

des § 10b Abs. 1 EStG erheblich transparenter und unkomplizierter geworden. Angesichts des Übergewichts der vom

Gesetzgeber gewährten Vorteile läßt sich die verlorengegangene Möglichkeit des Spendenrücktrags verschmerzen.

Die neue Abgeltungsteuer – Ungereimtheiten bei Sachverhalten mit Auslandsbezug

Prof. Dr. Thomas Zacher, MBA, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Zacher & Partner, Köln, und Fachhochschule der Wirtschaft, Bergisch Gladbach

1. Einleitung

Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen auf der Ebene von Privatanlegern ab 2009 einer Abgeltungsteuer von 25 % (zuzüglich Solidaritätszuschlag) gem. § 32d EStG. Mit der Abgeltungsteuer wird einerseits der Begriff der Kapitaleinkünfte erweitert und andererseits eine umfassende steuerliche Erfassung von Wertsteigerungen bei Kapitalanlagen eingeführt, unabhängig von der entsprechenden Halte-dauer. Die konkrete Veranlagung von Kapitaleinkünften soll ab 2009 weitgehend vermieden werden. Unabhängig davon, ob man die Gesamtheit dieser Regelungen – gegebenenfalls im Kontext der gesamten Unternehmensteuerreform 2008 – als weiteren Beitrag zur gleichmäßigen Besteuerung und tatsächlichen Erhebung der geschuldeten Einkommensteuer unabhängig von der konkreten Ausgestaltung des Anlageinstruments ansieht¹, als Beitrag des Gesetzgebers zur Verminderung der Einkommensteuer auf Kapitalerträge und darüber hinaus als Maßnahme zur Verbesserung der Vertraulichkeit steuerlich relevanter Daten² oder umgekehrt als Erhöhung der persönlichen Steuerbelastung aller Dividendenempfänger³ bzw. gar als Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip⁴ kritisiert, ist in jedem Falle festzustellen, daß selbst bei der unterstellten guten Absicht einer Vereinheitlichung und Vereinfachung der Besteuerung wiederum zahlreiche Ausnahmetatbestände und Sonderfälle in das Gesetz Eingang gefunden haben. Diese mögen z. T. den notwendigen Anpassungs- und Übergangsregelungen zum bisherigen System geschuldet sein. Zum Teil ist aber auch die fiskalische Absicht offensichtlich, tatsächliche oder vermeintliche sog. Steuerschlupflöcher zu schließen bzw. dem Fiskus ein gewisses Steuersubstrat in jedem Fall zunächst zu sichern, unabhängig davon, ob – ggf. unter erheblichem Aufwand des Steuerpflichtigen und der ggf. involvierten Kreditinstitute – (später) nachgewiesen werden kann, daß die entsprechende Steuerbelastung nicht bzw. nicht in dieser Höhe zutreffend ist oder gar eine

entsprechende Belastung bereits erfolgt ist. Besonders anfällig für die letztgenannten Bestrebungen sind naturgemäß Sachverhalte mit Auslandsbezug. Dort scheint – auch unter Berücksichtigung der europäischen Vorgaben und insbesondere der Kapitalverkehrsfreiheit – nach Ansicht des Gesetzgebers ein besonderes Bedürfnis zur mindestens einstweiligen Sicherung des Steuersubstrats gegen undurchschaubare Gestaltungen oder anderer potentiell zur Steuerverkürzung geeigneter Umstände zu bestehen.

Da trotz dieses Argwohns jedoch gewisse europarechtliche Vorgaben offensichtlich durchaus Eingang in das gesetzgeberische Bewußtsein gefunden haben, welche wiederum partiell zu einer äußerst vorsichtigen Behandlung solcher Sachverhalte im Rahmen der neuen Besteuerung von Kapitalanlagen bei Privatanlegern⁵ geführt haben, kommt es teilweise zur Schlechterstellung inländischer Anleger gegenüber ausländischen Privatanlegern, andererseits wiederum zu potentiellen Benachteiligungen von deutschen Anlegern mit ausländischen Kapitaleinkünften bzw. solchen Steuerpflichtigen, die – z. B. bedingt durch einen Wohnsitzwechsel, aber auch z. B. durch Erbfälle etc. – ausländische Kapitalanlagen oder zumindest deren Erträge vom Ausland ins Inland transferieren (müssen).

