund der Ansässigkeit der Verstorbenen in der Schweiz ist der Gerichtshof zusätzlich auf die Problematik der Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit auf Drittstaatsfälle eingegangen.

Der Gerichtshof legte in einem Vorabentscheidungsverfahren die Frage vor, ob Art. 57 Abs. 1 EG, der eine Einschränkung der Geltung der Kapitalverkehrsfreiheit in Bezug auf Drittstaaten vorsieht, bei Erbschaftssachverhalten greift.

Eine zweite Vorlagefrage des Gerichtshofs an den EuGH betrifft die Bestimmung des Art. 58 EG in Zusammenhang mit der Protokollerklärung zum Art. 73d EGV a. F. In dieser Erklärung bekräftigt die Konferenz, „dass das in Art. 73d Abs. 1 Buchstabe a erwähnte Recht der Mitgliedstaaten, die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, nur für die einschlägigen Vorschriften gilt, die Ende 1993 bestehen. Diese Erklärung betrifft jedoch nur den Kapital- und Zahlungsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten.“ Die Auslegung dieser Protokollerklärung i. V. m. Art. 58 EG bei Drittstaatsfällen ist durch die bisherige Judikatur des EuGH nicht geklärt. Die zweite Vorlagefrage des Gerichtshofs geht somit dahin, ob die niederländische erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht in Drittstaatsfällen auch im Hinblick auf die Protokollerklärung zu Art. 73d EGV a. F. ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung oder eine verschleierte Beschränkung des freien Kapitalverkehrs i. S. d. Art. 58 Abs. 3 EG darstellt.

3. Auswirkungen auf die österreichische Rechtslage – Unbeschränkte Erbschaftssteuerpflicht

3.1. Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht (§ 6 Abs. 2 Z 1 ErbStG)

Eine ähnliche Regelung wie die des niederländischen Erbschaftssteuerrechts kennt auch das österreichische ErbStG: Als Inländer gelten nach § 6 Abs. 2 Z 1 ErbStG auch österreichische Staatsbürger, die sich nicht länger als zwei Jahre vor ihrem Tod dauernd im Ausland aufgehalten haben. Sie unterliegen der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht, die auch als „Fluchtsteuer“⁵⁸⁾ bezeichnet wird. Damit sollen kurzfristige Gestaltungsmöglichkeiten durch Wohnsitzverlegung eingeschränkt werden.⁵⁹⁾

Obwohl keine unmittelbare Diskriminierung von Staatsbürgern anderer Mitgliedstaaten vorliegt, ist die „Fluchtsteuer“ an den Grundfreiheiten zu messen, da sich auch eigene Staatsbürger bei Beschränkungen ihrer Grundfreiheiten durch ihren Heimatstaat wehren können.⁶⁰⁾ Aus der Rs. *Barbier* lässt sich ableiten, dass grenzüberschreitende Erbschaftssteuer Sachverhalte den Maßstäben der Kapitalverkehrsfreiheit genügen müssen.⁶¹⁾ Da die unterschiedliche Behandlung bei der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht an die Staatsbürgerschaft anknüpft, sind auch das allgemeine Diskriminierungsverbot (Art. 12 EG) i. V. m. der allgemeinen Freizügigkeit der Unionsbürger (Art. 18 EG)⁶²⁾, die Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 39 EG) und die Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EG) berührt.⁶³⁾

In der Literatur wurde schon mehrmals auf die gemeinschaftsrechtlichen Bedenken dieser unterschiedlichen Behandlung von österreichischen Staatsbürgern und Staatsangehörigen

⁵⁸⁾ *Fraberger*, SWI 1998, 304.

⁵⁹⁾ Vgl. *Fraberger*, SWI 1998, 304; *Matzka*, Das österreichische Steuerrecht im Lichte der Freiheit des Kapitalverkehrs (1998) 147; *Dautzenberg*, EWS 1998, 89; *Lechner* in *Lechner/Staringer/Tumpel* (Hrsg.), Kapitalverkehrsfreiheit und Steuerrecht 178.

