

Rechtssache C-256/06

Theodor Jäger

gegen

Finanzamt Kusel-Landstuhl

(Vorabentscheidungsersuchen des Bundesfinanzhofs)

„Freier Kapitalverkehr – Art. 73b und 73d EG-Vertrag (jetzt Art. 56 EG und 58 EG) – Erbschaftsteuer – Bewertung des zum Nachlass gehörenden Vermögens – Land- und forstwirtschaftlicher Vermögensgegenstand in einem anderen Mitgliedstaat – Ungünstigere Methode zur Bewertung des Vermögensgegenstands und zur Berechnung der Steuerbelastung“

Schlussanträge des Generalanwalts J. Mazák vom 11. September 2007

Urteil des Gerichtshofs (Zweite Kammer) vom 17. Januar 2008

Leitsätze des Urteils

Freier Kapitalverkehr – Beschränkungen – Erbschaftsteuer

(EG-Vertrag, Art. 73b Abs. 1 und Art. 73d [jetzt Art. 56 Abs. 1 EG und Art. 58 EG])

Art. 73b Abs. 1 EG-Vertrag (jetzt Art. 56 Abs. 1 EG) in Verbindung mit Art. 73d EG-Vertrag (jetzt Art. 58 EG) ist dahin auszulegen, dass er der Regelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, die für die Berechnung der Steuer auf einen Nachlass, der aus in diesem Staat belegenem Vermögen und einem in einem anderen Mitgliedstaat belegenen land- und forstwirtschaftlichen Vermögensgegenstand besteht,

– vorsieht, dass der in diesem anderen Mitgliedstaat belegene Vermögensgegenstand mit seinem gemeinen Wert angesetzt wird, während für einen gleichartigen inländischen Vermögensgegenstand ein besonderes Bewertungsverfahren gilt, dessen Ergebnisse durchschnittlich nur 10 v. H. dieses gemeinen Werts erreichen, und

– die Anwendung eines gegenstandsbezogenen Freibetrags sowie die Berücksichtigung des verbliebenen Werts lediglich in Höhe von 60 v. H. inländischem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen vorbehält.

Da nämlich eine solche Regelung darauf hinausläuft, dass ein Nachlass, der einen in einem anderen Mitgliedstaat belegenen land- und forstwirtschaftlichen Vermögensgegenstand umfasst, im erstgenannten Mitgliedstaat einer höheren Erbschaftsteuer unterliegt, als dies der Fall wäre, wenn das den Nachlass bildende Vermögen ausschließlich im letztgenannten Staat belegen wäre, bewirkt sie eine Beschränkung des Kapitalverkehrs, weil sie den Wert eines Nachlasses mindert, der einen solchen im Ausland belegenen Vermögensgegenstand umfasst.

Eine solche nationale Regelung kann nicht mit der Begründung gerechtfertigt werden, sie hänge mit Situationen zusammen, die nicht objektiv vergleichbar seien, da die Berechnung der Erbschaftsteuern nach dieser Regelung unmittelbar an den Wert des zum Nachlass zählenden Vermögens anknüpft und somit objektiv keine unterschiedliche Situation vorliegt, die eine

steuerliche Ungleichbehandlung in Bezug auf die Höhe der Erbschaftsteuer rechtfertigen könnte, die für einen im Inland bzw. einen in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Vermögensgegenstand anfällt.

Im Übrigen ist das Ziel, zu verhindern, dass die steuerliche Belastung von Nachlässen die Weiterführung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe und damit die Aufrechterhaltung ihrer Sozialgebundenheit gefährdet, nicht geeignet, die in Rede stehende Regelung zu rechtfertigen, da nichts dafür spricht, dass sich die Betriebe in anderen Mitgliedstaaten nicht in einer vergleichbaren Situation wie die im Inland angesiedelten Betriebe befinden.

Das Gleiche gilt für etwaige Schwierigkeiten, die bei der Festsetzung des Werts eines in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Vermögensgegenstands nach einem besonderen nationalen Verfahren auftreten, da diese Schwierigkeiten keine hinreichende Rechtfertigung dafür sein können, die Gewährung der Steuervergünstigung kategorisch zu verweigern, wie sie sich aus der streitigen Regelung ergibt, die neben besagtem Bewertungsverfahren auch zwei weitere Steuervergünstigungen im Inland belegenem Vermögen vorbehält.

