

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Zweite Kammer)

19. Juli 2012(*)

„Niederlassungsfreiheit – Freier Kapitalverkehr – Direkte Besteuerung – Erbschaftsteuer – Verfahren zur Berechnung der Steuer – Erwerb von Todes wegen einer Beteiligung als Alleingesellschafter an einer in einem Drittstaat ansässigen Kapitalgesellschaft – Nationale Rechtsvorschriften, die Steuervergünstigungen für eine Beteiligung an solchen Gesellschaften ausschließen“

In der Rechtssache C-31/11

betreffend ein Vorabentscheidungsverfahren nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Bundesfinanzhof (Deutschland) mit Entscheidung vom 15. Dezember 2010, beim Gerichtshof eingegangen am 20. Januar 2011, in dem Verfahren

Marianne Scheunemann

gegen

Finanzamt Bremerhaven

erlässt

DER GERICHTSHOF (Zweite Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten J. N. Cunha Rodrigues sowie der Richter U. Löhmus (Berichterstatter), A. Rosas, A. Ó Caoimh und A. Arabadjiev,

Generalanwältin: V. Trstenjak,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der deutschen Regierung, vertreten durch T. Henze und K. Petersen als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch R. Lyal und W. Mölls als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 20. März 2012

folgendes

Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 63 Abs. 1 AEUV und 65 AEUV.
- 2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen Frau Scheunemann und dem Finanzamt Bremerhaven (im Folgenden: Finanzamt) wegen eines Steuerbescheids über die

Festsetzung der Erbschaftsteuer auf einen Nachlass, der u. a. eine Beteiligung an einer in einem Drittstaat ansässigen Kapitalgesellschaft umfasst.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

- 3 Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie 88/361/EWG des Rates vom 24. Juni 1988 zur Durchführung von Artikel 67 des Vertrages [Artikel aufgehoben durch den Vertrag von Amsterdam] (ABl. L 178, S. 5) lautet:

„Unbeschadet der nachstehenden Bestimmungen beseitigen die Mitgliedstaaten die Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Gebietsansässigen in den Mitgliedstaaten. Zur Erleichterung der Durchführung dieser Richtlinie wird der Kapitalverkehr entsprechend der Nomenklatur in Anhang I gegliedert.“

- 4 Zum Kapitalverkehr im Sinne von Art. 1 der Richtlinie 88/361 werden in ihrem Anhang I unter der Rubrik XI („Kapitalverkehr mit persönlichem Charakter“) u. a. Erbschaften und Vermächtnisse gezählt.

Deutsches Recht

- 5 § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Februar 1997 (BGBl. I S. 378), geändert durch Gesetz vom 10. Oktober 2007 (BGBl. I S. 2332), sieht vor: „Der Erbschaftsteuer (Schenkungssteuer) unterlieg[t] ... der Erwerb von Todes wegen“.

- 6 Nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG unterliegt der gesamte Vermögensanfall des Erblassers, der zur Zeit seines Todes ein Inländer ist, der Erbschaftsteuer. Das in einem anderen Mitgliedstaat belegene Vermögen unterliegt ihr ebenfalls.

- 7 § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG bestimmt:

„(1) Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftliches Vermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften im Sinne des Absatzes 4 bleiben vorbehaltlich des Satzes 2 insgesamt bis zu einem Wert von 225 000 Euro außer Ansatz

1. beim Erwerb von Todes wegen; ...

(2) Der nach Anwendung des Absatzes 1 verbleibende Wert des Vermögens im Sinne des Absatzes 4 ist mit 65 vom Hundert anzusetzen.“

- 8 Nach § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG gelten der Freibetrag und der verminderte Wertansatz für „Anteile an einer Kapitalgesellschaft, wenn die Kapitalgesellschaft zur Zeit der Entstehung der Steuer Sitz oder Geschäftsleitung im Inland hat und der Erblasser oder Schenker am Nennkapital dieser Gesellschaft zu mehr als einem Viertel unmittelbar beteiligt war“.

- 9 Gemäß § 13a Abs. 5 Nr. 4 ErbStG fallen der Freibetrag und der verminderte Wertansatz mit Wirkung für die Vergangenheit weg, soweit der Erwerber innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb Anteile an der Kapitalgesellschaft ganz oder teilweise veräußert.