Die mit ►► gekennzeichneten Entscheidungen können unter www.steuerrecht.org in der Online-Variante dieses Heftes abgerufen werden.

- 1 So das BMF in seiner Veröffentlichung vom 11. 10. 2007 zur Besteuerung bei den verschiedenen Möglichkeiten zur Vermögensanlage, vornehmlich Kapitalanlage nach dem Einkommensteuerrecht bis 2008 und ab 2009 unter Berücksichtigung der Abgeltungsteuer
- 2 Vgl. *Behrens*, BB 2007, S. 1025, mit allerdings kritischer Beurteilung.
- 3 So *Rädler*, DB 2007, S. 988, 993.
- 4 *Oho/Hagen/Lenz*, DB 2007, S. 1322, 1326.
- 5 Im folgenden werden dementsprechend die Verhältnisse bei Kapitalanlagen im Privatvermögen, nicht jedoch bei gewerblichen Einkünften im Rahmen von Personengesellschaften bzw. bei Einkünften von Kapitalgesellschaften behandelt.

2. Nachteile für inländische Kapitalanleger einerseits ...

Nach der derzeit noch geltenden Besteuerung von Kapitaleinkünften beträgt die maximale Spitzenbelastung von privaten Aktionären (einschl. Solidaritätszuschlag und sog. Reichensteuer, jedoch ohne Berücksichtigung der Kirchensteuer) 23,74 %. Werbungskosten können z. B. bei Zinserträgen aus Anleihen in vollem Umfang, bei Dividenden zur Hälfte abgezogen werden. Außerhalb der Jahresfrist des § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG und den inzwischen auch von der Rechtsprechung des BFH⁶ als im Sinne einer Verhinderung von Mißbräuchen zu weitgehend kritisierten und teleologisch wieder reduzierten Problemfällen der sog. Finanzinnovationen sind Veräußerungsgewinne auch für finanzkräftige Privatinvestoren steuerfrei, soweit nicht § 17 EStG eingreift. Vorstößen der Finanzverwaltung zur entsprechenden Umqualifizierung privater Wertsteigerungsgewinne außerhalb dieser besonderen Tatbestände in allgemeine gewerbliche Einkünfte werden von der Rechtsprechung der Finanzgerichte ebenso kritisch beurteilt,⁷ wie auch (spiegelbildlich) die (Um-)Verlagerung von Veräußerungsverlusten in die betriebliche Sphäre durch entsprechende Zuordnung zum (gewillkürten) Betriebsvermögen nur unter sehr engen Grenzen zugelassen wird. Zukünftig sind Veräußerungsgewinne gem. § 20 Abs. 2 n. F. EStG nicht nur generell steuerpflichtig, sondern zugleich auch im Verlustfall nicht mit anderen Einkünften verrechenbar. Selbst innerhalb der Kapitaleinkünfte sind noch verschiedene Verlustverrechnungstöpfe für den einzig zugelassenen Verlustvortrag zu bilden, da der Fiskus offensichtlich die Verrechenbarkeit der „bösen“ Verluste aus Aktiengeschäften mit etwaigen „guten“ Einkünften aus „normalen“ Kapitaleinkünften fürchtet. All dies trifft Spitzeninvestoren in besonderem Maße. Dort fallen häufig nicht unerhebliche Werbungskosten an, sei es in Form von Beratungskosten für Investmentberatung oder Depotverwaltung oder eigene Verwaltungstätigkeiten im Rahmen von family offices, sei es im Rahmen der Fremdfinanzierung entsprechender Anlagen zur Ausnutzung der Zinsdifferenz zwischen Darlehens- und Anlageverzinsung. Diese Investoren werden im übrigen nicht nur im Hinblick auf die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage und die Einschränkung der Verlustzurechnungsmöglichkeiten besonders negativ getroffen, sondern auch bei nüchterner Betrachtung der Steuersätze. So steht z. B. bei privaten Aktienanlagen eine Spitzenbelastung auf der Ebene des Anlegers in Höhe der oben bereits genannten 23,74 % nach bisheriger Rechtslage zukünftig ein Steuersatz von 26,38 % (einschl. Solidaritätszuschlag) gegenüber; dies entspricht einer Erhöhung des Grenzsteuersatzes um 11,12 %. Daß bei Spitzensteuersätzen im Falle von reinen Zinseinkünften gegenüber der bisherigen Rechtslage der Versteuerung mit dem vollen Steuersatz durchaus eine nicht unbedeutende Belastung eintritt, soll nicht verschwiegen werden. Allerdings gehören gerade private Großinvestoren