(vgl. Randnrn. 32, 43-44, 52, 54-55, 57 und Tenor)

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Zweite Kammer)

17. Januar 2008(*)

„Freier Kapitalverkehr – Art. 73b und 73d EG-Vertrag (jetzt Art. 56 EG und 58 EG) – Erbschaftsteuer – Bewertung des zum Nachlass gehörenden Vermögens – Land- und forstwirtschaftlicher Vermögensgegenstand in einem anderen Mitgliedstaat – Ungünstigere Methode zur Bewertung des Vermögensgegenstands und zur Berechnung der Steuerbelastung“

In der Rechtssache C-256/06

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht vom Bundesfinanzhof (Deutschland) mit Entscheidung vom 11. April 2006, beim Gerichtshof eingegangen am 8. Juni 2006, in dem Verfahren

Theodor Jäger

gegen

Finanzamt Kusel-Landstuhl

erlässt

DER GERICHTSHOF (Zweite Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten C. W. A. Timmermans, der Richter L. Bay Larsen (Berichterstatter), K. Schieman und J. Makarczyk sowie der Richterin C. Toader,

Generalanwalt: J. Mazák,

Kanzler: R. Grass,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- von Herrn Jäger, vertreten durch Rechtsanwältin K. Cronauer,
- des Finanzamts Kusel-Landstuhl, vertreten durch M. Trauten als Bevollmächtigten,
- der deutschen Regierung, vertreten durch M. Lumma und U. Forsthoff als Bevollmächtigte,
- der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch R. Lyal und W. Mölls als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 11. September 2007

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 73b und 73d EG-Vertrag (jetzt Art. 56 EG und 58 EG).

2 Dieses Ersuchen ergeht in einem Rechtsstreit zwischen Herrn Jäger und dem Finanzamt Kusel-Landstuhl (im Folgenden: Finanzamt) über die Berechnung der auf einen Nachlass zu entrichtenden Steuer, der aus in Deutschland belegenem Vermögen und einem land- und forstwirtschaftlichen Grundstück in Frankreich besteht, insbesondere über die Vorschriften betreffend die Bewertung dieses Vermögens.

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

3 Anhang I der Richtlinie 88/361/EWG des Rates vom 24. Juni 1988 zur Durchführung von Artikel 67 des Vertrags [Artikel aufgehoben durch den Vertrag von Amsterdam] (ABl. L 178, S. 5) mit der Überschrift „Nomenklatur für den Kapitalverkehr gemäß Artikel 1 der Richtlinie“ umfasst 13 Kategorien von Kapitalverkehr.

4 Zur elften Kategorie („Kapitalverkehr mit persönlichem Charakter“) zählt u. a. eine Rubrik mit der Bezeichnung „Erschaften und Vermächtnisse“.

Nationales Recht

Anwendung der Erbschaftsteuer auf in einem anderen Mitgliedstaat belegenes Vermögen

5 Nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) in der im BGBl. 1997 I S. 378 veröffentlichten Fassung unterliegt der gesamte Vermögensanfall bei einer Person mit Wohnsitz im Inland zur Zeit der Entstehung der Steuer der Erbschaftsteuerpflicht. Ihr unterliegt auch das Auslandsvermögen.

6 § 21 ErbStG regelt für die Zwecke der Berechnung der Erbschaftsteuer in Deutschland die

Anrechnung in einem anderen Staat entrichteter Erbschaftsteuer, wenn kein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vorliegt. § 21 Abs. 1 Satz 1 ErbStG bestimmt:

„Bei Erwerbern, die in einem ausländischen Staat mit ihrem Auslandsvermögen zu einer der deutschen Erbschaftsteuer entsprechenden Steuer – ausländische Steuer – herangezogen werden, ist in den Fällen des § 2 Abs. 1 Nr. 1, sofern nicht die Vorschriften eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung anzuwenden sind, auf Antrag die festgesetzte, auf den Erwerber entfallende, gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch unterliegende ausländische Steuer insoweit auf die deutsche Erbschaftsteuer anzurechnen, als das Auslandsvermögen auch der deutschen Erbschaftsteuer unterliegt.“

7 § 21 Abs. 1 Satz 2 ErbStG sieht vor:

„Besteht der Erwerb nur zum Teil aus Auslandsvermögen, ist der darauf entfallende Teilbetrag der deutschen Erbschaftsteuer in der Weise zu ermitteln, dass die für das steuerpflichtige Gesamtvermögen einschließlich des steuerpflichtigen Auslandsvermögens sich ergebende Erbschaftsteuer im Verhältnis des steuerpflichtigen Auslandsvermögens zum steuerpflichtigen Gesamtvermögen aufgeteilt wird.“

Vorschriften für die Bewertung von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen

8 Gemäß § 12 Abs. 6 ErbStG in Verbindung mit den §§ 9 und 31 des Bewertungsgesetzes (BewG) (BGBl. 1991 I S. 230) ist ausländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen mit dem gemeinen Wert zu bewerten. Dieser wird nach § 9 Abs. 2 BewG durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bei einer Veräußerung zu erzielen wäre.