⁶⁰⁾ EuGH 27. 6. 1996, Rs. C-107/94, *Asscher*, Slg. 1996 I-3089, 3113 ff. Rz. 32–34; EuGH 12. 12. 2002, Rs. C-385/00, *De Groot*, Slg. 2002 I-11819, Rz. 78 f.

⁶¹⁾ EuGH 11. 12. 2003, Rs. C-364/01, *Barbier*.

⁶²⁾ Vgl. auch EuGH 11. 12. 2003, Rs. C-364/01, *Barbier*, Rz. 75.

⁶³⁾ Vgl. *Dautzenberg*, Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht des AstG und der EG-Vertrag, IStR 1997, 39 (39 ff.); *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht² (1998) Rz. 7.24; *Müller-Etienne*, Die Europarechtswidrigkeit des Erbschaftssteuerrechts 158 m. w. N.; vgl. auch D. *Weber*, Pending Cases Filed by Dutch Courts: the F.W.L. de Groot Case and Related EC Cases before Dutch Courts, in *Lang* (Hrsg.), Direct Taxation: Recent ECJ Developments (2003) 171 (187 ff.); *Lang* in *Birk* (Hrsg.), Steuern auf Erbschaft und Vermögen 271.

anderer Mitgliedstaaten hingewiesen.⁶⁴⁾ Auch der Gerichtshof 's Hertogenbosch hat festgestellt, dass die entsprechende niederländische Regelung eine Diskriminierung nach der Staatsangehörigkeit darstellt. Ein Österreicher/Niederländer, der seinen Wohnsitz ins Ausland verlegt, muss damit rechnen, mehrmals der unbeschränkten Erbschaftssteuerpflicht zu unterliegen, während ein Staatsangehöriger eines anderen Mitgliedstaates, der nur seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich oder in den Niederlanden hatte (dies möglicherweise sogar sein ganzes Leben lang), nicht von dieser Fiktion betroffen ist. Das Problem wird durch das nur dünne ErbSt-DBA-Netz noch verschärft.

Der in der Literatur vorgebrachte Vorschlag für eine gemeinschaftsrechtskonforme Lösung, die erweiterte unbeschränkte Erbschaftssteuerpflicht auf alle Gebietsansässigen auszudehnen, dürfte zumindest gemeinschaftsrechtlich bedenklich sein.⁶⁵⁾ Eine derartige Regelung würde eine allgemeine Behinderung des Wegzugs aus Österreich darstellen, die wiederum eine Beschränkung des Kapitalverkehrs zur Folge haben könnte.⁶⁶⁾ Im Vergleich zu in Österreich Ansässigen würde die unbeschränkte Steuerpflicht für zwei Jahre auch auf Personen ausgedehnt, die in Österreich mangels eines Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthaltes nicht mehr ansässig sind. Der Gerichtshof 's Hertogenbosch hat in seiner Entscheidung vom 12. 12. 2002 festgehalten, dass die niederländische Regelung eine Behinderung des Wegzugs darstellt und somit einer Rechtfertigung bedarf. In seiner Entscheidung vom 5. 11. 2003 weist der Gerichtshof 's Hertogenbosch darauf hin, dass der EuGH das Recht auf Wegzug bereits anerkannt hat,⁶⁷⁾ sodass dem Wegziehenden keine höhere Steuerlast aufgebürdet werden darf.