typischerweise nicht zu demjenigen Anlegertypus, welcher allein auf laufende Zinserträge setzt, die bei nüchterner Betrachtung unter Einbeziehung der Inflation oft noch nicht einmal den Vermögenserhalt gewähren können. Selbst soweit sog. Buy-and-Hold-Strategien bei Rentenpapieren angewandt werden, liegt diesen im betreffenden Anlagesegment doch bisher regelmäßig eine Mischkalkulation aus (begrenzter) laufender Ertrags Erwartung und entsprechender Wertsteigerung zum Einlösungstermin zugrunde, insbesondere bei niedrig verzinslichen Anlagen.

All dies führt zu einer – vorsichtig formuliert – durchaus eingeschränkten Euphorie über die Neuerungen in den Kreisen deutscher Privatinvestoren, die z. T. bereits als „Stiefkinder“ der Reform bezeichnet werden.⁸

Deren Regelungen unterliegt allerdings derjenige nicht, der z. B. als ausländischer Portfolioaktionär in Deutschland Anlagegeschäfte tätigt. Bisher unterlag er mit seinen deutschen Aktien – ohne Anwendung eines DBA – einem Steuersatz von 20%. Die neue Abgeltungsteuer erhöht zwar scheinbar diesen Prozentsatz auf 25%; soweit jedoch ein Doppelbesteuerungsabkommen eingreift, reduziert sich diese Belastung durch eine Quellenbesteuerung in der Regel auf maximal 15%; Solidaritätszuschlag fällt nicht an. Bei Zinserträgen liegt die Belastung oft sogar darunter, Steuersätze von 0–15% kommen je nach DBA zur Anwendung.⁹ Dieser Steuersatz bleibt trotz der Steuererhöhung für die inländischen Aktionäre für ausländische Portfolioaktionäre erhalten. Darüber hinaus verbieten Doppelbesteuerungsabkommen vielfach die Besteuerung der Veräußerungsgewinne in Deutschland, so daß diese nicht zur Bemessungsgrundlage herangezogen werden dürfen.¹⁰

Es verwundert daher nicht, daß insoweit bereits verschiedene Gestaltungsmöglichkeiten lebhaft diskutiert werden. Eine mögliche Reaktion auf die Bedenken sowohl im Hinblick auf Steuersystematik wie auch die an Artikel 3 GG zu messende Ungleichbehandlung wirtschaftlich vergleichbarer Sachverhalte¹¹ für private Spitzeninvestoren kann regelmäßig ein – echter – Wohnsitzwechsel ins Ausland sein, wenn die Besteuerung im neuen Wohnsitzstaat sehr niedrig ist.¹² Die zweite Möglichkeit besteht ggf. in der