9 Demgegenüber wird inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen gemäß § 12 Abs. 3 ErbStG nach einem in den §§ 140 bis 144 BewG geregelten besonderen Verfahren bewertet. Die nach diesem Verfahren vorgenommenen Bewertungen erreichen im Durchschnitt lediglich 10 % des Verkehrswerts des jeweiligen Vermögens.

10 Nach diesen Bestimmungen des Bewertungsgesetzes, die durch Art. 1 Nr. 36 des Jahressteuergesetzes 1997 (BGBl. 1996 I S. 2049) vom 20. Dezember 1996 in das Bewertungsgesetz eingefügt wurden, wird der Betriebsteil des inländischen land- und forstwirtschaftlichen Vermögens in einem vereinfachten Ertragswertverfahren mit standardisierten Werten für die Nutzungsteile bewertet, das insbesondere nachhaltige durchschnittliche Ertragsverhältnisse von Vollerwerbsbetrieben bei den jeweiligen Nutzungsteilen in Deutschland zum 1. Januar 1996 zugrunde legt. Alternativ ist auf Antrag die Bewertung nach dem Einzelertragsverfahren vorgesehen.

Vorschriften für die Berechnung der Erbschaftsteuer auf einen land- und forstwirtschaftlichen Vermögensgegenstand

11 § 13a Abs. 1 Nr. 1 ErbStG sieht beim Erwerb inländischen land- und forstwirtschaftlichen Vermögens von Todes wegen einen „gegenstandsbezogenen Freibetrag“ von 500 000 DM vom Wert dieses Vermögens vor, der zu dem nach § 16 ErbStG gewährten persönlichen Freibetrag von 400 000 DM noch hinzukommt.

12 Außerdem wird gemäß § 13a Abs. 2 ErbStG der Wert dieses Vermögens, der nach Abzug des gegenstandsbezogenen Freibetrags verbleibt, für die Zwecke der Berechnung der Steuer in Form eines „verminderten Wertansatzes“ nur mit 60 % angesetzt.

13 Nach § 13a Abs. 4 ErbStG gelten der gegenstandsbezogene Freibetrag und der verminderte

Wertansatz nicht für ausländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen.

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefrage

14 Herr Jäger, der in Frankreich wohnt, ist Alleinerbe seiner 1998 verstorbenen Mutter, die ihren letzten Wohnsitz in Deutschland hatte.

15 Zum Nachlass gehörte, neben Inlandsvermögen, Grundbesitz in Frankreich, der land- und forstwirtschaftlich genutzt wurde. Der 1994 verstorbene Vater von Herrn Jäger hatte einen Teil dieses Grundbesitzes im August 1988 und die den anderen Teil des Grundbesitzes bildenden Grundstücke im Januar 1990 erworben.

16 Dieser Grundbesitz, dessen gemeiner Wert in Frankreich auf 5 444 666 FRF (1 618 152 DM) angesetzt worden war, unterlag dort einer Erbschaftsteuer von 1 192 148 FRF (354 306 DM).

17 Mit Bescheid vom 3. Januar 2000 setzte das Finanzamt die Erbschaftsteuer gegen Herrn Jäger fest.

18 Diese Steuer wurde aus einem Reinnachlass von 1 737 167 DM berechnet, in dem der Grundbesitz in Frankreich mit 1 618 152 DM, also dem gemeinen Wert, und das mit 119 015 DM bewertete Inlandsvermögen enthalten waren. Nach Abzug des persönlichen Freibetrags von 400 000 DM wurde der steuerpflichtige Betrag auf abgerundet 1 337 100 DM herabgesetzt. Auf der Grundlage dieses Betrags setzte das Finanzamt die Steuer auf 254 049 DM fest.

19 Auf Antrag von Herrn Jäger nach § 21 Abs. 1 Satz 2 ErbStG rechnete das Finanzamt auf den letztgenannten Betrag die in Frankreich bereits entrichtete Erbschaftsteuer mit 236 644 DM an.

20 Auf dieser Grundlage setzte das Finanzamt in seinem erwähnten Bescheid vom 3. Januar 2000 gegen Herrn Jäger Erbschaftsteuer in Höhe von 17 405 DM fest.