Fraglich ist, ob es für eine derartige Beschränkung Rechtfertigungsgründe geben kann. Ins Treffen könnte der Sinn und Zweck dieser Regelung, nämlich Steuerumgehungen zu vermeiden, geführt werden. Tatsächlich erkennt der EuGH bisweilen Maßnahmen zur Verhinderung von Steuerumgehungen an,⁶⁸⁾ allerdings müssen diese Maßnahmen verhältnismäßig sein. Aus der Rs. *IC⁶⁹⁾* wird abgeleitet, dass die Norm einen klar umrissenen Zweck haben muss, spezifisch missbräuchliche Fälle erfassen, erforderlich und proportional sein muss.⁷⁰⁾ Da die erweiterte unbeschränkte Erbschaftssteuerpflicht jedoch eine generelle Norm darstellt, die sämtliche Fälle des Wegzugs und damit also auch „nicht-missbräuchliche“ Fälle umfasst, dürfte auch eine solche Regelung gegen Gemeinschaftsrecht verstoßen.

In dem vom Gerichtshof 's Hertogenbosch entschiedenen Fall vom 12. 12. 2002 führten die gemeinschaftsrechtlichen Bedenken dazu, dass der Gerichtshof die niederländische erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht für unanwendbar erklärte. Der Fall ist jedoch noch nicht rechtskräftig und beim Hoge Raad anhängig. Im zweiten niederländischen Fall

⁶⁴⁾ Vgl. *Frabeger*, SWI 1998, 304; *Matzka*, Das österreichische Steuerrecht im Lichte der Freiheit des Kapitalverkehrs 146 ff.; *Dautzenberg*, EWS 1998, 89; *Lechner* in *Lechner/Staringer/Tumpel* (Hrsg.), Kapitalverkehrsfreiheit und Steuerrecht 178 f.; *Tumpel*, SWI 2000, 34.

⁶⁵⁾ *Dautzenberg*, EWS 1998, 89; *Matzka*, Das österreichische Steuerrecht im Lichte der Freiheit des Kapitalverkehrs 148; *Lechner* in *Lechner/Staringer/Tumpel* (Hrsg.), Kapitalverkehrsfreiheit und Steuerrecht 179.

⁶⁶⁾ Vgl. auch *Betten*, ET 2003, 138.

⁶⁷⁾ Etwa EuGH 27. 9. 1988, Rs. 81/87, *Daily Mail*, Slg. 1988 5483; EuGH 16. 7. 1998, Rs. C-264/96, *ICI*, Slg. 1998 I-4695; EuGH 6. 6. 2000, Rs. C-35/98, *Verkooijen*, Slg. 2000 I-4071.

⁶⁸⁾ EuGH 16. 7. 1998, Rs. C-264/96, *ICI*, Slg. 1998 I-4695 Rz. 26; EuGH 17. 8. 1997, Rs. C-28/95, *Leur-Bloem*, Slg. 1997 I-4161; vgl. in Ansätzen schon EuGH 28. 1. 1986, Rs. C-270/83, *avoir fiscal*, Slg. 1986 I-273 Rz. 17 ff.

⁶⁹⁾ EuGH 16. 7. 1998, Rs. C-264/96, *ICI*, Slg. 1998 I-4695.

⁷⁰⁾ Vgl. *Müller-Etienne*, Die Europarechtswidrigkeit des Erbschaftsteuerrechts 85 m. w. N. Vgl. auch *Züger*, Missbrauch im europäischen Unternehmensteuerrecht, in *Gassner/Lang* (Hrsg.), Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen (1998) 549 (564); *Schön*, Hinzurechnungsbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht, DB 2001, 940 (944 f.); *Lang*, CFC-Gesetzgebung und Gemeinschaftsrecht, IStR 2002, 217 (219); *Lang*, CFC Legislation and Community Law, ET 2002, 374 (375 f.); *Stefaner*, Geht die Europäische Kommission gegen CFC-Gesetzgebung vor?, SWI 2002, 415 (420); *Aigner/Scheuerle/Stefaner*, General Report, in *Lang/Aigner/Scheuerle/Stefaner* (Hrsg.), CFC Legislation (2004) 13 (44); *Haslinger*, National Report Austria, in *Lang/Aigner/Scheuerle/Stefaner* (Hrsg.), CFC Legislation (2004) 73 (93).

vom 5. 11. 2003 hat der Gerichtshof 's Hertogenbosch seine Rechtsprechung vom 12. 12. 2002 bekräftigt und lediglich Zweifelsfragen in Zusammenhang mit der Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit auf Drittstaaten dem EuGH zur Vorabentscheidung vorgelegt.