6 Vgl. etwa ►► BFH, Urteil vom 20. 11. 2006, Az. VIII R 97/02, DB 2007, S. 437 ff.

7 Vgl. zuletzt etwa ►► FG Köln, Urteil vom 1. 3. 2008, 9 K 7050/02 DStR-E 2008, S. 13 ff., Revision beim BFH eingelegt.

8 Vgl. Loos, DB 2007, S. 705 im Hinblick auf Portfolioaktionäre; ähnlich auch Rädler, in: DB 2007, S. 988 ff.

9 Vgl. hierzu Rädler, a. a. O., S. 989.

10 Zu den Einzelheiten vgl. Salomon/Rieger, DB 2002, S. 2671 ff.

11 Vgl. hierzu die in Fußnote 8 Genannten, jeweils a. a. O.

12 Vgl. zu den entsprechenden Empfehlungen Rädler, a. a. O., S. 989 und 992.

Schaffung – nach wie vor in der steuerlichen Qualifikation insoweit vorrangiger – gewerblicher Einkünfte, was insbesondere bei „gewerblichen Dividendeneinkünften“ (jedoch nicht bei Zinserträgen) sowohl bei gewerblichen Mitunternehmenschaften wie auch bei Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft (hier jedoch regelmäßig nur dann, wenn die Dividenden in der Gesellschaft thesauriert werden können) zu erheblichen Steuerbelastungsvorteilen führt, soweit nennenswerte Werbungskosten – Verzeihung, natürlich Betriebsausgaben – bzw. Finanzierungskosten anfallen. Der gewerbliche Investor hat zudem die Möglichkeit, Wertverluste in der Bilanz im Wege der Abschreibung bereits dann steuerlich geltend zu machen, wenn sie noch nicht durch eine Veräußerung realisiert worden sind. Dies gilt insbesondere unter der Geltung der neuen Rechtsprechung des BFH zur Teilwertabschreibung bei Kursverlusten börsennotierter Aktien des Finanzanlagevermögens.¹³

Als Zwischenergebnis zeigt sich, daß die erheblichen Dissonanzen in der Systemgerechtigkeit der „neuen“ Besteuerung von Kapitalerträgen nicht nur im Vergleich der Einkunftsarten untereinander und sogar zwischen verschiedenen Erträgen auf starke Bedenken hinsichtlich des Ziels der Gleichmäßigkeit der Besteuerung stoßen. Darüber hinaus wird der „normale“ Inlandsinvestor, der nicht zu den hier im Detail nicht diskutierbaren neuen ertragsteuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten greift, insbesondere im Bereich hoher Steuersätze gegenüber dem DBA-geschützten Auslandsinvestor bei im übrigen vergleichbarer Situation benachteiligt. EU-rechtlich mag man hier von einer unbeachtlichen Inländerdiskriminierung sprechen. Dieser Befund ist jedoch nicht nur steuersystematisch ungerecht, sondern auch standortpolitisch verfehlt und letztlich auch dem fiskalischen Interesse langfristig abträglich.

3. ... und Benachteiligung deutscher Steuerpflichtiger mit ausländischen Kapitaleinkünften andererseits

Im Bezug auf Privatanleger wird vielfach argumentiert, daß die Gesamtheit der Neuregelungen zur Abgeltungsteuer im speziellen und im Rahmen der Unternehmensteuerreform im allgemeinen zu einer fast durchgehend geringeren steuerlichen Gesamtbelastung führen würden. Zwar ist richtig, daß der Steuersatz der Abgeltungsteuer als solcher zunächst gerade für Bezieher hoher Einkommen attraktiv scheint; es wurde jedoch schon eingangs darauf hingewiesen, daß diese auch auf nationaler Ebene z. B. bei Dividendeneinkünften durch den ersatzlosen Wegfall des Halbeinkünfteverfahrens und der damit verbundenen Verdoppelung der Bemessungsgrundlage, zusätzlich noch verbunden mit der Abschaffung des Werbungskostenabzugs, wohl ein Danaergeschenk ist. Dagegen wird z. T. auch die Senkung der Körperschaftsteuerbelastung auf 15% ins Feld geführt. Dabei