21 Herr Jäger legte Einspruch gegen den Bescheid des Finanzamts ein und erhob Klage vor dem Finanzgericht. Nachdem beide ohne Erfolg geblieben waren, legte er Revision zum Bundesfinanzhof ein. Da dieser die Auffassung vertritt, dass spätestens seit dem Urteil vom 11. Dezember 2003, Barbier (C-364/01, Slg. 2003, I-15013), zweifelhaft sei, ob die deutschen Vorschriften, soweit sie nach dem Ort unterschieden, an dem sich das Nachlassvermögen bzw. ein Teil davon befinde, mit der Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar seien, hat er das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Ist es mit Art. 73b Abs. 1 EG-Vertrag (jetzt Art. 56 Abs. 1 EG) vereinbar, dass für Zwecke der Erbschaftsteuer

a) in einem anderen Mitgliedstaat belegenes (ausländisches) land- und forstwirtschaftliches Vermögen mit dem gemeinen Wert (Verkehrswert) zu bewerten ist, während für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen ein besonderes Bewertungsverfahren gilt, dessen Ergebnisse durchschnittlich nur 10 v. H. der gemeinen Werte erreichen, und

b) der Erwerb inländischen land- und forstwirtschaftlichen Vermögens in Höhe eines besonderen Freibetrags außer Ansatz bleibt und der verbliebene Wert lediglich zu 60 v. H. anzusetzen ist,

wenn dies bei einem Erben, der einen aus inländischem Vermögen und ausländischem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen bestehenden Nachlass erbt, dazu führt, dass der Erwerb des inländischen Vermögens wegen der Belegenheit des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens im

Ausland einer höheren Erbschaftsteuer unterliegt, als dies bei Belegenheit des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens ebenfalls im Inland der Fall wäre?

Zur Vorlagefrage

22 Mit seiner Frage möchte der Bundesfinanzhof wissen, ob Art. 73b Abs. 1 EG-Vertrag einer Regelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren streitigen entgegensteht, die für die Berechnung der Steuer auf einen Nachlass, der aus in diesem Staat belegenem Vermögen und einem in einem anderen Mitgliedstaat belegenen land- und forstwirtschaftlichen Vermögensgegenstand besteht,

- vorsieht, dass der in diesem anderen Mitgliedstaat belegene Vermögensgegenstand mit seinem gemeinen Wert angesetzt wird, während für einen gleichartigen inländischen Vermögensgegenstand ein besonderes Bewertungsverfahren gilt, dessen Ergebnisse durchschnittlich nur 10 v. H. des gemeinen Werts dieses Vermögensgegenstands erreichen, und
- die Anwendung eines gegenstandsbezogenen Freibetrags sowie die Berücksichtigung des verbliebenen Werts lediglich in Höhe von 60 v. H. inländischem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen vorbehält.

23 Zunächst ist festzustellen, dass die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen, diese ihre Befugnisse aber unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben müssen (vgl. u. a. Urteile vom 7. September 2004, Manninen, C?319/02, Slg. 2004, I?7477, Randnr. 19, vom 14. September 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C?386/04, Slg. 2006, I?8203, Randnr. 15, und vom 29. März 2007, Rewe Zentralfinanz, C?347/04, Slg. 2007, I?2647, Randnr. 21).

24 Der EG-Vertrag enthält keine Definition des Begriffs „Kapitalverkehr“. Da Art. 73b EG-Vertrag den Inhalt des Art. 1 der Richtlinie 88/361 im Wesentlichen übernommen hat – auch wenn diese Richtlinie auf der Grundlage von Art. 69 und Art. 70 Abs. 1 EWG-Vertrag erlassen wurde (die Art. 67 bis 73 EWG-Vertrag sind durch die Art. 73b bis 73g EG-Vertrag ersetzt worden, jetzt Art. 56 EG bis 60 EG) –, behält nach ständiger Rechtsprechung die Nomenklatur für den „Kapitalverkehr“ im Anhang zu dieser Richtlinie jedoch ihren Hinweischarakter für die Definition des Begriffs des „Kapitalverkehrs“ (vgl. u. a. Urteile vom 23. Februar 2006, Van Hilten-van der Heijden, C?513/03, Slg. 2006, I?1957, Randnr. 39, und vom 3. Oktober 2006, Fidium Finanz, C?452/04, Slg. 2006, I?9521, Randnr. 41).