3.2. Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit auf Drittstaaten

Die grundsätzliche Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit auf Drittstaaten steht außer Zweifel. Im Gegensatz zu den anderen Grundfreiheiten ist der freie Kapitalverkehr seit 1. 1. 1994 nicht nur zwischen Mitgliedstaaten, sondern auch zwischen Mitgliedstaaten und Drittstaaten garantiert.⁷¹⁾ Somit ist die Bestimmung des § 6 Abs. 2 Z 1 ErbStG auch bei Erbschaftssachverhalten zwischen Mitgliedstaaten und dritten Ländern angreifbar. In diesem Zusammenhang ist jedoch die Stillstandsklausel des Art. 57 Abs. 1 EG zu beachten, die die Beschränkungen gewisser Kapitalbewegungen zwischen Mitgliedstaaten und Drittstaaten auf dem Stand von Ende 1993 unberührt lässt. Art. 57 Abs. 1 EG könnte somit als eine mögliche Rechtfertigung für die beschränkende Wirkung der österreichischen erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht in Drittstaatsfällen fungieren. Hierbei ist jedoch zu beachten, dass die Beschränkung von den taxativ genannten Ausnahmereichen des Art. 57 Abs. 1 EG erfasst sein und bereits zum 31. 12. 1993 bestanden haben muss.⁷²⁾

Die Regelung des § 6 Abs. 2 Z 1 ErbStG über die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht wurde seit der Einführung des ErbStG im Jahr 1955 nicht geändert und bestand daher auch schon zum 31. 12. 1993. Damit ist jedoch nur der zeitliche Anwendungsbereich der Ausnahmeregelung des Art. 57 Abs. 1 EG geklärt. Die Ausnahmereiche erstrecken sich aber nur auf Direktinvestitionen einschließlich Anlagen in Immobilien, Niederlassungen, Erbringung von Finanzdienstleistungen und die Zulassung von Wertpapieren zu den Kapitalmärkten. Ob Erbschaften unter diese Ausnahmereiche fallen, erscheint zweifelhaft.

Der Gerichtshof 's Hertogenbosch hat in seinem Urteil vom 5. 11. 2003 ausgeführt, dass bei Erbschaften keine zulässige Einschränkung des Kapitalverkehrs in Verbindung mit Drittstaaten gegeben sein dürfte, da diese in Art. 57 Abs. 1 EG nicht genannt sind. Dieses Ergebnis sieht der Gerichtshof auch durch die Nomenklatur der Kapitalverkehrsrichtlinie⁷³⁾ bestätigt, die für die Auslegung der Kapitalverkehrsfreiheit herangezogen werden kann.⁷⁴⁾ Auch der EuGH hat in der Rs. *Sanz de Lera u. a.*⁷⁵⁾ hilfswise die Nomenklatur der Kapitalverkehrsrichtlinie herangezogen und festgestellt, dass der Transfer von Zahlungsmittel unter die Kategorie XII (Ein- und Ausfuhr von Vermögenswerten) fällt, während die taxativen Ausnahmereiche des Art. 57 Abs. 1 EG anderen Kategorien zuzuordnen sind.⁷⁶⁾ Überträgt man dieses Argument auf den vorliegenden Fall der Erbschaftssteuer, kommt man zu dem Schluss, dass auch Erbschaften in anderen Kategorien als die Ausnahmereiche des Art. 57 Abs. 1 EG genannt sind, nämlich Erbschaften und Vermächtnisse in der Kategorie XI (Kapitalverkehr mit persönlichem Charakter) und Erbschaftssteuern in der Kategorie XIII (Sonstiger Kapitalverkehr). Darüber hinaus gilt § 6 Abs. 2 Z 1 ErbStG für alle Erbschaftssachverhalte einschließlich derjenigen, die in Drittstaaten nicht in Zusammenhang mit Direktinvestitionen einschließlich Anlagen in Immobilien, Niederlassungen, Erbringung von Finanzdienstleistungen oder der Zulassung

