

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Dritte Kammer)

17. Oktober 2013(*)

„Freier Kapitalverkehr – Art. 56 EG bis 58 EG – Erbschaftsteuern – Erblasser und Erbe mit Wohnsitz in einem Drittland – Nachlassvermögen – In einem Mitgliedstaat belegenes Grundstück – Anspruch auf Inanspruchnahme eines Freibetrags auf die Steuerbemessungsgrundlage – Unterschiedliche Behandlung von Gebietsansässigen und Gebietsfremden“

In der Rechtssache C-181/12

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Finanzgericht Düsseldorf (Deutschland) mit Entscheidung vom 2. April 2012, beim Gerichtshof eingegangen am 18. April 2012, in dem Verfahren

Yvon Welte

gegen

Finanzamt Velbert

erlässt

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten M. Ilešič, der Richter C. G. Fernlund und A. Ó Caoimh (Berichterstatter), der Richterin C. Toader und des Richters E. Jarašiūnas,

Generalanwalt: P. Mengozzi,

Kanzler: C. Strömholm, Verwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 13. März 2013,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- von Herrn Welte, vertreten durch Rechtsanwalt M. Duffner,
- des Finanzamts Velbert, vertreten durch A. Ludwig als Bevollmächtigten,
- der deutschen Regierung, vertreten durch A. Wiedmann und T. Henze als Bevollmächtigte,
- der belgischen Regierung, vertreten durch M. Jacobs und J.-C. Halleux als Bevollmächtigte im Beistand von A. Lepière, avocate,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch W. Mölls und W. Roels als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 12. Juni 2013

folgendes

Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 56 EG und 58 EG.
- 2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen Herrn Welte, dem Witwer einer in der Schweiz verstorbenen schweizerischen Staatsangehörigen, und dem Finanzamt Velbert (im Folgenden: Finanzamt) über die Berechnung der Erbschaftsteuern auf ein in Deutschland belegenes bebautes Grundstück, dessen Eigentümerin die Erblasserin war.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

- 3 Art. 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:

„(1) 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.

(2) Die mit dem Kapitalverkehr zusammenhängenden Zahlungstransaktionen erfolgen zu den gleichen Devisenbedingungen, die bei Zahlungen für laufende Transaktionen gelten.“

- 4 Zu den im Anhang I der Richtlinie 88/361 aufgeführten Kapitalbewegungen gehören „Direktinvestitionen“ in Rubrik I, „Immobilieninvestitionen (soweit nicht unter I erfasst)“ in Rubrik II und der „Kapitalverkehr mit persönlichem Charakter“ in Rubrik XI, der insbesondere Erbschaften und Vermächtnisse umfasst.

Deutsches Recht

- 5 Das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Februar 1997 (BGBl. 1997 I S. 378), geändert durch Art. 1 des Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts vom 24. Dezember 2008 (BGBl. 2008 I S. 3018, im Folgenden: ErbStG), enthält folgende Bestimmungen:

„§ 1 Steuerpflichtige Vorgänge

- (1) Der Erbschaftsteuer (Schenkungssteuer) unterliegen

1. der Erwerb von Todes wegen;
2. die Schenkungen unter Lebenden;

...

§ 2 Persönliche Steuerpflicht

- (1) Die Steuerpflicht tritt ein

1. in den Fällen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3, wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes, der Schenker zur Zeit der Ausführung der Schenkung oder der Erwerber zur Zeit der Entstehung der Steuer ... ein Inländer ist, für den gesamten Vermögensanfall. Als Inländer gelten

- a) natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt

haben,

- b) deutsche Staatsangehörige, die sich nicht länger als fünf Jahre dauernd im Ausland aufgehalten haben, ohne im Inland einen Wohnsitz zu haben,

...

...

3. in allen anderen Fällen für den Vermögensanfall, der in Inlandsvermögen im Sinne des § 121 des Bewertungsgesetzes [im Folgenden: BewG] besteht ...

...

§ 3 Erwerb von Todes wegen

- (1) Als Erwerb von Todes wegen gilt

1. der Erwerb durch Erbanfall ...

...

§ 15 Steuerklassen

- (1) Nach dem persönlichen Verhältnis des Erwerbers zum Erblasser oder Schenker werden die folgenden drei Steuerklassen unterschieden:

Steuerklasse I:

1. der Ehegatte,

...

§ 16 Freibeträge

- (1) Steuerfrei bleibt in den Fällen des § 2 Abs. 1 Nr. 1 der Erwerb

1. des Ehegatten in Höhe von 500 000 Euro ...

...

- (2) An die Stelle des Freibetrags nach Absatz 1 tritt in den Fällen des § 2 Abs. 1 Nr. 3 ein Freibetrag von 2 000 Euro.

...

§ 19 Steuersätze

- (1) Die Erbschaftsteuer wird nach folgenden Prozentsätzen erhoben:

Wert des steuerpflichtigen Erwerbs (§ 10) bis einschließlich ... Euro	Prozentsatz in der Steuerklasse		
	I	II	III

75 000	7	30	30
300 000	11	30	30
600 000	15	30	30

...“

- 6 § 121 („Inlandsvermögen“) BewG in der Fassung des Art. 2 des Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts vom 24. Dezember 2008 bestimmt:

„Zum Inlandsvermögen gehören:

...