- 10 Aus den dem Gerichtshof vorgelegten Akten geht hervor, dass die deutsche Finanzverwaltung im Anschluss an das Urteil vom 17. Januar 2008, Jäger (C-256/06, Slg. 2008, I-123), entschied, die

Vergünstigungen des § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG auch auf Anteile an nicht börsennotierten Kapitalgesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat als der Bundesrepublik Deutschland anzuwenden. Beteiligungen an Gesellschaften mit Sitz außerhalb der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums sind hiervon nach wie vor ausgeschlossen.

Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

- 11 Frau Scheunemann, die in Deutschland wohnt, ist Alleinerbin ihres im Februar 2007 verstorbenen Vaters, der ebenfalls in Deutschland wohnte. Die Erbschaft, zu der u. a. eine Beteiligung als Alleingesellschafter an einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in Kanada gehörte, wurde in Deutschland der Erbschaftsteuer unterworfen.
- 12 Mit Bescheid vom 24. November 2008 setzte das Finanzamt die von Frau Scheunemann geschuldete Erbschaftsteuer auf 299 381,95 Euro fest, wobei es den Wert der Beteiligung des Erblassers an der fraglichen Kapitalgesellschaft mit 1 142 115 Euro berücksichtigte. Da diese Gesellschaft weder ihren Sitz noch ihre Geschäftsleitung im Inland oder im Gebiet eines Mitgliedstaats hatte, wurden der in § 13a Abs. 1 ErbStG vorgesehene Freibetrag von 225 000 Euro und der verminderte Wertansatz nach § 13a Abs. 2 ErbStG nicht gewährt.
- 13 Da Frau Scheunemann der Auffassung war, dass sie auf diese Vergünstigungen Anspruch habe, legte sie Einspruch gegen den Bescheid des Finanzamts ein.
- 14 Gegen die Entscheidung, mit der ihr Einspruch zurückgewiesen wurde, erhob sie Klage beim Finanzgericht Bremen, das dieser nicht stattgab. Nach seiner Ansicht sind die Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG nicht im Hinblick auf den freien Kapitalverkehr, sondern allein anhand der Niederlassungsfreiheit zu prüfen, da die in dieser Vorschrift vorgesehene Mindestbeteiligung des Erblassers am Nennkapital der Kapitalgesellschaft von mehr als einem Viertel Einflussmöglichkeiten auf die Gesellschaft gewähre. Die Niederlassungsfreiheit gelte aber nicht für eine Beteiligung an einer Gesellschaft mit Sitz in einem Drittstaat wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Gesellschaft.
- 15 Der mit der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts befasste Bundesfinanzhof ist der Auffassung, dass die Bestimmungen des AEU-Vertrags über die Niederlassungsfreiheit auf den in Rede stehenden Sachverhalt nicht anwendbar seien. In diesem Zusammenhang weist er darauf hin, dass die steuerliche Behandlung von Erbschaften jedweder Art nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs unter die Bestimmungen über den freien Kapitalverkehr falle. Daher stellt sich für ihn die Frage, ob diese Bestimmungen der im Ausgangsverfahren fraglichen Regelung entgegenstehen.
- 16 Unter diesen Umständen hat der Bundesfinanzhof beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Ist Art. 56 Abs. 1 EG (jetzt Art. 63 Abs. 1 AEUV) in Verbindung mit Art. 58 EG (jetzt Art. 65 AEUV) dahin auszulegen, dass er der Regelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, die für die Berechnung der Erbschaftsteuer auf einen Nachlass vorsieht, dass die zum Privatvermögen gehörende Beteiligung als Alleingesellschafter an einer Kapitalgesellschaft mit Sitz und Geschäftsleitung in Kanada mit dem vollen Wert angesetzt wird, während beim Erwerb eines derartigen Anteils an einer Kapitalgesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland ein gegenstandsbezogener Freibetrag gewährt und der verbliebene Wert lediglich in Höhe von 65 v. H. berücksichtigt wird?