⁷¹⁾ EuGH 14. 12. 1995, Rs. C-163/94, C-165/94 und C-250/94, *Sanz de Lera u. a.*, Slg. 1995 I-4821, Rz. 9. Siehe auch *Dautzenberg*, EWS 1998, 87.

⁷²⁾ Vgl. *Widhalm*, Die Besteuerung von Investmentfonds und die Kapitalverkehrsfreiheit, in *Lechner/Staringer/Tumpel* (Hrsg.), Kapitalverkehrsfreiheit und Steuerrecht 119 (159).

⁷³⁾ Richtlinie des Rates vom 24. Juni 1988 zur Durchführung von Artikel 67 des Vertrages (88/361/EWG, ABl. L 178/5).

⁷⁴⁾ Vgl. *Schön* in *Schön* (Hrsg.), GS Knobbe-Keuk 747.

⁷⁵⁾ EuGH 14. 12. 1995, Rs. C-163/94, C-165/94 und C-250/94, *Sanz de Lera u. a.*, Slg. 1995 I-4821, Rz. 34.

⁷⁶⁾ Vgl. auch *Schneider*, in *Mayer* (Hrsg.) Kommentar zu EU- und EG-Vertrag, 7. Lfg. (2003) Art. 57 Rz. 4. Ähnlich auch *Widhalm*, in *Lechner/Staringer/Tumpel* (Hrsg.) Kapitalverkehrsfreiheit und Steuerrecht 159.

von Wertpapieren zu den Finanzmärkten stehen.⁷⁷⁾ Der Gerichtshof 's Hertogenbosch hat die bisher fehlende Würdigung dieser Frage durch den EuGH zum Anlass genommen, ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH zu richten. Aufgrund der vorstehenden Argumente scheint jedoch eine Rechtfertigung der österreichischen wie auch niederländischen erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht durch Art. 57 Abs. 1 EG unter einem schlechten Stern zu stehen.

Hinsichtlich der Auslegung des Art. 58 EG wird im Schrifttum vertreten, dass die Ausnahmeregelung des Art. 58 Abs. 1 lit. a EG im Zusammenhang mit der Gegen Ausnahme in Art. 58 Abs. 3 EG lediglich deklaratorischer Natur ist.⁷⁸⁾ Es ergibt sich nämlich bereits aus der bisherigen Judikatur des EuGH, dass Differenzierungen aufgrund des Wohnortes oder Kapitalanlageortes nicht generell unzulässig sind, sondern nicht zu einer willkürlichen Differenzierung führen dürfen und damit den zu den Grundfreiheiten aufgestellten Prüfungskriterien entsprechen müssen.⁷⁹⁾ Auch der normative Charakter und die inhaltliche Bedeutung der Protokollerklärung zu Art. 73d EGV a. F. wurden vor diesem Hintergrund bereits in Frage gestellt.⁸⁰⁾ Somit dürfte auch aus diesem Blickwinkel der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht bei Drittstaatsfällen keine andere gemeinschaftsrechtliche Beurteilung zukommen als bei grenzüberschreitenden Sachverhalten zwischen Mitgliedsstaaten. Die Beantwortung der zweiten Vorlagefrage des Gerichtshof 's Hertogenbosch durch den EuGH könnte in besonderem Maße zur Klärung dieser Fragen beitragen.