2. das inländische Grundvermögen;

...“

Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

- 7 Frau Welte-Schenkel, die in Deutschland geboren wurde, jedoch nach ihrer Heirat mit Herrn Welte, einem schweizerischen Staatsangehörigen, schweizerische Staatsangehörige wurde, verstarb am 27. März 2009 in der Schweiz, wo sie mit ihrem Ehemann wohnte. Dieser ist ihr einziger Erbe.
- 8 Die Erblasserin war Eigentümerin eines Grundstücks in Düsseldorf (Deutschland), dessen Wert das Finanzamt Düsseldorf-Süd zum Tag ihres Todes mit 329 200 Euro feststellte. Nach den dem Gerichtshof vorgelegten Angaben stand auf diesem Grundstück das Haus der Eltern der Erblasserin, und sie hatte es beim Tod ihrer Mutter geerbt. Ferner war die Erblasserin Inhaberin von Konten bei zwei Banken in Deutschland, die Guthaben von insgesamt 33 689,72 Euro aufwiesen. Zudem war sie Inhaberin von Konten bei Schweizer Banken mit Guthaben von insgesamt umgerechnet 169 508,04 Euro.
- 9 Mit Bescheid vom 31. Oktober 2011 setzte das Finanzamt gegen Herrn Welte Erbschaftsteuer in Höhe von 41 450 Euro fest. Dieser Betrag wurde ermittelt, indem von der Bemessungsgrundlage, die allein anhand des Werts des in Düsseldorf belegenen Grundstücks abzüglich einer Pauschale von 10 300 Euro für Erbfallkosten gebildet wurde, ein Freibetrag von 2 000 Euro abgezogen wurde, der in § 16 Abs. 2 ErbStG für Erwerbe von Todes wegen zwischen Gebietsfremden vorgesehen ist.
- 10 Mit Bescheid vom 23. Januar 2012 wies das Finanzamt den Einspruch zurück, den Herr Welte im Hinblick auf die Inanspruchnahme des Freibetrags in Höhe von 500 000 Euro eingelegt hatte, der in § 16 Abs. 1 ErbStG bei Beteiligung zumindest eines Gebietsansässigen an der Erbschaft zugunsten des Ehegatten vorgesehen ist.
- 11 Herr Welte erhob gegen diesen Bescheid eine Klage beim Finanzgericht Düsseldorf, mit der er geltend machte, dass die Ungleichbehandlung Gebietsansässiger und Gebietsfremder hinsichtlich der Zahlung der Erbschaftsteuer gegen die durch den EG-Vertrag gewährleistete Kapitalverkehrsfreiheit verstoße.
- 12 Das vorliegende Gericht hält die Vereinbarkeit von § 16 Abs. 2 ErbStG mit den Art. 56 Abs. 1 EG und 58 EG für zweifelhaft. Nach der erstgenannten Bestimmung stehe nämlich Herrn Welte als beschränkt Steuerpflichtigem für seinen Erwerb von Todes wegen nur ein Freibetrag von 2 000 Euro zu. Hätte die Erblasserin oder er selbst aber zum Zeitpunkt des Erbfalls den Wohnsitz in

Deutschland gehabt, stünde ihm nach § 16 Abs. 1 ErbStG ein Freibetrag von 500 000 Euro zu, so dass er keine Erbschaftsteuer hätte entrichten müssen.

- 13 Das vorliegende Gericht führt aus, im Urteil vom 22. April 2010, *Mattner* (C-510/08, Slg. 2010, I-3553, Randnr. 56), habe der Gerichtshof entschieden, dass die Art. 56 EG und 58 EG einer Bestimmung wie § 16 Abs. 2 ErbStG entgegenstünden, die hinsichtlich der Berechnung der Schenkungsteuer vorsehe, dass der Freibetrag auf die Steuerbemessungsgrundlage im Fall der Schenkung eines in Deutschland belegenen Grundstücks, wenn der Schenker und der Beschenkte zur Zeit der Ausführung der Schenkung ihren Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat gehabt hätten, niedriger sei als der Freibetrag, der zur Anwendung gekommen wäre, wenn zumindest einer von ihnen zu diesem Zeitpunkt seinen Wohnsitz im erstgenannten Mitgliedstaat gehabt hätte.
- 14 Das vorliegende Gericht weist jedoch darauf hin, dass sich der vorliegende Rechtsstreit in zwei Punkten von dem Sachverhalt unterscheide, zu dem das Urteil *Mattner* ergangen sei. Zum einen hätten die Erblasserin und Herr Welte zum Zeitpunkt des Erbfalls ihren Wohnsitz nicht in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union, sondern in einem Drittland gehabt. Zum anderen gehörten zu dem von Herrn Welte geerbten Vermögen nicht nur das Grundstück der Erblasserin, sondern auch Guthaben bei deutschen und Schweizer Banken. Es könnte daher gerechtfertigt sein, Herrn Welte nicht den Freibetrag von 500 000 Euro, sondern nur den von 2 000 Euro zuzubilligen, da nur ein Teil des in Deutschland befindlichen Nachlassvermögens besteuert worden sei.
- 15 Das vorliegende Gericht bezweifelt allerdings, dass diese Argumente die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Ungleichbehandlung gebietsansässiger und gebietsfremder Personen rechtfertigen können, wobei es auf die Urteile vom 18. Dezember 2007, *A* (C-101/05, Slg. 2007, I-11531), und *Mattner* Bezug nimmt. Dass Herrn Welte nur ein Freibetrag von 2 000 Euro gewährt werde, gehe insbesondere über das für eine Gleichbehandlung zwischen Gebietsansässigen und Gebietsfremden Erforderliche hinaus. Im vorliegenden Fall sei nämlich das Grundstück in Düsseldorf, das das in Deutschland besteuerte Nachlassvermögen darstelle, mit 329 200 Euro bewertet worden, einem Betrag, der etwa 62 % des gesamten Nachlasswerts von ermittelten 532 397,76 Euro ausmache. Die Nichtbesteuerung von etwa 38 % des Nachlasswerts könne daher kaum als Rechtfertigung für einen Freibetrag von 2 000 Euro statt eines Freibetrags von 500 000 Euro dienen.
- 16 Das Finanzgericht Düsseldorf hat deshalb beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Sind die Art. 56 EG und 58 EG dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung eines Mitgliedstaats über die Erhebung der Erbschaftsteuer entgegenstehen, die bei dem Erwerb durch Erbanfall eines im Inland belegenen Grundstücks von einer gebietsfremden Person für den gebietsfremden Erwerber nur einen Freibetrag von 2 000 Euro vorsieht, während bei einem Erwerb durch Erbanfall ein Freibetrag von 500 000 Euro gewährt würde, wenn der Erblasser oder der Erwerber zur Zeit des Erbfalls seinen Wohnsitz in dem betreffenden Mitgliedstaat hätte?

