Schriftenreihe für Gesellschafts-, Steuer- und Insolvenzrecht ▪ Band 2
Hrsg.: Dr. J. N. Bittermann ▪ Dr. S. Brinkmann ▪ Dr. J. Lau

Sebastian Brinkmann

Unionsrechtliche Würdigung des deutschen Erbschaftsteuerrechts

OPTIMUS

Unionsrechtliche Würdigung des deutschen Erbschaftsteuerrechts

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung des akademischen Grades eines Doktors der Rechte
durch die Rechtswissenschaftliche Fakultät der Westfälischen
Wilhelms-Universität zu Münster

vorgelegt von Sebastian Brinkmann
aus Kempen

Bibliografische Information der Deutschen Bibliothek
Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über http://dnb.ddb.de abrufbar.

Brinkmann, Sebastian
Unionsrechtliche Würdigung des deutschen Erbschaftsteuerrechts
ISBN 978-3-86376-186-8

D 6
Zugl.: Münster (Westf.), Univ., Diss. der Rechtswissenschaftlichen Fakultät, 2015

Erster Berichterstatter:	Prof. Dr. Joachim Englisch
Zweiter Berichterstatter:	Prof. Dr. Marcel Krumm
Dekan:	Prof. Dr. Janbernd Oebbecke
Tag der mündlichen Prüfung:	26. April 2016

Schriftenreihe für Gesellschafts-, Steuer- und Insolvenzrecht ▪ Band 2
Hrsg.: Dr. J. N. Bittermann ▪ Dr. S. Brinkmann ▪ Dr. J. Lau

Alle Rechte vorbehalten
1. Auflage 2016
© Optimus Verlag, Göttingen
© Coverfoto:
URL: www.optimus-verlag.de
Printed in Germany
Papier ist FSC zertifiziert (holzfrei, chlorfrei und säurefrei,
sowie alterungsbeständig nach ANSI 3948 und ISO 9706)

Das Werk, einschließlich aller seiner Teile, ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes in Deutschland ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Dies gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Meinen Eltern

Vorwort

Diese Arbeit wurde im Wintersemester 2015/2016 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster als Dissertation angenommen. Das Kolloquium fand am 26. April 2016 statt.

Herzlichen Dank möchte ich meinem Doktorvater, Herrn Prof. Dr. Joachim Englisch, aussprechen. Seine ausführlichen Anmerkungen haben mir stets weitergeholfen und neuen Ansporn gegeben. Zudem hatte ich durch ihn die Gelegenheit, während der Promotionszeit zwei Seminare an der Wirtschaftsuniversität Wien zum Europäischen Steuerrecht zu besuchen, die mir zahlreiche neue Erkenntnisse brachten.

Ebenfalls danken möchte ich Herrn Prof. Dr. Marcel Krumm für die Erstellung des aussagekräftigen Zweitgutachtens.

Frau Herding und Frau Krebs danke ich für die freundliche und zuverlässige Beantwortung jeglicher Fragen zum Ablauf des Promotionsverfahrens.

Doch ohne die Unterstützung meiner Eltern, Bernd Erich und Karin Brinkmann, wäre diese Dissertation nie entstanden. Ihnen gilt mein tiefster Dank, da sie mir sowohl während meines Studiums in Münster als auch während meiner Promotionszeit in Düsseldorf immer bedingungslos mit Rat und Tat zur Seite standen.