IV. Würdigung

Die aktuellen Entwicklungen in der europäischen Rechtsprechung haben zur Klärung einiger strittiger Fragen im Bereich der Erbschaftssteuer und dem Gemeinschaftsrecht beigetragen. Der EuGH stellte in der Rs. *Barbier* klar, dass nationale Erbschaftssteuerregelungen an den Grundfreiheiten, insbesondere der Kapitalverkehrsfreiheit, zu messen sind. Vor dem Hintergrund der Entscheidung des Gerichtshof 's Hertogenbosch vom 12. 12. 2002 konnten die gemeinschaftsrechtlichen Bedenken gegen die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht (§ 6 Abs. 2 Z 1 ErbStG) aufgezeigt werden. Die Vorlage des Gerichtshof 's Hertogenbosch vom 5. 11. 2003 an den EuGH wird in Zukunft weitere Klärungen bewirken. Es sprechen gute Gründe dafür, dass die Kapitalverkehrsfreiheit auch bei Erbschaften im Verhältnis zu Drittstaaten anwendbar ist.

Aus der Rs. *Barbier* kann abgeleitet werden, dass beschränkt Erbschaftssteuerpflichtige und unbeschränkt Erbschaftssteuerpflichtige in einer vergleichbaren Situation sind, auf eine bestimmte Aufteilungsquote des Nachlasses kommt es nicht an. Die unterschiedliche Behandlung von Gebietsansässigen und Gebietsfremden im Bereich der Erbschaftssteuer darf zu keiner höheren Besteuerung der Gebietsfremden führen. Es konnte gezeigt werden, dass die Einschränkungen der Abzugsmöglichkeit von Nachlassverbindlichkeiten (§ 20 Abs. 5 ErbStG) gemeinschaftsrechtlich angreifbar sind. Auch die Ungleichbehandlung bei den Freibeträgen (§ 14 Abs. 2 ErbStG) dürfte gemeinschaftsrechtswidrig sein. Im österreichischen Erbschaftssteuerrecht finden sich auch noch zahlreiche weitere Bestimmungen, die gemeinschaftsrechtlichen Bedenken ausgesetzt sind.⁸¹⁾

⁷⁷⁾ Zu diesem Argument siehe EuGH 14. 12. 1995, Rs. C-163/94, C-165/94 und C-250/94, *Sanz de Lera u. a.*, Slg. 1995 I-4821, Rz. 35.

⁷⁸⁾ *Ruppe*, Die Bedeutung der Kapitalverkehrsfreiheit für das Steuerrecht, in *Lechner/Staringer/Tumpel* (Hrsg.), Kapitalverkehrsfreiheit und Steuerrecht 9 (21); *Staringer*, Dividendenbesteuerung und Kapitalverkehrsfreiheit, in *Lechner/Staringer/Tumpel* (Hrsg.), Kapitalverkehrsfreiheit und Steuerrecht 93 (107); *Schön* in *Schön* (Hrsg.), GS Knobbe-Keuk 768; *Dautzenberg*, Die Kapitalverkehrsfreiheit des EG-Vertrages, der Steuervorbehalt des Art. 73d EGV und die Folgen für die Besteuerung, RIW 1998, 537 (541).

⁷⁹⁾ Vgl. *Ruppe* in *Lechner/Staringer/Tumpel* (Hrsg.), Kapitalverkehrsfreiheit und Steuerrecht 21 f.

⁸⁰⁾ *Ruppe* in *Lechner/Staringer/Tumpel* (Hrsg.), Kapitalverkehrsfreiheit und Steuerrecht 24 f.

⁸¹⁾ Vgl. dazu *Fraberger*, SWI 1998, 302 ff.; *Matzka*, Das österreichische Steuerrecht im Lichte der Freiheit des Kapitalverkehrs 148 ff.; *Lang* in *Birk* (Hrsg.), Steuern auf Erbschaft und Vermögen, 255 ff.; *Tumpel*, SWI 2000, 27 ff. Siehe auch *Dorazil/Taucher*, ErbStG⁴ (2001) Einleitung IV.