Zur Vorlagefrage

- 17 Das vorliegende Gericht möchte mit seiner Frage wissen, ob die Art. 56 EG und 58 EG dahin auszulegen sind, dass sie einer Regelung eines Mitgliedstaats über die Berechnung von Erbschaftsteuern entgegenstehen, die für den Fall des Erwerbs eines im Gebiet dieses Staates belegenen Grundstücks durch Erbanfall vorsieht, dass der Freibetrag auf die Steuerbemessungsgrundlage dann, wenn der Erblasser und der Erwerber – wie unter den Umständen des Ausgangsverfahrens – zum Zeitpunkt des Erbfalls ihren Wohnsitz in einem Drittland wie der Schweizerischen Eidgenossenschaft hatten, niedriger ist als der Freibetrag, der zur

Anwendung gekommen wäre, wenn zumindest eine dieser beiden Personen zu diesem Zeitpunkt ihren Wohnsitz in dem genannten Mitgliedstaat gehabt hätte.

- 18 Art. 56 Abs. 1 EG verbietet allgemein Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern.
- 19 In Ermangelung einer Definition des Begriffs „Kapitalverkehr“ im Vertrag hat der Gerichtshof der Nomenklatur in Anhang I der Richtlinie 88/361 Hinweischarakter zuerkannt, wobei die in diesem Anhang enthaltene Liste laut seiner Einleitung nicht erschöpfend ist (vgl. u. a. Urteile vom 23. Februar 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Slg. 2006, I-1957, Randnr. 39, und vom 10. Februar 2011, Missionswerk Werner Heukelbach, C-25/10, Slg. 2011, I-497, Randnr. 15).
- 20 Hierzu ist in ständiger Rechtsprechung entschieden worden, dass es sich bei Erbschaften, mit denen das Vermögen eines Erblassers auf eine oder mehrere Personen übergeht und die unter die Rubrik XI („Kapitalverkehr mit persönlichem Charakter“) des Anhangs I der Richtlinie 88/361 fallen, mit Ausnahme der Fälle, die mit keinem ihrer wesentlichen Elemente über die Grenzen eines Mitgliedstaats hinausweisen, um Kapitalverkehr im Sinne von Art. 56 EG handelt (vgl. u. a. Urteile vom 11. Dezember 2003, Barbier, C-364/01, Slg. 2003, I-15013, Randnr. 58, van Hilten-van der Heijden, Randnrn. 40 bis 42, und vom 19. Juli 2012, Scheunemann, C-31/11, Randnr. 22).
- 21 Ein Sachverhalt, bei dem eine Person, die ihren Wohnsitz zum Zeitpunkt ihres Todes in der Schweiz hatte, einer anderen Person, ebenfalls mit Wohnsitz in diesem Staat, eine Gesamtheit von Gegenständen vererbt, darunter ein in Deutschland belegenes Grundstück, das in diesem Mitgliedstaat zur Erbschaftsteuer veranlagt wird, kann nicht als rein innerstaatlicher Sachverhalt angesehen werden. Die im Ausgangsverfahren fragliche Erbschaft stellt somit einen Vorgang dar, der unter den Kapitalverkehr im Sinne des Art. 56 Abs. 1 EG fällt.
- 22 Zu prüfen ist daher zunächst, ob, wie sowohl Herr Welte im Ausgangsverfahren als auch die Europäische Kommission in ihren schriftlichen Erklärungen vor dem Gerichtshof geltend machen, eine nationale Regelung wie die im Ausgangsverfahren fragliche eine Beschränkung des Kapitalverkehrs darstellt.

Zum Vorliegen einer Beschränkung des freien Kapitalverkehrs im Sinne von Art. 56 Abs. 1 EG

- 23 Nach ständiger Rechtsprechung gehören zu den Maßnahmen, die bei Erbschaften als Beschränkungen des Kapitalverkehrs nach Art. 56 Abs. 1 EG verboten sind, solche, die eine Wertminderung des Nachlasses dessen bewirken, der in einem anderen Mitgliedstaat als dem ansässig ist, in dessen Gebiet sich die betreffenden Vermögensgegenstände befinden und der deren Erwerb von Todes wegen besteuert (vgl. u. a. Urteil Barbier, Randnr. 62, Urteile vom 11. September 2008, Eckelkamp u. a., C-11/07, Slg. 2008, I-6845, Randnr. 44, und Arens-Sikken, C-43/07, Slg. 2008, I-6887, Randnr. 37, sowie Urteil Missionswerk Werner Heukelbach, Randnr. 22).
- 24 Im vorliegenden Fall sieht die im Ausgangsverfahren fragliche nationale Regelung vor, dass bei einem Nachlass, der ein in Deutschland belegenes Grundstück umfasst, der Freibetrag auf die Steuerbemessungsgrundlage dann, wenn der Erblasser und der Erwerber zum Zeitpunkt des Erbfalls ihren Wohnsitz nicht in diesem Mitgliedstaat hatten, niedriger ist als der Freibetrag, der zur Anwendung gekommen wäre, wenn entweder der Erblasser oder der Erwerber zu diesem Zeitpunkt seinen Wohnsitz in Deutschland gehabt hätte.
- 25 Es ist festzustellen, dass eine solche Regelung, die im Fall der betreffenden Immobilie die Anwendung eines Freibetrags auf die Bemessungsgrundlage vom Wohnsitz des Erblassers und des Erwerbers zum Zeitpunkt des Erbfalls abhängig macht, dazu führt, dass Erwerbe von Todes wegen

zwischen Gebietsfremden, die einen solchen Gegenstand umfassen, einer höheren Besteuerung unterliegen als Erwerbe, an denen zumindest ein Gebietsansässiger beteiligt ist, und daher eine Wertminderung des betreffenden Nachlasses bewirken (vgl. entsprechend Urteile Eckelkamp u. a., Randnrn. 45 und 46, Mattner, Randnrn. 27 und 28, sowie Missionswerk Werner Heukelbach, Randnr. 24).