Düsseldorf, Juni 2016 Sebastian Brinkmann

Inhaltsübersicht

Inhaltsverzeichnis III

Abkürzungsverzeichnis XIII

Einleitung 1

1. Teil Vorgaben des Europarechts 5

A. Überblick 5

B. Die Grundfreiheiten als vorrangiger Maßstab 19

C. Beihilfeverbot 96

2. Teil Die einzelnen Regelungen des Erbschaftsteuerrechts 113

A. Systemtragende Grundsätze des Erbschaftsteuerrechts 113

B. Bisherige Einflüsse des Unionsrechts auf die Entwicklung des Erbschaftsteuerrechts 116

C. Steuerfreiheit des Zugewinnausgleichsanspruchs 126

D. Schuldenabzug bei beschränkter Steuerpflicht 138

E. Antragsrecht zur fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht 144

F. Bewertungsvorschriften für Betriebs- und Grundvermögen 156

G. Kulturelle und gemeinwohlorientierte Steuerbefreiungen 167

H. Steuerfreiheit der Übertragung eines Familienheims 189

I. Begünstigung von Betriebsvermögen 196

J. Bewertungsabschlag für vermietete Immobilien 211

K. Steuerklassenprivileg bei inländischen Familienstiftungen 217

L. Persönliche Freibeträge und Versorgungsfreibetrag bei beschränkter Steuerpflicht 227

M. Progressionsvorbehalt 228

Fazit und Ausblick 233

Anhang: Zusammenfassung der Ergebnisse 235

Literaturverzeichnis 237

Rechtsprechungsverzeichnis 251

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis XIII

Einleitung 1

1. Teil: Vorgaben des Europarechts 5

A. Überblick 5

I. Arbeitsunterlage der Kommissionsdienststellen 9

II. Unmittelbare Geltung von primärem Unionsrecht 12

1. Voraussetzungen und Wirkungen der unmittelbaren Geltung 12

2. Unmittelbare Geltung der Grundfreiheiten 13

3. Unmittelbare Geltung des Beihilfeverbots 14

a) Unmittelbare Geltung von Art. 107 AEUV 14

b) Unmittelbare Geltung von Art. 108 III 3 AEUV 15

III. Die Rolle des EuGH 16

B. Die Grundfreiheiten als vorrangiger Maßstab 19

I. Anwendungsbereich 21

1. Sachlicher Anwendungsbereich 21

a) Grenzüberschreitende Tätigkeit 22

b) Wirtschaftliche Tätigkeit 24

c) Niederlassungsfreiheit 25

aa) Begriff der Niederlassung 26

bb) Relevante erbschaftsteuerliche Urteile 27

cc) Tatbestandliche Ausnahmen 28

d) Kapitalverkehrsfreiheit 30

aa) Entwicklung der Kapitalverkehrsfreiheit 30

bb) Begriff des Kapitalverkehrs 32

(1) Der Begriff in der Literatur 32

(2) Der Begriff in der Rechtsprechung 33

(3) Stellungnahme ... 35
cc) Tatbestandliche Ausnahme ... 36
2. Räumlicher Anwendungsbereich ... 37
3. Persönlicher Anwendungsbereich ... 38
a) Niederlassungsfreiheit ... 38
aa) Freizügigkeitsabkommen mit der Schweiz ... 39
bb) Einschränkung bei der sekundären Niederlassung ... 42
cc) Einbeziehung von Gesellschaften ... 42
b) Kapitalverkehrsfreiheit ... 45
aa) Einseitige Begünstigung der Drittstaaten ... 46
bb) Mögliche Einschränkungen auf Tatbestandsebene ... 47
4. Verhältnis der Grundfreiheiten zueinander ... 49
a) Anhaltspunkte im Primärrecht ... 49
b) Kein generelles Subsidiaritätsverhältnis der Kapitalverkehrsfreiheit ... 50
c) Grundsätze der Abgrenzung in Literatur und Rechtsprechung ... 51
aa) Schwerpunktsbetrachtung ... 52
bb) Das Scheunemann-Urteil ... 53
cc) Konsequenzen aus den Rechtsprechungsgrundsätzen für die Frage der Abgrenzung der Kapital- und der Niederlassungsfreiheit im Erbschaftsteuerrecht und Stellungnahme ... 55
II. Beeinträchtigung ... 57
1. Diskriminierungsverbot ... 58
a) Unmittelbare Diskriminierung ... 59
b) Mittelbare Diskriminierung ... 59
aa) Vergleichbare Sachverhalte ... 60
bb) Vergleichbare Sachverhalte bei unionsexternen Fällen ... 65

2. Beschränkungsverbot ... 66
a) Beschränkungsverbot im nichtsteuerlichen Bereich ... 67
b) Beschränkungsverbot im Erbschaftsteuerrecht ... 68
III. Rechtfertigung ... 72
1. Verhältnismäßigkeit ... 72
2. Geschriebene Rechtfertigungsgründe ... 74
a) Ordre public ... 74
b) Weitere geschriebene Rechtfertigungsgründe der Kapitalverkehrsfreiheit ... 75
aa) Art. 65 AEUV ... 75
(1) Art. 65 IV AEUV ... 75
(2) Art. 65 I b) 1. Var. AEUV ... 75
(3) Art. 65 I a) AEUV ... 76
bb) Art. 64 AEUV ... 78
c) Zwischenergebnis ... 80
3. Ungeschriebene Rechtfertigungsgründe ... 80
a) Nicht anerkannte Rechtfertigungsgründe ... 82
aa) Mangelnde Harmonisierung ... 82
bb) Steuermindereinnahmen ... 83
cc) Weitere nicht anerkannte Rechtfertigungsgründe ... 84
b) Missbrauchsbekämpfung ... 85
c) Kohärenz des Steuersystems ... 87
d) Wirksamkeit der Steueraufsicht ... 89
aa) Der Rechtfertigungsgrund vor der Richtlinie 2011/16/EU ... 89
bb) Der Rechtfertigungsgrund nach der Richtlinie 2011/16/EU ... 90
cc) Der Rechtfertigungsgrund bei Drittstaaten-Sachverhalten ... 91

e) Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse 94
f) Territorialitätsprinzip 95
g) Sozialgebundenheit 95
C. Beihilfeverbot 96
I. Begriffsmerkmale einer staatlichen Beihilfe 97
1. Staatliche Zuwendung 98
2. Begünstigung bestimmter Unternehmen 98
a) Der Begriff des Unternehmens in der Rechtsprechung 99
b) Der Begriff des Unternehmens im Verständnis der Kommission 100
c) Der Begriff des Unternehmens in der Literatur 100
d) Fazit 101
3. Selektivität 102
a) Begriff der Selektivität 102
b) Rechtfertigung der Selektivität 104
4. Vorteil 104
5. Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten 106
6. (drohende) Wettbewerbsverfälschung 108
II. Ausnahmen vom Beihilfeverbot 108
III. Verhältnis zwischen Grundfreiheiten und Beihilfeverbot 111

2. Teil: Die einzelnen Regelungen des Erbschaftsteuerrechts 113
A. Systemtragende Grundsätze des Erbschaftsteuerrechts 113
I. System der Erbschaft- und Schenkungsteuer 113
II. Das Leistungsfähigkeits- und das Nettoprinzip in der Erbschaftsteuer 114
B. Bisherige Einflüsse des Unionsrechts auf die Entwicklung des Erbschaftsteuerrechts 116
I. Das Barbier-Urteil 117

II. Das Jäger-Urteil 120
III. Das Mattner-Urteil 122
C. Steuerfreiheit des Zugewinnausgleichsanspruchs 126
I. Inhalt der Regelung 126
II. Europarechtliche Aspekte 127
1. Kürzung des steuerfreien Betrags bei beschränkter Steuerpflicht 127
2. Ausländischer Güterstand 129
3. Ausländisches Erbstatut 130
III. Meinungsstand 131
IV. Stellungnahme 132
1. Kürzung des steuerfreien Betrags bei beschränkter Steuerpflicht 133
2. Ausländischer Güterstand 135
3. Ausländisches Erbstatut 136
V. Lösungsmöglichkeiten 137
1. Beschränkte Steuerpflicht 137
2. Ausländischer Güterstand 138
3. Ausländisches Erbstatut 138
D. Schuldenabzug bei beschränkter Steuerpflicht 138
I. Inhalt der Regelung 138
II. Europarechtliche Aspekte 139
III. Meinungsstand 139
IV. Stellungnahme 141
V. Lösungsmöglichkeit 144
E. Antragsrecht zur fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht 144
I. Inhalt der Regelung 144
II. Europarechtliche Aspekte 145
1. Antragsrecht nur bei Wohnsitz 145
2. Antragsrecht nur bei Wohnsitz in der EU / im EWR 146