wird jedoch nicht nur übersehen, daß schon auf der Ebene der Kapitalerträge generierenden Gesellschaft zahlreiche Gegenfinanzierungsmaßnahmen eingeführt worden sind, wie z. B. der Wegfall der degressiven Abschreibung oder die Einführung der Zinsschranke. Für Besitzer von Portfoliobeteiligungen an Kapitalgesellschaften mit Sitz im EU- oder nicht EU-Ausland muß dabei zusätzlich gesehen werden, daß diese von etwaigen steuerlichen Entlastungen auf der Ebene der die Kapitalerträge generierenden Gesellschaft – mögen Sie im Ergebnis groß sein oder nicht – nicht profitieren. Auch bei Zinseinkünften aus ausländischen Quellen können sich deutsche Entlastungsmaßnahmen nicht in der Weise auswirken, daß aufgrund etwaiger steuerlicher Minderbelastungen attraktivere Zinssätze gewährt und entsprechende Auszahlungen an deutsche Anleger generiert werden könnten.¹⁴

Die in Zukunft auch für Privatanleger generell eingreifende Besteuerung der Veräußerungsgewinne wirkt sich darüber hinaus bei Auslandsanlagen praktisch besonders nachteilig aus, da schon verfahrenstechnisch zunächst die Pflichtveranlagung gem. § 32 d Abs. 3 EStG eingreift. Die propagierte verfahrenstechnische Vereinfachungs- und materiellrechtliche Abgeltungswirkung ist damit per se nicht gegeben. Ebenso können Verluste bei ausländischen Kapitalanlagen nur im Rahmen des § 32 d Abs. 4 EStG zur Verlustverrechnung mit positiven Einkünften herangezogen werden. Es sind hierbei in der Praxis erhebliche praktische Probleme zu befürchten. Man darf gespannt darauf sein, ob die Finanzämter ihnen mitgeteilte ausländische Veräußerungsgewinne im Veranlagungsverfahren ebenso dankbar akzeptieren, wie sie im Ausland erlittene Verluste mit positiven Einkünften aus Kapitalvermögen, die im Inland erzielt wurden, verrechnen werden. Es stehen hier keine standardisierten Erklärungen und Mitteilungsverfahren zur Verfügung, wie sie inländischen Banken jetzt vom Fiskus umfänglich aufgebürdet worden sind.

Selbst demjenigen, der – ggf. durch die Mühen des Nachweises laufender ausländischer Erträge und ausländischer Veräußerungsgewinne wie -verluste bekehrt – seine Kapitalerträge im Rahmen eines deutschen Depots erwirtschaftet, droht Ungemach. Auch bei der Übertragung von einem Depot auf ein anderes Depot sind umfängliche Nachweispflichten zu erfüllen, damit alle potentiellen Veräußerungsgewinne erfaßt werden. Die tatsächlichen Anschaffungskosten, die unmittelbare Auswirkung auf das Entstehen eines steuerpflichtigen Gewinns oder Verlusts haben, darf nämlich auch die inländische Depotbank gem. § 43 a Abs. 2 EStG nur dann berücksichtigen, wenn die abgebende inländische oder ausländische Stelle ihr eine entsprechende förmliche Bescheinigung ausstellt. Ausländische

13 ►► BFH, Urteil vom 26. 9. 2007, 1 R 58/06 (DStR 2008, S. 187).