- 26 Daraus folgt, dass eine nationale Regelung wie die im Ausgangsverfahren fragliche eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs im Sinne von Art. 56 Abs. 1 EG darstellt.

Zur Anwendung des Art. 57 Abs. 1 EG betreffend Beschränkungen des freien Kapitalverkehrs im Verhältnis zu Drittländern

- 27 Die deutsche und die belgische Regierung sowie die Kommission vertreten jedoch die Auffassung, dass eine solche Beschränkung, soweit sie den Kapitalverkehr mit Drittländern betrifft, nach Art. 57 Abs. 1 EG zulässig sein könne.
- 28 Nach dieser Bestimmung berührt Art. 56 EG nicht die Anwendung derjenigen Beschränkungen auf dritte Länder, die am 31. Dezember 1993 aufgrund einzelstaatlicher Rechtsvorschriften oder aufgrund von Rechtsvorschriften der Union für den Kapitalverkehr mit dritten Ländern im Zusammenhang mit Direktinvestitionen einschließlich Anlagen in Immobilien, mit der Niederlassung, der Erbringung von Finanzdienstleistungen oder der Zulassung von Wertpapieren zu den Kapitalmärkten bestanden.
- 29 Hierzu ist festzustellen, dass Art. 57 Abs. 1 EG, der eine erschöpfende Liste von Kapitalbewegungen aufführt, die der Anwendung des Art. 56 Abs. 1 EG entzogen sein können, Erbschaften nicht nennt. Diese Bestimmung ist jedoch als Ausnahme vom Grundprinzip des freien Kapitalverkehrs eng auszulegen (vgl. entsprechend Urteil Eckelkamp u. a., Randnr. 57).
- 30 Sowohl die deutsche Regierung als auch die Kommission, denen sich die belgische Regierung anschließt, weisen indessen darauf hin, dass Art. 57 Abs. 1 EG auf den Kapitalverkehr im Zusammenhang mit „Direktinvestitionen einschließlich Anlagen in Immobilien“ anwendbar sei. Eine sich auf eine Immobilie erstreckende Erbschaft stelle eine solche Investition dar, da bei einer solchen Erbschaft der Erwerber angesichts des Umstands, dass alle Rechte und Pflichten des Erblassers auf dessen Erben übergingen, hinsichtlich des Eigentums an der Immobilie an die Stelle des Erblassers trete. Sie stelle daher eine Form des Immobilienerwerbs dar, die einer Anlage in Immobilien gleichzusetzen sei.
- 31 Es ist jedoch festzustellen, dass Erbschaften, wie bereits in Randnr. 20 des vorliegenden Urteils ausgeführt worden ist, unter die Rubrik XI („Kapitalverkehr mit persönlichem Charakter“) des Anhangs I der Richtlinie 88/361 fallen, „Direktinvestitionen“ wie auch „Immobilieninvestitionen“ hingegen zu anderen Rubriken, nämlich den Rubriken I bzw. II dieses Anhangs, gehören.
- 32 Zwar sind die letztgenannten Begriffe im Vertrag nicht definiert, doch folgt aus der Aufzählung in der genannten Rubrik I sowie den dazugehörigen Begriffsbestimmungen, denen der Gerichtshof bereits Hinweischarakter zuerkannt hat, dass der Begriff „Direktinvestitionen“ Investitionen durch natürliche oder juristische Personen zur Schaffung oder Aufrechterhaltung dauerhafter und direkter Beziehungen zwischen denjenigen, die die Mittel bereitstellen, und den Unternehmen betrifft, für die die Mittel zum Zweck einer wirtschaftlichen Tätigkeit bestimmt sind (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 24. Mai 2007, Holböck, C-157/05, Slg. 2007, I-4051, Randnrn. 34 und 35 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).
- 33 Schon nach der Überschrift der Rubrik II des Anhangs I der Richtlinie 88/361 erfassen jedoch die in dieser Rubrik bezeichneten „Immobilieninvestitionen“ nicht die in Rubrik I dieses Anhangs

bezeichneten Direktinvestitionen.