3. Antragsrecht nur für natürliche Personen ... 146
4. Antragserfordernis ... 147
5. Regelung in § 2 III 2 ErbStG ... 147
III. Meinungsstand ... 148
IV. Stellungnahme ... 149
1. Antragsrecht nur bei Wohnsitz ... 149
2. Antragsrecht nur bei Wohnsitz in der EU / im EWR ... 150
3. Antragsrecht nur für natürliche Personen ... 151
4. Antragserfordernis ... 151
5. Regelung in § 2 III 2 ErbStG ... 152
V. Lösungsmöglichkeit ... 154
F. Bewertungsvorschriften für Betriebs- und Grundvermögen ... 156
I. Inhalt der Regelungen ... 156
1. Bewertung von Betriebsvermögen ... 156
2. Bewertung von Grundvermögen ... 157
II. Europarechtliche Aspekte ... 158
1. Bewertung von Betriebsvermögen ... 158
2. Bewertung von Grundvermögen ... 159
a) Gutachterausschüsse ... 159
b) Weitere Problemfälle ... 160
III. Meinungsstand ... 161
1. Bewertung von Betriebsvermögen ... 161
2. Bewertung von Grundvermögen ... 161
IV. Stellungnahme ... 162
1. Bewertung von Betriebsvermögen ... 162
2. Bewertung von Grundvermögen ... 164
a) Gutachterausschüsse ... 164
b) Weitere Problemfälle ... 165
V. Lösungsmöglichkeit ... 166

G. Kulturelle und gemeinwohlorientierte Steuerbefreiungen 167

I. Inhalt der Regelungen 167

1. § 13 I Nr. 2 ErbStG 167

2. § 13 I Nr. 16 a) – c), Nr. 17 ErbStG 167

II. Europarechtliche Aspekte 168

1. § 13 I Nr. 2 ErbStG 168

2. § 13 I Nr. 16 a) – c), Nr. 17 ErbStG 170

III. Meinungsstand 171

1. § 13 I Nr. 2 ErbStG 171

2. § 13 I Nr. 16 a) – c) ErbStG 173

IV. Stellungnahme 175

1. § 13 I Nr. 2 ErbStG 175

a) Begrenzung der steuerbefreiten Vermögensgegenstände auf solche, die im Inland oder im EU- / EWR-Raum belegen sind 175

b) Begrenzung der vollen Steuerbefreiung auf im Inland belegene Vermögensgegenstände 179

2. § 13 I Nr. 16 a) – c) ErbStG 181

a) Verstoß gegen Grundfreiheiten 181

b) Verstoß gegen das Beihilfeverbot 185

V. Lösungsmöglichkeit 188

1. § 13 I Nr. 2 ErbStG 188

2. § 13 I Nr. 16 c) ErbStG 189

H. Steuerfreiheit der Übertragung eines Familienheims 189

I. Inhalt der Regelung 189

II. Europarechtliche Aspekte 190

III. Meinungsstand 192

IV. Stellungnahme 193

1. Ausschluss von Drittstaaten-Familienheimen 193

2. Weiternutzungsfrist 195

V. Lösungsmöglichkeit 195

I. Begünstigung von Betriebsvermögen 196
I. Inhalt der Regelungen 196
II. Europarechtliche Aspekte 198
1. Begünstigtes Vermögen 198
2. Wohnungsunternehmen 199
3. Lohnsummenregelung 200
4. Behaltensfrist 201
III. Meinungsstand 201
IV. Stellungnahme 202
1. Begünstigtes Vermögen 202
a) Verstoß gegen Grundfreiheiten 202
aa) Anteile an Kapitalgesellschaften 202
bb) Betriebsvermögen 203
cc) Land- und forstwirtschaftliches Vermögen 204
b) Verstoß gegen das Beihilfeverbot 205
2. Wohnungsunternehmen 207
3. Lohnsummenregelung 209
4. Behaltensfrist 210
V. Lösungsmöglichkeit 210
J. Bewertungsabschlag für vermietete Immobilien 211
I. Inhalt der Regelung 211
II. Europarechtliche Aspekte 212
III. Meinungsstand 213
IV. Stellungnahme 213
1. Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit 213
2. Verstoß gegen das Beihilfeverbot 215
V. Lösungsmöglichkeit 217
K. Steuerklassenprivileg bei inländischen Familienstiftungen 217
I. Inhalt der Regelung 217
II. Europarechtliche Aspekte 218

III. Meinungsstand 220
IV. Stellungnahme 220
1. Verstoß gegen Grundfreiheiten 220
2. Verstoß gegen das Beihilfeverbot 224
V. Lösungsmöglichkeit 226
L. Persönliche Freibeträge und Versorgungsfreibetrag bei beschränkter Steuerpflicht 227
I. Inhalt der Regelungen 227
II. Europarechtliche Aspekte 228
M. Progressionsvorbehalt 228
I. Inhalt der Regelung 228
II. Europarechtliche Aspekte 229
III. Meinungsstand 230
IV. Stellungnahme 230
V. Lösungsmöglichkeit 232

Fazit und Ausblick 233
Anhang: Zusammenfassung der Ergebnisse 235
Literaturverzeichnis 237
Rechtsprechungsverzeichnis 251

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
BauGB	Baugesetzbuch
BB	Betriebs-Berater
BeckRS	Beck-Rechtsprechung
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStRE	Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
DSWR	Datenverarbeitung-Steuer-Wirtschaft-Recht
EEA	Einheitliche Europäische Akte
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EG	Europäische Gemeinschaft
EGBGB	Einführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuch
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft
EMRK	Europäische Menschenrechtskonvention
ErbStB	Der Erbschaft-Steuer-Berater
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
ErbStR	Erbschaftsteuer-Richtlinien
ErbStRG	Erbschaftsteuerreformgesetz
EStG	Einkommensteuergesetz
ET	European Taxation

etc.	et cetera
EU	Europäische Union
EUAHiG	EU-Amtshilfegesetz
EuG	Gericht der Europäischen Union
EUV	Vertrag über die Europäische Union
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Union
EuR	Europarecht (Zeitschrift)
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EWGV	Vertrag über die Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
EWS	Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht
f.	folgende
FG	Finanzgericht
FinMin	Finanzministerium
FPR	Familie Partnerschaft Recht
FR	Finanz-Rundschau
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
gem.	gemäß
GG	Grundgesetz
INF	Information über Steuer und Wirtschaft
i.S.d.	im Sinne des
IStR	Internationales Steuerrecht
i.V.m.	in Verbindung mit
IWB	Internationale Wirtschaftsbriefe
JbFSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
KG	Kommanditgesellschaft
KultSchG	Gesetz zum Schutz Deutschen Kulturgutes gegen Abwanderung
LPartG	Lebenspartnerschaftsgesetz
MitBayNot	Mitteilungen des Bayerischen Notarvereins, der Notarkasse und der Landesnotarkammer Bayern
m.E.	meines Erachtens
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen

NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer
NZA	Neue Zeitschrift für Arbeitsrecht
NZBau	Neue Zeitschrift für Baurecht und Vergaberecht
o.Ä.	oder Ähnliches
OHG	Offene Handelsgesellschaft
RIW	Recht der internationalen Wirtschaft
Rn.	Randnummer
Rs.	Rechtssache
Rspr.	Rechtsprechung
S.	In der Fußnote: Seite; im Fließtext: Satz
sog.	sogenannten
SteuK	Steuerrecht kurzgefaßt
StuB	Steuern und Bilanzen
StuW	Steuer und Wirtschaft
u.a.	unter anderem
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung
v.	vom
Var.	Variante
vgl.	vergleiche
WVRK	Wiener Vertragsrechtskonvention
z.B.	zum Beispiel
ZErb	Zeitschrift für die Steuer- und Erbrechtspraxis
ZEV	Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge
ZfBR	Zeitschrift für deutsches und internationales Bau- und Vergaberecht
z.T.	zum Teil

Einleitung

Die folgende Dissertation ist in zwei Hauptteile gegliedert. Im ersten Teil werden die Vorgaben des Europarechts, die der deutsche Gesetzgeber im Erbschaftsteuerrecht beachten muss, dargestellt. Zu diesem Zweck wird zunächst ein Überblick über die Kompetenzen der Europäischen Union auf dem Gebiet des Steuerrechts gegeben. Im Anschluss daran folgt eine Darstellung von drei Bereichen des Unionsrechts, die signifikanten Einfluss auf das nationale Erbschaftsteuerrecht haben (werden). Dazu gehört zunächst die im Zusammenhang mit einer Empfehlung der Europäischen Kommission ergangene Arbeitsunterlage der Kommissionsdienststellen „Diskriminierungsfreie Erbschaftsteuersysteme: Grundsätze der EU-Rechtsprechung“, weiterhin die Grundfreiheiten des AEUV sowie das in diesem Vertrag niedergelegte Verbot der Gewährung von staatlichen Beihilfen. Innerhalb der einzelnen Themenkomplexe werden die für das Erbschaftsteuerrecht relevanten Aussagen dargestellt und analysiert. Ziel des ersten Teils der Arbeit ist es, ein Prüfungsschema für die im zweiten Teil zu untersuchenden Vorschriften zu entwickeln.

Der zweite Teil der Dissertation widmet sich hauptsächlich den nationalen Normen des Erbschaftsteuerrechts. Nach einer Erörterung der systemtragenden Grundsätze des Erbschaftsteuerrechts wird dargelegt, wann und in welchem Umfang das Unionsrecht bereits auf das nationale Erbschaftsteuerrecht Einfluss genommen hat. Im Anschluss daran werden die Vorschriften des Erbschaftsteuerrechts auf ihre Europarechtskonformität hin untersucht. Dazu wird der Regelungsbereich der jeweiligen Vorschrift knapp erläutert, die europarechtlichen Spannungsfelder aufgezeigt, der Meinungsstand in Literatur und Rechtsprechung sowie der Kommissionsdienststellen wiedergegeben und sodann eine eigenständige europarechtliche Würdigung vorgenommen. Dabei wird nicht nur auf die europäischen Grundfreiheiten eingegangen, sondern (sofern relevant) auch auf das Beihilfeverbot des AEUV. Außerdem wird stets überprüft, ob sich auch Drittstaatenangehörige bei den jeweiligen Vorschriften auf die Kapitalverkehrsfreiheit des AEUV berufen können.

Es werden nicht alle erbschaftsteuerlichen Normen überprüft, die potenziell europarechtswidrig sind. Vielmehr sollen in dieser Dissertation nur erbschaftsteuerspezifische Vorschriften untersucht werden. Normen, die einen solchen spezifischen Bezug nicht aufweisen, sind nicht Gegenstand dieser Arbeit (so z.B. die erweitert unbeschränkte Steuerpflicht nach § 2 I Nr. 1 b) ErbStG oder die Anrechnung nach § 21 ErbStG).

Es wird ebenfalls nicht überprüft, ob die auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen europarechtskonform ausgestaltet sind. Diese gehören nicht zum Erbschaftsteuerrecht im engeren Sinne.

Die potenzielle Europarechtswidrigkeit von Normen des deutschen Erbschaftsteuerrechts wird seit knapp zwanzig Jahren in der steuerrechtlichen Rechtsprechung[1] und Literatur[2] thematisiert. Die Diskussionen haben in den letzten Jahren an Umfang und Intensität jedoch deutlich zugenommen. Auch der EuGH muss sich mittlerweile kontinuierlich mit nationalen, unter anderem auch deutschen Erbschaftsteuerregelungen auseinandersetzen[3] und stuft die große Mehrzahl der überprüften nationalen Regelungen als mit dem Europarecht unvereinbar ein.[4]

Worauf ist diese gestiegene Bedeutung des Europarechts für die Erbschaftsteuer zurückzuführen? Die Europäische Kommission hat eine Untersuchung durchgeführt, die sich mit den größten Problemen von grenzüberschreitend tätigen EU-Bürgern und EU-Unternehmen beschäftigt.[5] Die Erbschaftsteuer rangiert dabei unter den zwanzig bedeutendsten.[6] Nachvollziehbar wird dies erst, wenn man sich vor Augen führt, dass bereits im Jahr 2010 mehr als 12 Millionen EU-Bürger in einem anderen Mitgliedstaat als ihrem Herkunftsland lebten.[7] Auch der grenzüberschreitende Immobilienbesitz ist innerhalb der letzten Jahre um fast die Hälfte angestiegen.[8] Daher liegt die Zahl der grenzüberschreitenden Erbfälle pro Jahr in der EU schon jetzt bei etwa 450.000.[9] Diese Zahl wird in den kommenden Jahren weiter steigen und immer mehr europarechtliche Fragestellungen aufwerfen.[10]

---

[1] Eines der ersten nationalen Urteile, welches sich mit der Frage der Geltung des Unionsrechts im Erbschaftsteuerrecht beschäftigte: FG Düsseldorf, Urteil v. 03.07.1996, Rs. 4 K 5910/91 Erb, EFG 1996, 1166-1168.

[2] Einer der ersten ausführlichen Aufsätze zu dieser Thematik: *Dautzenberg/Brüggemann*, EG-Vertrag und deutsche Erbschaftsteuer, BB 1997, 123-133.