14 Vgl. Loos, BB 2007, S. 704, 706, dort insbesondere Fußnote 14.

Bescheinigungen darf das deutsche Kreditinstitut wiederum nur berücksichtigen, wenn die abgebende Stelle aus einem Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaft oder einem anderen Vertragsstaat des EWR-Abkommens liegt. Jede andere Form des Nachweises – mag sie auch materiell zutreffend sein – ist entsprechend der ausdrücklichen Regelung in § 43 a Abs. 2 Satz 6 EStG nicht zulässig. Ist jedoch eine zulässige Nachweisung nicht erfolgt, so kommt nach Satz 7 der vorbezeichneten Vorschrift ein Steuerabzug von 30% auf den Veräußerungs- oder Einlösungsbetrag der betreffenden Kapitalanlage zur Anwendung. Auch diese Regelung bewegt sich sicher schon im Grenzbereich zwischen einer im zulässigen Rahmen formalisierten Nachweismechanik und einer materiell belastenden und ggf. auslandsanlage-diskriminierenden Regelung, die großräumig bestimmte ausländische Einkünfte zunächst einer tendenziell deutlich höheren Besteuerung unterwirft, um dann dem Steuerpflichtigen im nachhinein die Last der Einzelnachweisung und des Rückforderungsverfahrens aufzubürden.¹⁵

Völlig unübersichtlich wird die Situation bei ausländischen Investmentfonds, insbesondere bei solchen, bei denen Erträge ganz oder z. T. thesauriert werden. Details hierzu können an dieser Stelle nicht ausgebreitet werden. Schon der intensive Schriftwechsel zwischen den Spitzenverbänden der deutschen Finanzwirtschaft und dem BMF – zur Klärung von bereits jetzt absehbaren Zweifelsfragen im Vorgriff auf die kommenden Regelungen (!)¹⁶ – spricht Bände. So soll z. B. eine doppelte Besteuerung der akkumulierten ausschüttungsgleichen Erträge dadurch begegnet werden, daß der Steuerpflichtige in einem Begleitschreiben zu seiner Steuerzahlung darauf hinweist, daß er die schon in den Vorjahren angefallenen ausschüttungsgleichen Erträge ja schon im Veranlagungsverfahren jeweils angegeben habe, weshalb sie nunmehr von dem jetzt dargestellten Gesamtbetrag wieder abzuziehen seien. Die schon jetzt absehbaren Problemfälle liegen auch keineswegs in dem grundsätzlich begrüßenswerten Umstand begründet, daß im Rahmen des von inländischen Depotstellen durchzuführenden Abzugsverfahrens auch die tatsächliche oder fiktive ausländische Quellensteuer gem. §§ 32 d Abs. 1 Satz 2 und Abs. 5, 43 Abs. 3 Satz 1 EStG anzurechnen ist. Auch hier steht das BMF auf dem Standpunkt, daß in Zweifelsfällen derart aufwendige Nachweis- bzw. Recherchemaßnahmen für das potentiell anrechnungswillige deutsche Kreditinstitut im Interesse seiner Kunden eingreifen, daß allzu großes Engagement bei den Kreditinstituten ob der hohen Anforderungen wohl gebremst werden wird.¹⁷ Wenn etwa das BMF von den depotführenden Stellen verlangt, „zum Zwecke der erleichterten Nachprüfung durch die Finanzverwaltung die jeweiligen ausländischen Erträge, die darauf jeweils entfallenden ausländischen Steuern sowie etwaige nicht anrechnungsfähige Beträge ausländischer Steuern gesondert aufzuzeichnen“ und (bei fiktiven Quellensteuern) sogar eine Einzelprüfung der Vergleichbarkeit ausländischer

Steuern (selbst aus Nicht-DBA-Staaten) einschl. der jeweils anrechenbaren Höchstbeträge verlangt¹⁸, wird deutlich, daß ein „reibungloses Verfahren“ jedenfalls bei Auslandskapitalerträgen allenfalls in Standardfällen des europäischen Auslands die Regel sein wird. Immerhin kann der private Kapitalanleger gem. § 32 d Abs. 4 EStG auch bei Auslands-sachverhalten stets sein Recht im Veranlagungsverfahren suchen. Daß der Gesetzgeber offensichtlich selbst noch keine ganz genaue Vorstellung davon hatte, in welchen Fällen ein solches Verfahren notwendig werden könnte, zeigt die offene Formulierung im Rahmen der Antragsmöglichkeit. Die dort genannten Fälle werden mit der Wendung „insbesondere“ eingeleitet, was nach allgemeinem juristischem Sprachgebrauch stets eine gewisse Unsicherheit über den tatsächlichen Regelungsumfang indiziert.