Zur Vorlagefrage

- 17 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Bestimmungen des Vertrags über den freien Kapitalverkehr dahin auszulegen sind, dass sie einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegenstehen, nach der für die Berechnung der Erbschaftsteuer die Anwendung bestimmter Steuervergünstigungen auf einen Nachlass in Form einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in einem Drittstaat ausgeschlossen ist, während diese Vergünstigungen im Fall des Erwerbs einer solchen Beteiligung von Todes wegen gewährt werden, wenn der Sitz der Gesellschaft in einem Mitgliedstaat liegt.
- 18 Zunächst machen sowohl die deutsche Regierung als auch die Europäische Kommission geltend, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Regelung nicht unter den freien Kapitalverkehr, sondern unter die Niederlassungsfreiheit falle, da die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Beteiligung es ermögliche, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der betreffenden Gesellschaft auszuüben.
- 19 Daher ist vorab zu klären, ob Art. 49 AEUV über die Niederlassungsfreiheit oder Art. 63 AEUV über den freien Kapitalverkehr auf diese Regelung anwendbar ist.
- 20 Insoweit ist nach nunmehr gefestigter Rechtsprechung für die Feststellung, ob eine nationale Regelung unter die eine oder unter die andere Verkehrsfreiheit fällt, auf den Gegenstand der betreffenden Regelung abzustellen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 10. Februar 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen, C-436/08 und C-437/08, Slg. 2011, I-305, Randnr. 33, und vom 15. September 2011, Halley, C-132/10, Slg. 2011, I-8353, Randnr. 17).
- 21 Im Ausgangsverfahren ist Gegenstand der streitigen Maßnahme die steuerliche Behandlung von Erbschaften, zu denen u. a. eine Beteiligung an Kapitalgesellschaften gehört.
- 22 Ferner geht aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs hervor, dass die steuerliche Behandlung von Erbschaften grundsätzlich unter Art. 63 AEUV fällt, der den freien Kapitalverkehr betrifft. Denn bei Erbschaften, mit denen das Vermögen eines Erblassers auf eine oder mehrere Personen übergeht, handelt es sich, da sie unter Rubrik XI („Kapitalverkehr mit persönlichem Charakter“) des Anhangs I der Richtlinie 88/361 fallen, um Kapitalverkehr im Sinne von Art. 63 AEUV (vgl. u. a. Urteile vom 11. September 2008, Eckelkamp u. a., C-11/07, Slg. 2008, I-6845, Randnr. 39, und Arens-Sikken, C-43/07, Slg. 2008, I-6887, Randnr. 30, vom 15. Oktober 2009, Busley und Cibrian Fernandez, C-35/08, Slg. 2009, I-9807, Randnr. 18, und vom 10. Februar 2011, Missionswerk Werner Heukelbach, C-25/10, Slg. 2011, I-497, Randnr. 16).
- 23 Gleichwohl ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung eine nationale Regelung, die nur auf Beteiligungen anwendbar ist, die es ermöglichen, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen einer Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen, unter die Bestimmungen des Vertrags über die Niederlassungsfreiheit fällt. Hingegen sind nationale Bestimmungen über Beteiligungen, die in der alleinigen Absicht der Geldanlage erfolgen, ohne dass auf die Verwaltung und Kontrolle des Unternehmens Einfluss genommen werden soll, ausschließlich im Hinblick auf den freien Kapitalverkehr zu prüfen (Urteil Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen, Randnr. 35 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 24 Daraus folgt, dass zur Klärung der Frage, unter welche Freiheit die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Regelung fällt, zu prüfen ist, ob die Beteiligung, auf die sich diese Regelung bezieht, ausreicht, um es ihrem Inhaber zu ermöglichen, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen.
- 25 Im vorliegenden Fall ergibt sich aus § 13a Abs. 1 und 2 in Verbindung mit § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG, dass die Möglichkeit, die fraglichen Steuervergünstigungen in Anspruch zu nehmen, davon

abhängt, dass eine unmittelbare Beteiligung am Gesellschaftskapital von mehr als 25 % gehalten wird.