[3] Wichtigste EuGH-Urteile zu nationalen Erbschaftsteuerregelungen ab 2008: EuGH, Urteil v. 17.01.2008, Rs. C-256/06, Jäger, ZEV 2008, 87-91; EuGH, Urteil v. 11.09.2008, Rs. C-11/07, Eckelkamp, DStRE 2009, 560-564; EuGH, Urteil v. 11.09.2008, Rs. C-43/07, Arens-Sikken, DStRE 2009, 731-736; EuGH, Urteil v. 12.02.2009, Rs. C-67/08, Block, ZEV 2009, 203-205; EuGH, Urteil v. 22.04.2010, Rs. C-510/08, Mattner, ZEV 2010, 270-274; EuGH, Urteil v. 10.02.2011, Rs. C-25/10, Heukelbach, IStR 2011, 192-194; EuGH, Urteil v. 15.09.2011, Rs. C-132/10, Halley, IStR 2011, 887-889; EuGH, Urteil v. 19.07.2012, Rs. C-31/11, Scheunemann, IStR 2012, 723-725; EuGH, Urteil v. 17.10.2013, Rs. C-181/12, Welte, FR 2013, 1105-1109.

[4] Dazu Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss, KOM (2011) 864, S. 5.

[5] Der Binnenmarkt in den Augen der Bevölkerung – Momentaufnahme der Ansichten und Anliegen von Bürgern und Unternehmen – Arbeitsdokument der Kommissionsdienststellen SEK (2011) 1003, S. 8; dazu auch *Feldner/Härke*, Doppelte Erbschaft- bzw. Schenkungsteuerpflicht in Europa, ErbStB 2012, 147; *Ihle*, Die Vorschläge der EU-Kommission zur Beseitigung von Problemen bei der Besteuerung grenzüberschreitender Erbfälle, ZEV 2012, 173-174.

[6] Arbeitsdokument der Kommissionsdienststellen SEK (2011) 1003, S. 8.

[7] Mitteilung der Kommission, KOM (2011) 864, S. 4.

[8] Mitteilung der Kommission, KOM (2011) 864, S. 4.

[9] DB vom 16.03.2012, DB0469195.

[10] So auch Arbeitsdokument der Kommissionsdienststellen, Zusammenfassung der Folgenabschätzung, SEK (2011) 1490, S. 3.

Die Aktualität der Thematik soll an einem kürzlich vom EuGH entschiedenen Vorabentscheidungsersuchen zur deutschen Erbschaftsteuer verdeutlicht werden:[11]

Der Kläger heiratete im Jahr 1981 die in Deutschland geborene Erblasserin und lebte seitdem gemeinsam mit ihr in der Schweiz.[12] Die Erblasserin verstarb dort im Jahr 2009. Alleinerbe wurde ihr Ehemann. Zum Nachlass gehörte unter anderem ein in Deutschland belegenes Grundstück (Wert: 329.200 €). Dieses unterwarf das zuständige Finanzamt in Deutschland der Erbschaftbesteuerung und zog bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs den im Falle der beschränkten Steuerpflicht nach § 16 II ErbStG vorgesehenen Freibetrag in Höhe von 2.000 € ab. Hätte nur einer der beiden Eheleute zum Zeitpunkt des Todes seinen Wohnsitz in Deutschland gehabt und damit die unbeschränkte Steuerpflicht nach § 2 I Nr. 1 a) ErbStG ausgelöst, wäre gemäß § 16 I Nr. 1 ErbStG ein Freibetrag in Höhe von 500.000 € gewährt worden, und der Erwerb wäre steuerfrei gewesen.[13]

Der Gerichtshof kommt nun zu dem Ergebnis, dass eine ungerechtfertigte Beeinträchtigung der Kapitalverkehrsfreiheit vorliegt. Der Anwendungsbereich dieser Freiheit, die als einzige Grundfreiheit auch Drittstaatenangehörigen Schutz bietet, ist durch den grenzüberschreitenden Erbfall eröffnet.[14] Da hier die deutsche Vorschrift des § 16 II ErbStG dazu führt, dass der Erwerb von Todes wegen zwischen Gebietsfremden einer höheren Steuerbelastung unterliegt als Erwerbe, an denen zumindest ein Gebietsansässiger beteiligt ist, liegt eine Wertminderung des Nachlasses und damit auch eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit vor.[15] Auch befinden sich Gebietsansässige und Gebietsfremde in objektiv vergleichbaren Situationen, da der deutsche Gesetzgeber die Personengruppen abgesehen von dem niedrigeren Freibetrag für beschränkt Steuerpflichtige gleich behandelt.[16] Rechtfertigungsgründe für diese Beeinträchtigung bestehen nicht.

Da der EuGH zu der Überzeugung gelangt ist, dass die Regelung des § 16 II ErbStG europarechtswidrig ist, muss der deutsche Gesetzgeber nun tätig werden und die notwendigen Anpassungen vornehmen, um einen europarechtskonformen Zustand herzustellen. An diesem Vorabentscheidungsersuchen zeigt sich, dass die Einflüsse des Europarechts auf die Erbschaftsteuer allgegenwärtig sind.

[11] Siehe EuGH, Urteil v. 17.10.2013, Rs. C-181/12, Welte, FR 2013, 1105-1109.
[12] Vgl. zum gesamten Sachverhalt EuGH, Urteil v. 17.10.2013, Rs. C-181/12, Welte, FR 2013, 1105, Rn. 7-16.
[13] FG Düsseldorf, Beschluss v. 02.04.2012, Rs. 4 K 689/12 Erb, Welte, ZEV 2012, 628.
[14] EuGH, Urteil v. 17.10.2013, Rs. C-181/12, Welte, FR 2013, 1105-1106, Rn. 20.
[15] EuGH, Urteil v. 17.10.2013, Rs. C-181/12, Welte, FR 2013, 1105, 1106, Rn. 25.
[16] EuGH, Urteil v. 17.10.2013, Rs. C-181/12, Welte, FR 2013, 1105, 1108, Rn. 48, 51.

1. Teil Vorgaben des Europarechts

A. Überblick

Der Europäischen Union stehen vielfältige Möglichkeiten zur Verfügung, um auf die Rechtssysteme der einzelnen Mitgliedstaaten Einfluss nehmen zu können. An dieser Stelle werden die für den Bereich des Erbschaftsteuerrechts in Betracht kommenden Instrumentarien auf deren Relevanz überprüft.