- 34 Unter diesen Umständen ist entsprechend den Ausführungen des Generalanwalts in Nr. 55 seiner Schlussanträge davon auszugehen, dass mit der Bezugnahme in Art. 57 Abs. 1 EG auf „Direktinvestitionen einschließlich Anlagen in Immobilien“ nur diejenigen Anlagen in Immobilien gemeint sind, die unter die Rubrik I des Anhangs I der Richtlinie 88/361 fallende Direktinvestitionen darstellen.
- 35 Dagegen fallen „Vermögensanlagen“ in Immobilien wie die im Ausgangsverfahren fraglichen, die sich auf das Haus der Eltern der Erblasserin beziehen, zu privaten Zwecken getätigt wurden und nicht mit der Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit verbunden sind, nicht in den Anwendungsbereich des Art. 57 Abs. 1 EG.
- 36 Diese Schlussfolgerung, die der engen Auslegung entspricht, die bei dieser Bestimmung als Ausnahme vom freien Kapitalverkehr geboten ist, kann entgegen der Auffassung der Kommission keineswegs durch das Urteil Scheunemann in Frage gestellt werden.
- 37 Zwar hat der Gerichtshof in Randnr. 35 jenes Urteils für Recht erkannt, dass eine Regelung eines Mitgliedstaats, 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, vorwiegend nicht den freien Kapitalverkehr, sondern die Ausübung der Niederlassungsfreiheit berührt, sofern diese Beteiligung es ihrem Inhaber ermöglicht, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der betreffenden Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen. Der Gerichtshof hat sich also bei der Bestimmung der auf den fraglichen Sachverhalt anwendbaren Grundfreiheit nicht auf die Nomenklatur in Anhang I der Richtlinie 88/361 gestützt.
- 38 Die vorliegende Rechtssache betrifft jedoch die Auslegung einer Ausnahme vom freien Kapitalverkehr in einer Fallgestaltung, bei der feststeht, dass diese Freiheit anwendbar ist. Dabei sind die im Vertrag anerkannten Grundfreiheiten weit auszulegen, während die Ausnahmen von einer solchen, wie bereits in den Randnrn. 29 und 36 des vorliegenden Urteils hervorgehoben worden ist, eng auszulegen sind.
- 39 Daher kann eine Beschränkung wie die im Ausgangsverfahren fragliche, die die Verkehrsfreiheit im Verhältnis zu einem Drittland wie der Schweizerischen Eidgenossenschaft betrifft, der Anwendung des Art. 56 Abs. 1 EG nicht auf der Grundlage von Art. 57 Abs. 1 EG entzogen sein.
- 40 Unter diesen Umständen ist zu prüfen, inwieweit die in dieser Weise festgestellte Beschränkung des freien Kapitalverkehrs möglicherweise nach den Bestimmungen des Vertrags gerechtfertigt ist.
- Zum Vorliegen einer Rechtfertigung der Beschränkung des freien Kapitalverkehrs nach Art. 58 Abs. 1 und 3 EG*
- 41 Nach Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EG „berührt [Art. 56 EG] nicht das Recht der Mitgliedstaaten, ... die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln“.
- 42 Diese Bestimmung in Art. 58 EG ist, da sie eine Ausnahme vom Grundprinzip des freien Kapitalverkehrs darstellt, eng auszulegen. Sie kann somit nicht dahin verstanden werden, dass jede Steuerregelung, die zwischen Steuerpflichtigen nach ihrem Wohnort oder nach dem Mitgliedstaat ihrer Kapitalanlage unterscheidet, ohne Weiteres mit dem Vertrag vereinbar wäre (vgl. Urteil vom 17. Januar 2008, Jäger, C-256/06, Slg. 2008, I-123, Randnr. 40, sowie Urteile Eckelkamp u. a., Randnr. 57, Arens-Sikken, Randnr. 51, und Mattner, Randnr. 32).

- 43 Die in Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EG vorgesehene Ausnahme wird nämlich ihrerseits durch Abs. 3 dieses Artikels eingeschränkt, wonach die in Art. 58 Abs. 1 genannten nationalen Vorschriften „weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs im Sinne des Artikels 56 darstellen [dürfen]“ (vgl. Urteile Jäger, Randnr. 41, Eckelkamp u. a., Randnr. 58, Arens-Sikken, Randnr. 52, und Mattner, Randnr. 33).
- 44 Deshalb ist zwischen den nach Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EG erlaubten Ungleichbehandlungen und den nach Abs. 3 dieses Artikels verbotenen willkürlichen Diskriminierungen zu unterscheiden. Aus der ständigen Rechtsprechung ergibt sich, dass eine nationale Steuerregelung wie die im Ausgangsverfahren streitige – die für die Festsetzung der Erbschaftsteuer bei einer in dem betroffenen Mitgliedstaat belegenen Immobilie in Bezug auf die Höhe des auf die Bemessungsgrundlage anzuwendenden Freibetrags danach unterscheidet, ob der Erblasser oder der Erwerber seinen Wohnsitz in diesem Mitgliedstaat hat oder beide in einem anderen Mitgliedstaat wohnen – nur dann mit den Vertragsbestimmungen über den freien Kapitalverkehr vereinbar sein kann, wenn die unterschiedliche Behandlung Situationen betrifft, die objektiv nicht miteinander vergleichbar sind, oder wenn sie durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist. Außerdem kann die unterschiedliche Behandlung nur gerechtfertigt sein, wenn sie nicht über das hinausgeht, was zum Erreichen des mit der fraglichen Regelung verfolgten Ziels erforderlich ist (vgl. Urteil vom 7. September 2004, Manninen, C-319/02, Slg. 2004, I-7477, Randnr. 29, sowie Urteile Eckelkamp u. a., Randnrn. 58 und 59, Arens-Sikken, Randnrn. 52 und 53, und Mattner, Randnr. 34).