4. Fazit

Schon die materielle Wirkung der Einführung der Abgeltungsteuer zu einem scheinbar attraktiven Steuersatz von 25% muß bei genauem Hinsehen differenziert beurteilt werden. Auch der verfahrensrechtliche und durch die Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts gebotene Grundgedanke, eine möglichst gleichmäßige, zugleich aber auch einfache Steuererhebung zu gewährleisten, ist allenfalls im Bereich der „Standardsachverhalte“ bei der Erzielung von laufenden Kapitalerträgen bzw. Veräußerungsgewinnen in diesem Bereich gewährleistet. Der Privatinvestor, der entsprechend den Zielsetzungen der EU Kapitalanlagen mit Auslandsbezug gleichrangig gegenüber inländischen Anlagemöglichkeiten in Betracht zieht, stößt schnell auf verfahrensrechtliche Besonderheiten, die zumindest den Vereinfachungseffekt stark beeinträchtigen – wenn nicht negieren –, darüber hinaus aber auch zum Teil zu echten materiellen Ungleichbehandlungen führen. Verwundert muß er dabei ggf. feststellen, daß im spiegelverkehrten Fall des ausländischen Privatinvestors mit deutschen Kapitalanlagen in vielen Fällen gegenüber dem Steuerinländer verfahrensrechtlich vorteilhafte und materiell weniger belastende Regelungen eingreifen. Beides kann nicht den großen Zielen der Unternehmenssteuerreform entsprechen. Zuzugeben ist, daß die Unterschiede im Verhältnis zu den anderen EU-Mitgliedsstaaten nicht ganz so groß erscheinen wie im Verhältnis zum übrigen Ausland. Berücksichtigt man jedoch, daß der EuGH in seiner Entscheidung vom

15 Vgl. auch kritisch *Oho/Hagen/Lenz*, DB 2007, S. 1322, 1324.

16 Vgl. hierzu etwa BMF-Schreiben vom 5. 6. 2008, Az. IV C1-51980-1/08/10008;

17 Vgl. auch hierzu den Schriftwechsel zwischen den Spitzenverbänden der Finanzwirtschaft und dem BMF, so z. B. gem. Schreiben vom 14. 12. 2007, Az. IV B8-S2000/07/0001 und vom 13. 6. 2008, Az. IV C1-S2000/07/0009.

18 Vgl. den Abschnitt II „Anrechnung ausländischer Quellensteuer im Steuerabzugsverfahren“ auf S. 8 ff. des vorstehend erstgenannten BMF-Schreibens.

18. 12. 2007¹⁹ die starke Annäherung der Reichweite der Kapitalverkehrsfreiheit (auch) in Bezug auf Drittstaaten betont hat²⁰, erscheint auch dies als schwache Rechtfertigung. Auslandssachverhalte erscheinen auch bei den Kapitalerträgen in den Augen des Gesetzgebers offensichtlich leider immer noch als „Ausnahmefälle“, bei denen eine klar und

einfach strukturierte Behandlung hinter der Befürchtung des Verlustes von Besteuerungsmöglichkeiten zurückzutreten hat.

¹⁹ C-101/05 A.

²⁰ Hierzu etwa *Eicker*, steueranwaltsmagazin 2008, S. 91, 95.