Zunächst ist festzuhalten, dass die Europäische Union bis auf hier nicht relevante Ausnahmen[17] keine Kompetenz besitzt, eigene Steuern oder Abgaben zu erheben.[18] Die Besteuerungshoheit verbleibt also bei den Mitgliedstaaten.[19] Auch wenn eine Übertragung der Steuerhoheit auf die EU teilweise als sinnvoll erachtet wird[20], wird dies in Zukunft höchstens in Randbereichen geschehen. Die Steuereinnahmen sind von zu großer Bedeutung für die Mitgliedstaaten, als dass sie bereit wären, dort umfassende Kompetenzen an die EU abzugeben.

Der Bereich der Harmonisierung des nationalen Rechts durch die Europäische Union hat, zumindest auf dem Gebiet der indirekten Steuern, mittlerweile einen bedeutenden Einfluss erlangt.[21] Der Vorgang der Harmonisierung kann auch mit den Begriffen Rechtsangleichung oder Koordinierung umschrieben werden.[22] Durch diesen Prozess können nationale Rechtsbereiche durch Rechtsakte der EU an einen einheitlichen europäischen Standard angepasst werden.[23] Allerdings ist hier zu beachten, dass auf dem Gebiet der direkten Steuern das Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung und das Subsidiaritätsprinzip Anwendung finden (dazu auch Art. 5 I, III EUV).[24] Das erstgenannte Prinzip besagt, dass die Zuständigkeit der EU zur Regelung eines bestimmten Bereichs in den Verträgen positiv normiert sein muss (Art. 5 II EUV). Die Union besitzt

---

[17] *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht, 4. Auflage, 2014, Rn. 756.
[18] *Birk*, Das sog. „Europäische Steuerrecht“, FR 2005, 121; *Waldhoff*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 110 AEUV, Rn. 1.
[19] *Birk*, Das sog. „Europäische Steuerrecht“, FR 2005, 121.
[20] *Wieland*, Der Europäische Gerichtshof als Steuergesetzgeber?, in: Gaitanides/Kadelbach/Iglesias (Hrsg.), Europa und seine Verfassung - Festschrift für Manfred Zuleeg, 2005, S. 493-494.
[21] *Klein*, Der Einfluß des Europarechts auf das deutsche Steuerrecht, in: Lehner (Hrsg.), Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, DStJG 1996, S. 13.
[22] *Rossi*, in: Vedder/Heintschel von Heinegg, Europäisches Unionsrecht, 1. Auflage, 2012, Art. 115 AEUV, Rn. 4.
[23] *Rossi*, in: Vedder/Heintschel von Heinegg, Europäisches Unionsrecht, Art. 115 AEUV, Rn. 4.
[24] *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht, Rn. 761.

also weder eine Allzuständigkeit noch eine Kompetenz-Kompetenz[25], sondern benötigt zum Erlass von Harmonisierungsvorschriften eine ausdrückliche Ermächtigungsgrundlage.[26] Das Subsidiaritätsprinzip ist in Art. 5 III EUV verankert und legt fest, dass die Union im Rahmen ihrer Kompetenzen nur tätig werden darf, sofern und soweit die Ziele der in Betracht gezogenen Maßnahmen von den Mitgliedstaaten weder auf zentraler noch auf regionaler oder lokaler Ebene ausreichend verwirklicht werden können, sondern auf Unionsebene besser zu verwirklichen sind.[27]

Artikel 113 AEUV regelt explizit die Harmonisierung der indirekten Steuern.[28] Da die Erbschaftsteuer zu den direkten Steuern[29] zählt, hat diese Vorschrift keinen Einfluss auf das nationale Erbschaftsteuerrecht.

Anders als bei den indirekten Steuern fehlt bei den direkten Steuern eine ausdrückliche Ermächtigungsgrundlage der EU zur Harmonisierung und es bleibt nur der Rückgriff auf die Generalklauseln der Art. 114 und 115 AEUV.[30] Dabei ist Art. 114 AEUV mit seinen einfacheren Voraussetzungen nach dessen Absatz II auf Bestimmungen über Steuern nicht anwendbar. Daher steht für eine Harmonisierung der Erbschaftsteuer einzig[31] Art. 115 AEUV als Ermächtigungsgrundlage zur Verfügung.[32] Nach Art. 115 AEUV kann der Rat einstimmig nach Anhörung des Europäischen Parlaments sowie des Wirtschafts- und Sozialausschusses Richtlinien für die Angleichung derjenigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten erlassen, die sich unmittelbar auf die

[25] *Vedder*, in: Vedder/Heintschel von Heinegg, Europäisches Unionsrecht, Art. 5 EUV, Rn. 7.

[26] *Calliess*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 5 EUV, Rn. 9.

[27] Die Anwendung des Subsidiaritätsgrundsatzes auf dem Gebiet der Harmonisierung ist teilweise umstritten, dazu *Kokott*, Die Bedeutung der europarechtlichen Diskriminierungsverbote und Grundfreiheiten für das Steuerrecht der EU-Mitgliedstaaten, in: Lehner (Hrsg.), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten, 2000, S. 3 und sehr ausführlich *Nekola*, Der Einfluss des Europarechts auf das Erbschaftsteuerrecht, 2000, S. 35-50.

[28] Siehe auch *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 17. Auflage, 2014, Rn. 222, 1678 f.

[29] *Jüptner*, in: Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, 5. Auflage, 2014, Einführung, Rn. 61. Kennzeichnend für direkte Steuern ist, dass der Steuerschuldner identisch ist mit demjenigen, der die Steuer auch wirtschaftlich zu tragen hat. Der Erwerber als Steuerschuldner (§ 20 I ErbStG) hat die Steuer auch wirtschaftlich zu tragen, so dass die Erbschaftsteuer eine direkte Steuer darstellt, siehe hierzu *Nekola*, Der Einfluss des Europarechts auf das Erbschaftsteuerrecht, 2000, S. 24.

[30] Dazu mit Nennung der hier irrelevanten Spezialnormen: *Lehner*, DBA-Politik der Bundesregierung, FR 2011, 1087.