Zur Vergleichbarkeit der fraglichen Situationen

- 45 Die deutsche Regierung, unterstützt durch die belgische Regierung, trägt vor, die Situationen bei einem Gebietsfremde betreffenden Erwerb durch Erbanfall und bei einem solchen Erwerb, an dem ein Gebietsansässiger beteiligt sei, seien objektiv unterschiedlich. Im ersten Fall werde nämlich der Erwerber, der in Deutschland der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht unterliege, in diesem Mitgliedstaat nur mit den in § 121 BewG aufgezählten Vermögensgegenständen besteuert, die einen Bezug zu diesem Staat aufwiesen und das „Inlandsvermögen“ bildeten. Dagegen werde im zweiten Fall der Erwerber, der in Deutschland unbeschränkt erbschaftsteuerpflichtig sei, in diesem Mitgliedstaat nach dem Prinzip des „Weltvermögens“ unabhängig davon, worin das Vermögen bestehe und an welchem Ort es belegen sei, mit dem gesamten Vermögensanfall besteuert.
- 46 Nach Ansicht dieser Regierungen steht die im Ausgangsverfahren fragliche Regelung insoweit in Einklang mit der mit dem Urteil vom 14. Februar 1995, Schumacker (C-279/93, Slg. 1995, I-225), begründeten Rechtsprechung, wonach grundsätzlich der Wohnsitzstaat dazu berufen sei, die Gesamtsteuerkraft des Gebietsansässigen zu beurteilen und diesem dabei gegebenenfalls aufgrund der Berücksichtigung seiner persönlichen Verhältnisse Freibeträge zu gewähren, wobei das im Hoheitsgebiet eines Staates von einem Gebietsfremden erzielte Einkommen meist nur einen Teil seiner Gesamteinkünfte darstelle. Dementsprechend sei aber im vorliegenden Fall die Bemessungsgrundlage für die von einem Gebietsfremden zu entrichtende Erbschaftsteuer grundsätzlich niedriger als die eines Gebietsansässigen.
- 47 Weiter machen die deutsche und die belgische Regierung zu diesem Punkt in Übereinstimmung mit dem vorliegenden Gericht geltend, dass der Gerichtshof dieser Argumentation im Urteil Mattner, das die gleiche unterschiedliche Behandlung wie die im Ausgangsverfahren fragliche betroffen habe, zwar nicht gefolgt sei, dass dieses Urteil aber auch keine Berechnung der Erbschaftsteuer auf den gesamten Vermögensanfall, sondern die Berechnung der Schenkungsteuer für eine einzige Immobilie betroffen habe, so dass in jenem Fall zwischen einer Schenkung bei beschränkter Steuerpflicht und einer Schenkung bei unbeschränkter Steuerpflicht kein objektiver

Situationsunterschied bestanden habe.

- 48 Zu beachten ist jedoch, dass diese Argumentation vom Gerichtshof nicht nur, wie diese Regierungen vortragen, hinsichtlich der Berechnung der Schenkungsteuer für eine Immobilie zurückgewiesen worden ist (Urteil *Mattner*, Randnrn. 35 bis 38), sondern auch hinsichtlich der Berechnung der für einen solchen Gegenstand zu entrichtenden Erbschaftsteuer (vgl. Urteile *Jäger*, Randnr. 44, *Eckelkamp u. a.*, Randnrn. 61 bis 63, und *Arens-Sikken*, Randnrn. 55 bis 57).
- 49 Insoweit hat der Gerichtshof befunden, dass es in Bezug auf die Höhe der Erbschaftsteuer, die für ein in Deutschland belegenes Grundstück anfällt, keinen objektiven Unterschied gibt, der es rechtfertigen würde, die Situation von Personen, von denen keine in diesem Mitgliedstaat wohnt, und die Situation, in der zumindest eine der beteiligten Personen in diesem Staat wohnt, ungleich zu behandeln. Die Höhe der Erbschaftsteuer für ein in Deutschland belegenes Grundstück wird nach dem ErbStG nämlich nach dem Wert dieser Immobilie und zugleich nach dem persönlichen Verhältnis zwischen Erblasser und Erben berechnet. Weder das eine noch das andere dieser beiden Kriterien ist aber vom Ort des Wohnsitzes dieser Personen abhängig (vgl. in diesem Sinne Urteile *Jäger*, Randnr. 44, *Eckelkamp u. a.*, Randnr. 61, und *Arens-Sikken*, Randnr. 55).
- 50 Außerdem gilt nach der deutschen Regelung grundsätzlich sowohl derjenige als erbschaftsteuerpflichtig für in Deutschland belegene Immobilien, der eine Immobilie durch eine Vererbung zwischen Gebietsfremden erwirbt, als auch derjenige, der eine Immobilie durch eine Vererbung erwirbt, bei der zumindest ein Beteiligter gebietsansässig ist. Nur in Bezug auf den Freibetrag auf die Bemessungsgrundlage behandelt diese Regelung für die Zwecke der Ermittlung der Erbschaftsteuer für in Deutschland belegene Immobilien Erwerbe durch Vererbung unter Gebietsfremden und Erwerbe unter Beteiligung eines Gebietsansässigen unterschiedlich. Hingegen erfolgt die Bestimmung der Steuerklasse und des Steuersatzes gemäß den §§ 15 und 19 ErbStG nach den gleichen Regeln.
- 51 Wenn eine nationale Regelung für die Zwecke der Besteuerung einer von Todes wegen erworbenen Immobilie, die in dem betreffenden Mitgliedstaat belegen ist, gebietsfremde Erben, die diese Immobilie von einem gebietsfremden Erblasser erworben haben, einerseits und gebietsfremde oder gebietsansässige Erben, die eine solche Immobilie von einem gebietsansässigen Erblasser erworben haben, sowie gebietsansässige Erben, die diese Immobilie von einem gebietsfremden Erblasser erworben haben, andererseits auf die gleiche Stufe stellt, kann sie diese Erben im Rahmen dieser Besteuerung hinsichtlich der Anwendung eines Freibetrags auf die Steuerbemessungsgrundlage für diese Immobilie nicht unterschiedlich behandeln, ohne gegen die Vorgaben des Unionsrechts zu verstoßen. Indem der nationale Gesetzgeber Erwerbe von Todes wegen durch diese beiden Personengruppen – außer in Bezug auf die Höhe des Freibetrags, den der Erbe gegebenenfalls in Anspruch nehmen kann – gleich behandelt, hat er nämlich anerkannt, dass zwischen ihnen im Hinblick auf die Modalitäten und die Voraussetzungen für die Erhebung der Erbschaftsteuer kein objektiver Situationsunterschied besteht, der eine unterschiedliche Behandlung rechtfertigen könnte (vgl. entsprechend Urteile *Eckelkamp u. a.*, Randnr. 63, *Arens-Sikken*, Randnr. 57, und *Mattner*, Randnr. 38).
- 52 Zwar ist einzuräumen, dass, wie die deutsche und die belgische Regierung geltend machen, die Bemessungsgrundlage bei der Erbschaft eines gebietsfremden Erben, der in Deutschland beschränkt erbschaftsteuerpflichtig ist, nach den eigenen Worten dieser Regierungen „grundsätzlich“ niedriger ist als die bei einem gebietsansässigen oder gebietsfremden Erben, der in diesem Mitgliedstaat unbeschränkt erbschaftsteuerpflichtig ist.
- 53 Dies kann jedoch die vorstehenden Feststellungen nicht in Frage stellen, da sich die Höhe des in der im Ausgangsverfahren fraglichen Regelung vorgesehenen Freibetrags keineswegs je nach dem