- 26 Die deutsche Regierung macht geltend, eine solche Beteiligung am Kapital einer Gesellschaft ermögliche es nach deutschem Recht, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen dieser Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen. Sie verschaffe dem Anteilsinhaber nämlich eine Sperrminorität bei wichtigen, für den Fortbestand des Unternehmens maßgebenden Entscheidungen.
- 27 Das Ziel der in den nationalen Bestimmungen, die Gegenstand des Ausgangsverfahrens seien, vorgesehenen steuerlichen Vergünstigungen bestehe insbesondere darin, den Erben wesentlicher Gesellschaftsanteile zu veranlassen, sich in der Verwaltung der Gesellschaft zu engagieren, um letztlich den Fortbestand des Unternehmens und den Erhalt von Arbeitsplätzen zu sichern.
- 28 Dies werde durch die Regelung in § 13a Abs. 5 ErbStG gewährleistet, wonach die in Rede stehenden Steuervergünstigungen rückwirkend entfielen, wenn der Erbe seine Anteile an der Gesellschaft innerhalb von fünf Jahren nach ihrem Erwerb ganz oder teilweise veräußere.
- 29 Somit hat der deutsche Gesetzgeber für die Gewährung der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Steuervergünstigungen eine Mindestbeteiligung vorgesehen, die es dem Inhaber der Anteile an einer Kapitalgesellschaft ermöglicht, Einfluss auf ihre Verwaltung und Kontrolle zu nehmen, und er hat Voraussetzungen aufgestellt, die sicherstellen sollen, dass der Anteilsinhaber nicht in der alleinigen Absicht einer Geldanlage tätig wird.
- 30 Daher ist davon auszugehen, dass die fragliche Regelung vorwiegend die Niederlassungsfreiheit berührt und nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs allein in den Anwendungsbereich der Bestimmungen des Vertrags fällt, die diese Freiheit betreffen. Sollte eine solche nationale Maßnahme zu Beschränkungen des freien Kapitalverkehrs führen, wären derartige Auswirkungen die unvermeidliche Konsequenz einer eventuellen Beschränkung der Niederlassungsfreiheit und rechtfertigten keine Prüfung dieser Maßnahme anhand der Bestimmungen des Vertrags über den freien Kapitalverkehr (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 25. Oktober 2007, Geurts und Vogten, C-464/05, Slg. 2007, I-9325, Randnr. 16 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 31 Im Ausgangsverfahren steht jedenfalls fest, dass der Erblasser eine Beteiligung von 100 % am Kapital der fraglichen Gesellschaft hielt, so dass außer Frage steht, dass er einen sicheren Einfluss auf ihre Entscheidungen ausüben und ihre Tätigkeiten bestimmen konnte.
- 32 Folglich ist die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Maßnahme nicht anhand der Bestimmungen des Vertrags über den freien Kapitalverkehr zu prüfen.
- 33 Das Kapitel des Vertrags über die Niederlassungsfreiheit enthält keine Vorschrift, die den Anwendungsbereich seiner Bestimmungen auf Sachverhalte erstreckt, die die Beteiligung an einer Gesellschaft mit Sitz in einem Drittstaat betreffen (vgl. in diesem Sinne Beschluss vom 10. Mai 2007, A und B, C-102/05, Slg. 2007, I-3871, Randnr. 29, sowie Urteil vom 24. Mai 2007, Holböck, C-157/05, Slg. 2007, I-4051, Randnr. 28). Im Ausgangsverfahren handelt es sich aber um eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in Kanada.
- 34 Somit sind die Art. 49 ff. AEUV auf einen Sachverhalt wie den des Ausgangsverfahrens nicht anwendbar.
- 35 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass eine Regelung eines Mitgliedstaats wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende, wonach bei der Berechnung der Erbschaftsteuer die Anwendung bestimmter Steuervergünstigungen auf einen Nachlass in Form der Beteiligung an

einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in einem Drittstaat ausgeschlossen ist, während diese Vergünstigungen beim Erwerb einer solchen Beteiligung von Todes wegen gewährt werden, wenn sich der Sitz der Gesellschaft in einem Mitgliedstaat befindet, vorwiegend die Ausübung der Niederlassungsfreiheit im Sinne der Art. 49 ff. AEUV berührt, sofern die genannte Beteiligung es ihrem Inhaber ermöglicht, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der betreffenden Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen. Diese Artikel sind nicht auf einen Sachverhalt anwendbar, der die Beteiligung an einer Gesellschaft mit Sitz in einem Drittstaat betrifft.

Kosten

- 36 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorliegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Zweite Kammer) für Recht erkannt:

Eine Regelung eines Mitgliedstaats wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende, wonach bei der Berechnung der Erbschaftsteuer die Anwendung bestimmter Steuervergünstigungen auf einen Nachlass in Form der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in einem Drittstaat ausgeschlossen ist, während diese Vergünstigungen beim Erwerb einer solchen Beteiligung von Todes wegen gewährt werden, wenn sich der Sitz der Gesellschaft in einem Mitgliedstaat befindet, berührt vorwiegend die Ausübung der Niederlassungsfreiheit im Sinne der Art. 49 ff. AEUV, sofern die genannte Beteiligung es ihrem Inhaber ermöglicht, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der betreffenden Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen. Diese Artikel sind nicht auf einen Sachverhalt anwendbar, der die Beteiligung an einer Gesellschaft mit Sitz in einem Drittstaat betrifft.

Unterschriften

*Verfahrenssprache: Deutsch.