[31] Auf eine mögliche Harmonisierungskompetenz nach Art. 352 AEUV wird hier mangels Relevanz und aufgrund der strengeren Voraussetzungen nicht näher eingegangen. Teilweise wird in der Literatur die Harmonisierung der direkten Steuern auch nach Art. 115 AEUV abgelehnt, da sich diese nicht „unmittelbar“ auf das Funktionieren des Binnenmarktes auswirken könnten. Diese Auslegung verkennt jedoch die gravierenden Auswirkungen, die die direkten Steuern auf grenzüberschreitende Aktivitäten haben können. Daher wird auf diese Ansicht nicht weiter eingegangen. Vgl. ausführlicher *Brinkmann*, Europarechtsverstöße im deutschen Erbschaftsteuerrecht, 2007, S. 34-35.

[32] Siehe unter anderem *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Auflage, 2011, S.98-99; *Kokott*, Die Bedeutung der europarechtlichen Diskriminierungsverbote und Grundfreiheiten für das Steuerrecht der EU-Mitgliedstaaten, in: Lehner (Hrsg.), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten, S. 2.

Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarktes auswirken.[33] Von der hiermit bestehenden Möglichkeit der Angleichung nationaler Erbschaftsteuersysteme wurde jedoch bis jetzt kein Gebrauch gemacht[34], und dies wird auch in der Zukunft nicht geschehen. Bereits bei Schaffung des früheren EWGV war eine Harmonisierung der Steuerrechtsordnungen ausdrücklich nicht gewünscht[35] und bildete kein selbständiges Ziel der EU.[36] Im Jahr 2011 veröffentlichte die Europäische Kommission eine Pressemitteilung, in der sie ausdrücklich klarstellte, dass sie keine Harmonisierung der Erbschaftsteuersysteme der einzelnen Mitgliedstaaten vorschlage.[37] Die mangelnde Bereitschaft zur Harmonisierung ist hauptsächlich auf drei Gründe zurückzuführen. Erstens müssen die strengen Voraussetzungen des Art. 115 AEUV, insbesondere das Einstimmigkeitserfordernis, beachtet werden. Bei einem stetig wachsenden Europa mit derzeit 28 Mitgliedstaaten wird es immer schwieriger werden, einen Konsens über harmonisierte Erbschaftsteuersysteme zu finden. Dazu bestehen zu wenige Gemeinsamkeiten der verschiedenen Erbschaftsteuern, soweit die Mitgliedstaaten eine solche Steuer überhaupt erheben.[38] Zweitens ist das oben genannte Subsidiaritätsprinzip zu beachten, dem zumindest eine große psychologisch hemmende Wirkung attestiert wird.[39] Drittens ist noch die mangelnde Bereitschaft der Mitgliedstaaten zu nennen, der EU die Regelung nationaler Steuereinnahmen zu überlassen.[40] Da die Unionsbürger aus Art. 115 AEUV auch keine einklagbaren Rechte herleiten können[41], wird die Harmonisierung des Erbschaftsteuerrechts wahrscheinlich nie mehr große Bedeutung erlangen.[42]

Seit dem Vertrag von Lissabon enthält Art. 6 I EUV einen Verweis auf die Charta der Grundrechte der Europäischen Union und stellt diese auf die gleiche Stufe wie den EUV/AEUV.[43] Daher existiert mittlerweile auch ein europäischer, rechtsverbindlicher Grundrechtskatalog. Die Gemeinschaftsgrundrechte richten sich allerdings zunächst nur

[33] Auf die Frage, ob eine Harmonisierung des Erbschaftsteuerrechts nach den materiellen Voraussetzungen in Betracht kommt, soll hier mangels Relevanz nicht eingegangen werden. Siehe dazu aber ausführlich *Nekola*, Der Einfluss des Europarechts auf das Erbschaftsteuerrecht, S. 27-28.

[34] *Scheller/Bader*, Wie weit reichen die europarechtlichen Grundfreiheiten in der Erbschaftsteuer bei Drittlandsfällen, insbesondere gegenüber der Schweiz?, ZEV 2011, 112, 113.

[35] Dazu *Birk*, Das sog. „Europäische Steuerrecht“, FR 2005, 121, 122.

[36] *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, S. 98.

[37] Pressemitteilung der Europäischen Kommission vom 15.12.2011, IP/11/1551.

[38] Näher zu den bestehenden Unterschieden *Ihle*, Die Vorschläge der EU-Kommission zur Beseitigung von Problemen bei der Besteuerung grenzüberschreitender Erbfälle, ZEV 2012, 173-174.

[39] *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, S. 100.

[40] *Kokott*, Die Bedeutung der europarechtlichen Diskriminierungsverbote und Grundfreiheiten für das Steuerrecht der EU-Mitgliedstaaten, in: Lehner (Hrsg.), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten, S. 3.

[41] *Scheller/Bader*, Wie weit reichen die europarechtlichen Grundfreiheiten in der Erbschaftsteuer bei Drittlandsfällen, insbesondere gegenüber der Schweiz?, ZEV 2011, 112, 113.

[42] Abzuwarten bleibt, ob die durch den Vertrag von Lissabon neu eingeführten Möglichkeiten der verstärkten Zusammenarbeit von Mitgliedstaaten (Art.326-334 AEUV) auf dem Gebiet des Steuerrechts genutzt werden.

[43] *Calliess*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, EU-GrCharta Art. 1, Rn. 1.

an die EU und deren Organe.[44] Erbschaftsteuerliche Maßnahmen der Mitgliedstaaten können höchstens mittelbar durch die Gemeinschaftsgrundrechte beeinflusst werden, da der EuGH diese teilweise als Schranken-Schranken bei den Rechtfertigungsgründen von Grundfreiheiten prüft.[45]

Eine weitere Möglichkeit, die unterschiedlichen Steuersysteme der Mitgliedstaaten aufeinander abzustimmen, stellen die Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer dar.[46] Diese begründen als völkerrechtliche Verträge allerdings nur Rechte und Pflichten zwischen den zwei jeweils beteiligten Mitgliedstaaten als Vertragsparteien[47] und nicht zwischen der EU und einem Mitgliedstaat. Daher handelt es sich bei den bestehenden DBA nicht um Vorgaben der Europäischen Union.