Betrag der Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer ändert, sondern unabhängig von diesem Betrag gleich bleibt. Wie sich nämlich aus den dem Gerichtshof vorgelegten Akten ergibt, wird dieser Freibetrag jedem Erben allein wegen seiner Eigenschaft als in Deutschland Erbschaftsteuerpflichtiger ohne Weiteres gewährt, um durch die Herabsetzung der Höhe der Erbschaft die Steuerfreiheit eines Teils des Familienvermögens sicherzustellen. Ebenso wie diese Eigenschaft als Steuerpflichtiger aber in keiner Weise vom Wohnsitz abhängig ist – da die fragliche Regelung unabhängig davon, ob Erblasser und Erbe in Deutschland wohnhaft sind oder nicht, jeden Erwerb einer dort belegenen Immobilie der Erbschaftsteuer unterwirft –, erfasst der Zweck der teilweisen Steuerbefreiung des Familienvermögens in gleicher Weise alle in Deutschland erbschaftsteuerpflichtigen gebietsansässigen oder gebietsfremden Personen, da diese Befreiung auf die Herabsetzung der Gesamthöhe der Erbschaft abzielt.

54 So kann eine Person, die von Todes wegen erworben hat und deren Steuerbemessungsgrundlage in Deutschland – wie bei Herrn Welte im Ausgangsverfahren – auf eine in diesem Mitgliedstaat belegene Immobilie beschränkt ist, im Gegensatz zu Herrn Welte einen Freibetrag von 500 000 Euro beanspruchen, sofern sie die Immobilie von einem Erblasser mit Wohnsitz in Deutschland erworben hat, dessen Ehegatte sie war, oder wenn sie dort ihren Wohnsitz hatte und diesen Gegenstand von einem nicht dort wohnenden Erblasser erworben hat.

55 Da demnach die Höhe des Freibetrags nicht von der Höhe der Steuerbemessungsgrundlage abhängig ist, sondern dem Erben aufgrund seiner Eigenschaft als Steuerpflichtiger zuerkannt wird, ist die beschränkte Steuerpflicht des gebietsfremden Erben eines gebietsfremden Erblassers kein Umstand, der im Hinblick auf den Freibetrag zu einem objektiven Unterschied zwischen der Situation dieses Erben einerseits und der Situation eines gebietsfremden Erben eines gebietsansässigen Erblassers oder der eines gebietsansässigen Erben eines gebietsansässigen oder gebietsfremden Erblassers andererseits führen könnte.

56 Folglich ist die Situation von Herrn Welte im Ausgangsverfahren mit der Situation jedes Erben vergleichbar, der eine in Deutschland belegene Immobilie von Todes wegen von einem Erblasser erwirbt, der in diesem Mitgliedstaat seinen Wohnsitz hatte und dessen Ehegatte er war, sowie mit der Situation eines in Deutschland wohnenden Erben, der eine solche Immobilie von einem nicht in diesem Mitgliedstaat wohnenden Erblasser, der sein Ehegatte war, erwirbt.

57 Zu prüfen ist daher, ob, wie die deutsche Regierung hilfsweise vorträgt, eine Regelung wie die im Ausgangsverfahren fragliche aus einem zwingenden Grund des Allgemeininteresses objektiv gerechtfertigt sein kann.

Zum Bestehen eines zwingenden Grundes des Allgemeininteresses

58 Die deutsche Regierung macht erstens geltend, die im Ausgangsverfahren fragliche nationale Regelung diene dem Gebot der steuerlichen Kohärenz. Bei der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht werde nämlich der Vorteil der geringeren Steuerbemessungsgrundlage durch den Nachteil eines geringeren Freibetrags ausgeglichen, während bei der unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht der Vorteil des höheren Freibetrags durch den Nachteil einer höheren Steuerbemessungsgrundlage ausgeglichen werde.

59 In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs zwar die Notwendigkeit, die Kohärenz einer Steuerregelung zu gewährleisten, eine Beschränkung der Ausübung der durch den Vertrag garantierten Grundfreiheiten rechtfertigen kann. Jedoch ist eine solche Rechtfertigung nur zulässig, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem betreffenden steuerlichen Vorteil und dessen Ausgleich durch eine bestimmte steuerliche Belastung dargetan ist (vgl. Urteile Manninen, Randnr. 42, und vom 17. September 2009, Glaxo Wellcome,

C-182/08, Slg. 2009, I-8591, Randnrn. 77 und 78).