Die Erbschaftsteuer in der EU – Ein Überblick über aktuelle Entwicklungen

Dr. Jennifer Fraedrich, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, München*

I. Einleitung

Bekanntermaßen steht in Deutschland das Erbschaftsteuerrecht vor einer der wohl einschneidendsten Reformen seiner Geschichte. Nachdem das Bundesverfassungsgericht durch Beschluß vom 7. 11. 2006 das geltende ErbStG als verfassungswidrig verworfen hat, ist der Gesetzgeber verpflichtet, bis Ende 2008 ein neues Gesetz zu schaffen.¹ Nach derzeitigem Stand wird dies gelingen, wenngleich der Zeitplan des deutschen Gesetzgebers durchaus als „sportlich“ bezeichnet werden kann. Der letzte Entwurf der Bundesregierung für das Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsgesetzes datiert vom 28. 1. 2008.² Nachdem während der ersten Beratungsphase im Frühjahr dieses Jahres keine Einigkeit in den Gesetzgebungsgremien erreicht werden konnte, wurde eine Koalitionsarbeitsgruppe eingesetzt. Diese soll nun bis Ende September eine Einigung über die noch streitigen Punkte erzielen.³ Betroffen sind vor allem die Verschonungsregelungen im Unternehmensbereich. Es zeichnet sich ab, daß es deutliche Kürzungen bei der bisher geplanten Haltefrist geben wird.⁴ Sodann sieht der Zeitplan vor, daß die Reformpläne Ende Oktober den Bundestag und Anfang November den Bundesrat passieren. Das neue Erbschaftsteuerrecht soll dann zum 1. 1. 2009 in Kraft treten. Parallel zu dieser Entwicklung in Deutschland haben sich auch in anderen EU-Staaten wie Österreich, Italien und Frankreich Reformprozesse im Bereich des Erbschaftsteuerrechts vollzogen. Diese werden im folgenden Beitrag in den Grundzügen dargestellt.

II. Abschaffung der Erbschaftsteuer in Österreich

1. Wegfall zum 1. 8. 2008

Ähnlich der Situation in Deutschland hat in Österreich der dem deutschen BVerfG vergleichbare Verfassungsgerichtshof

die österreichische Erbschaftsteuer im März 2007 für verfassungswidrig erklärt.⁵ Der österreichische Gesetzgeber erhielt eine Reparaturfrist bis zum 31. 7. 2008, die von den Koalitionsparteien ÖVP/SPÖ jedoch nicht genutzt wurde. Sie haben sich angesichts des vergleichsweise geringen Erbschaftsteueraufkommens auf ein klares Nein zur Erbschaftsteuer festgelegt.⁶ Damit gibt es seit dem 1. 8. 2008 in Österreich keine Erbschaft- und Schenkungsteuer mehr.

2. Konsequenzen für deutsch-österreichische Erbfälle

Für die deutsch-österreichischen Erbfälle hat das Auslaufen der österreichischen Erbschaftsteuer weitreichende Konsequenzen. Hintergrund ist das im Jahr 1955 zwischen Deutschland und Österreich vereinbarte Doppelbesteuerungsabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet des Erbschaftsteuerrechts (DBA). Dieses hat gegenüber dem deutschen Fiskus eine umfangreiche Abschirmungswirkung entfaltet, die von zahlreichen deutschen Übersiedlern genutzt wurde. Nun ist diesem „Steuer-sparmodell“ ein Ende bereitet.

a. Die Rechtslage unter dem DBA

Das DBA zwischen Deutschland und Österreich auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer (nicht Schenkungsteuer!) folgte als einziges Erbschaftsteuer-DBA der Freistellungsmethode. Das bedeutete, daß die einzelnen Vermögenswerte einem der beiden Staaten zur ausschließlichen Besteuerung zugewiesen wurden und der jeweils andere Staat auf Grundlage

* Streck Mack Schwedhelm, Köln, Berlin, München.

¹ BVerfG BvL 10/02 vom 7. 11. 2006, BStBl. 2007 II, 192.

² BT-Drucks. 16/7918.

³ Handelsblatt vom 19. 6. 2008.

⁴ Handelsblatt vom 25. 7. 2008.

⁵ VfGH G 54/06 – 15 u. a. vom 7. 3. 2007, ZEV 2007, 237.

⁶ Vgl. dazu *Steiner*, ErbStB 2007, 147, 149; *ders.* ZEV 2007, 239, 240.