Vor der Reform der EU durch den Vertrag von Lissabon enthielt der EGV in Art. 293 2. Spiegelstrich eine Regelung zu den Doppelbesteuerungsabkommen. Danach leiten die Mitgliedstaaten untereinander Verhandlungen ein, um zugunsten ihrer Staatsangehörigen die Beseitigung der Doppelbesteuerung in der Gemeinschaft sicherzustellen. Hieraus wurde zwar das Ziel hergeleitet, dass innerhalb der EU eine Doppelbesteuerung vermieden werden soll.[48] Allerdings stellten der EuGH und später auch die Literatur mehrheitlich zutreffend fest, dass mit dieser Vorschrift keine subjektiven Rechte des Steuerpflichtigen einhergehen und somit der Abschluss eines DBA nicht erzwungen werden kann.[49] Die Regelung des Art. 293 EGV ist nicht in den AEUV übernommen worden, so dass es mittlerweile keine primärvertragliche Verpflichtung der Mitgliedstaaten mehr gibt, die Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft zu beseitigen.[50] Auch der EuGH hat im „Block"-Urteil bestätigt, dass die Mitgliedstaaten nicht verpflichtet sind, ihr eigenes Steuersystem denen der anderen Mitgliedstaaten anzupassen,

---

[44] *Calliess*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, EU-GrCharta Art. 51, Rn. 4-6.

[45] *Calliess*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, EU-GrCharta Art. 51, Rn. 14; vgl. zu den Rechten aus der EMRK als Schranken-Schranke EuGH, Urteil v. 18.06.1991, Rs. C-260/89, ERT, BeckRS 2004, 75777, Rn. 41.

[46] Zurzeit existieren allerdings nur sechs DBA auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer (Dänemark, Frankreich, Griechenland, Schweden, Schweiz, Vereinigte Staaten). Mit Finnland und Italien wird über solche DBA verhandelt. Siehe dazu Stand der Doppelbesteuerungsabkommen und anderer Abkommen im Steuerbereich sowie der Abkommensverhandlungen am 1. Januar 2014, IV B 2 – S 1301/07/10017-05. Das DBA Griechenland enthält nur Regelungen über das bewegliche Nachlassvermögen. Für unbewegliches Vermögen existiert somit kein DBA mit Griechenland, siehe *Lintz/Papadimopoulos*, Vererbung von Immobilien in Griechenland durch deutsche Staatsangehörige, MittBayNot 2009, 442, 448.

[47] *Wassermeyer*, in: Wassermeyer, Doppelbesteuerung, 127. Ergänzungslieferung Mai 2014, MA Vor Art.1, Rn. 9.

[48] *Forsthoff*, Treaty Override und Europarecht, IStR 2006, 509, 510.

[49] EuGH, Urteil v. 12.05.1998, Rs. C-336/96, Gilly, DStRE 1998, 445, 447, Rn. 15-16; *Dautzenberg/Brüggemann*, EG-Vertrag und deutsche Erbschaftsteuer, BB 1997, 123, 124; *Forsthoff*, Treaty Override und Europarecht, IStR 2006, 509, 510.

[50] *Lehner*, DBA-Politik der Bundesregierung, FR 2011, 1087, 1089.

um die sich aus der parallelen Ausübung von Besteuerungsbefugnissen ergebende Doppelbesteuerung zu beseitigen.[51]

Zusammenfassend bleibt festzuhalten, dass die Europäische Union selbst keine Erbschaftsteuern erheben darf, eine Harmonisierung nicht zu erwarten ist, die Gemeinschaftsgrundrechte für das Erbschaftsteuerrecht nicht relevant sind und keine Verpflichtung zum Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen besteht. Eine Einflussnahme findet daher nur über die Arbeitsunterlage der Kommissionsdienststellen, die Grundfreiheiten und das Beihilfeverbot statt. Im Folgenden wird die Arbeitsunterlage dargestellt und sodann auf die unmittelbare Geltung der Grundfreiheiten und des Beihilfeverbots eingegangen. Ergänzend dazu wird die Rolle des Europäischen Gerichtshofs erörtert.

I. Arbeitsunterlage der Kommissionsdienststellen

Hintergrund der Arbeitsunterlage der Kommissionsdienststellen[52] ist die am 15. Dezember 2011 ergangene Empfehlung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Erbschaften der Europäischen Kommission[53]. Eine solche Empfehlung ist ein Rechtsakt der Europäischen Union (vgl. Art. 288, 292 AEUV). Anders als Verordnungen sind die Empfehlungen nach Art. 288 V AEUV nicht verbindlich. Sie erzeugen also weder eine rechtliche Bindungswirkung noch begründen sie subjektive Rechte, die vor nationalen Gerichten durchgesetzt werden könnten.[54] Allerdings können Empfehlungen sehr wohl indirekte rechtliche Wirkungen erzeugen.[55] Zum einen müssen die nationalen Gerichte der Mitgliedstaaten die Empfehlungen berücksichtigen, wenn sie für die Auslegung nationaler oder europäischer Normen hilfreich sind.[56] Zum anderen wird auch der EuGH die Empfehlungen der Kommission bei seiner Entscheidungsfindung nicht völlig außer Acht lassen. Auch die Arbeitsunterlage erzeugt keine rechtliche Bindungswirkung, sie gibt aber dennoch sowohl für die Organe der EU als auch für die Mitgliedstaaten nützliche Hilfestellungen, um die Europarechtswidrigkeit nationaler Erbschaftsteuernormen besser beurteilen zu können.

Die Kommission möchte durch die Empfehlung darauf hinwirken, dass die Mitgliedstaaten Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung treffen.[57] Dabei will die

[51] EuGH, Urteil v. 12.02.2009, Rs. C-67/08, Block, ZEV 2009, 203, 205, Rn. 31.

[52] Arbeitsunterlage der Kommissionsdienststellen, Diskriminierungsfreie Erbschaftsteuersysteme: Grundsätze der EU-Rechtsprechung, SEK (2011) 1488.

[53] Empfehlung der Kommission vom 15.12.2011 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Erbschaften, K (2011) 8819.

[54] EuGH, Urteil v. 13.12.1989, Rs. C-322/88, Grimaldi, NZA 1991, 283, 285, Rn. 16; *Nettesheim*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, 53. Ergänzungslieferung Mai 2014, Art. 288 AEUV, Rn. 205.

[55] So auch *Nettesheim*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Art. 288 AEUV, Rn. 206.

[56] EuGH, Urteil v. 13.12.1989, Rs. C-322/88, Grimaldi, NZA 1991, 283, 285, Rn. 18.

[57] *Günther*, Grenzüberschreitende Besteuerung von Erbschaften, ErbStB 2012, 31.