- 60 Im vorliegenden Fall genügt die Feststellung, dass der steuerliche Vorteil, der sich in dem Mitgliedstaat, in dem die Immobilie belegen ist, die den Gegenstand eines Erwerbs durch Erbanfall bildet, daraus ergibt, dass ein unverminderter Freibetrag von der Bemessungsgrundlage abgezogen wird, sofern an diesem Erwerb mindestens eine Person mit Wohnsitz im Inland beteiligt ist, in diesem Staat durch keine bestimmte steuerliche Belastung im Rahmen der Erbschaftsteuer ausgeglichen wird (vgl. entsprechend Urteil Mattner, Randnr. 54).
- 61 Die im Ausgangsverfahren streitige Regelung lässt sich daher nicht mit der Notwendigkeit rechtfertigen, die Kohärenz der deutschen Steuerregelung zu wahren.
- 62 Zweitens trägt die deutsche Regierung vor, die im Ausgangsverfahren fraglichen nationalen Rechtsvorschriften dienten der Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen. Die Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern (ABl. L 336, S. 15) lege nämlich einen Rahmen für die Zusammenarbeit zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten fest, den es zwischen diesen und den zuständigen Behörden eines Drittstaats nicht gebe, wenn dieser Staat keine Verpflichtung zur gegenseitigen Amtshilfe eingegangen sei. Die deutsche Steuerverwaltung habe aber nicht die Möglichkeit, den Nachlass eines Erblassers, der seinen Wohnsitz in der Schweiz habe, sicher zu erfassen. So gälten die Pflichten der Standesämter zur Anzeige der eingetretenen Sterbefälle, die Anzeigepflichten der Gerichte und Notare betreffend eröffnete Verfügungen von Todes wegen oder die Erteilung von Erbscheinen sowie die Anzeigepflichten bestimmter Vermögensverwahrer und -verwalter nur für deutsche Stellen. Unter diesen Umständen bleibe der nationalen Steuerverwaltung nichts anderes übrig, als die Angaben des Erben ungeprüft zu übernehmen.
- 63 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs ist es, wenn die Regelung eines Mitgliedstaats die Gewährung eines Steuervorteils von der Erfüllung von Bedingungen abhängig macht, deren Einhaltung nur in der Weise nachgeprüft werden kann, dass Auskünfte von den zuständigen Behörden eines Drittlands eingeholt werden, grundsätzlich gerechtfertigt, dass dieser Mitgliedstaat die Gewährung des Vorteils verweigert, wenn es sich, insbesondere wegen des Fehlens einer vertraglichen Verpflichtung des Drittlands zur Auskunftserteilung, als unmöglich erweist, die Auskünfte von diesem Staat zu erhalten (vgl. Urteile A, Randnr. 63, vom 28. Oktober 2010, *Établissements Rimbaud*, C-72/09, Slg. 2010, I-10659, Randnr. 44, und vom 19. Juli 2012, A, C-48/11, Randnr. 36).
- 64 Wie jedoch der Generalanwalt in den Nrn. 76 und 77 seiner Schlussanträge festgestellt hat, können die von der deutschen Regierung angeführten Auskünfte, die insbesondere Erbscheine und durch die Standesbeamten des Staates der Nachlasseröffnung ausgestellte Schriftstücke betreffen, von den Erben oder gegebenenfalls den Steuerbehörden dieses Staates im Rahmen der Anwendung eines bilateralen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung übermittelt werden und bedürfen in der Regel keiner komplexen Beurteilung.
- 65 Jedenfalls kann nach der nationalen Regelung ein Erbe mit Wohnsitz in Deutschland den vollen Freibetrag auf die Steuerbemessungsgrundlage beanspruchen, wenn er eine in diesem Mitgliedstaat belegene Immobilie durch Erbanfall von einer Person erwirbt, die zum Zeitpunkt ihres Todes ihren Wohnsitz in einem Drittland hatte.
- 66 Auch bei einer solchen Erbschaft bedarf es jedoch – genau wie bei der, um die es im Ausgangsverfahren geht – der Prüfung von Angaben, die einen in einem Drittland wohnenden Erblasser betreffen, durch die zuständigen deutschen Behörden.

- 67 Daher kann die deutsche Regierung nicht damit gehört werden, dass die im Ausgangsverfahren fragliche nationale Regelung, soweit sie bei einer Vererbung zwischen in einem Drittland wie der Schweiz wohnenden Personen dem Erben nicht den vollen Freibetrag gewähre, erforderlich sei, um die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen zu wahren.
- 68 Demgemäß ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass die Art. 56 EG und 58 EG dahin auszulegen sind, dass sie einer Regelung eines Mitgliedstaats über die Berechnung von Erbschaftsteuern entgegenstehen, die für den Fall des Erwerbs eines im Gebiet dieses Staates belegenen Grundstücks durch Erbanfall vorsieht, dass der Freibetrag auf die Steuerbemessungsgrundlage dann, wenn der Erblasser und der Erwerber – wie unter den Umständen des Ausgangsverfahrens – zum Zeitpunkt des Erbfalls ihren Wohnsitz in einem Drittland wie der Schweizerischen Eidgenossenschaft hatten, niedriger ist als der Freibetrag, der zur Anwendung gekommen wäre, wenn zumindest eine dieser beiden Personen zu diesem Zeitpunkt ihren Wohnsitz in dem genannten Mitgliedstaat gehabt hätte.

Kosten

- 69 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 (Dritte Kammer) für Recht erkannt:

Die Art. 56 EG und 58 EG sind dahin auszulegen, dass sie einer Regelung eines Mitgliedstaats über die Berechnung von Erbschaftsteuern entgegenstehen, die für den Fall des Erwerbs eines im Gebiet dieses Staates belegenen Grundstücks durch Erbanfall vorsieht, dass der Freibetrag auf die Steuerbemessungsgrundlage dann, wenn der Erblasser und der Erwerber – wie unter den Umständen des Ausgangsverfahrens – zum Zeitpunkt des Erbfalls ihren Wohnsitz in einem Drittland wie der Schweizerischen Eidgenossenschaft hatten, niedriger ist als der Freibetrag, der zur Anwendung gekommen wäre, wenn zumindest eine dieser beiden Personen zu diesem Zeitpunkt ihren Wohnsitz in dem genannten Mitgliedstaat gehabt hätte.

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Deutsch.