25 Der Gerichtshof hat hierzu u. a. festgestellt, dass Erbschaften, mit denen das Vermögen, das ein Verstorbener hinterlässt, auf eine oder mehrere Personen übergeht, in die Rubrik XI des Anhangs I der Richtlinie 88/361 mit der Überschrift „Kapitalverkehr mit persönlichem Charakter“ fallen, und in Randnr. 42 des Urteils Van Hilten-van der Heijden entschieden, dass es sich beim Erwerb von Todes wegen um Kapitalverkehr im Sinne von Art. 73b EG-Vertrag handelt (vgl. in diesem Sinne auch Urteil Barbier, Randnr. 58); ausgenommen sind die Fälle, die mit keinem ihrer wesentlichen Elemente über die Grenzen eines Mitgliedstaats hinausweisen.

26 Wenn eine Person, die zum Zeitpunkt ihres Todes ihren Wohnsitz in Deutschland hatte, einer anderen Person mit Wohnsitz in Frankreich in diesen beiden Mitgliedstaaten belegenes Vermögen vererbt, das in Deutschland zusammen zur Erbschaftsteuer veranlagt wird, handelt es sich aber, wie die Kommission der Europäischen Gemeinschaften zutreffend ausgeführt hat, keineswegs um einen reinen Inlandsfall.

27 Demnach geht es bei der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Erbschaft um Kapitalverkehr im Sinne des Art. 73b Abs. 1 EG-Vertrag.

28 Daher ist zunächst zu prüfen, ob eine nationale Regelung wie die im Ausgangsverfahren streitige entsprechend dem Vortrag von Herrn Jäger und der Kommission eine Beschränkung des Kapitalverkehrs darstellt.

29 Die deutsche Regierung vertritt demgegenüber die Ansicht, dass die im Ausgangsverfahren streitige nationale Regelung keine Beschränkung des Kapitalverkehrs darstelle. Zum einen sei der ursprüngliche Erwerb des in Frankreich belegenen Vermögensgegenstands durch den Vater von Herrn Jäger vor dem 1. Juni 1990 erfolgt, zu dem die Richtlinie 88/361 in innerstaatliches Recht habe umgesetzt werden müssen, so dass sich der Erwerber dieses Vermögensgegenstands nicht unmittelbar auf die aus dieser Richtlinie oder aus dem Vertrag hergeleiteten Rechte berufen könne. Zum anderen könne ein solcher Erwerber durch die Auswirkungen einer Regelung wie der im Ausgangsverfahren streitigen nicht abgeschreckt werden, da diese keineswegs den Betroffenen selbst, sondern allenfalls dessen Erben träfen. Deshalb seien die Auswirkungen einer solchen Regelung zu mittelbar, als dass sie eine Beschränkung des Kapitalverkehrs darstellen könnten.

30 Hierzu lässt sich der Rechtsprechung des Gerichtshofs entnehmen, dass Bestimmungen eines Mitgliedstaats, die den Wert einer Immobilie für die Zwecke der Berechnung des bei Erwerb von Todes wegen anfallenden Steuerbetrags festsetzen, nicht nur einen in einem anderen Mitgliedstaat Ansässigen vom Kauf im erstgenannten Mitgliedstaat belegener Immobilien sowie von der Veräußerung des wirtschaftlichen Eigentums an solchen Sachen an einen anderen abhalten, sondern auch eine Wertminderung des Nachlasses desjenigen bewirken können, der in einem anderen Mitgliedstaat als dem ansässig ist, in dem sich die genannten Sachen befinden (vgl. in diesem Sinne Urteil Barbier, Randnr. 62).

31 In Bezug auf Erbschaften hat die Rechtsprechung darüber hinaus bestätigt, dass zu den Maßnahmen, die als Beschränkungen des Kapitalverkehrs nach Art. 73b Abs. 1 EG-Vertrag verboten sind, solche gehören, die eine Wertminderung des Nachlasses dessen bewirken, der in einem anderen Mitgliedstaat als dem ansässig ist, in dem sich die betreffenden Vermögensgegenstände befinden und der deren Erwerb von Todes wegen besteuert (Urteil Van Hilten-van der Heijden, Randnr. 44).

32 Da im vorliegenden Fall die im Ausgangsverfahren streitigen innerstaatlichen Bestimmungen darauf hinauslaufen, dass ein Nachlass, der einen in einem anderen Mitgliedstaat belegenen land- und forstwirtschaftlichen Vermögensgegenstand umfasst, in Deutschland einer höheren Erbschaftsteuer unterliegt, als dies der Fall wäre, wenn das den Nachlass bildende Vermögen ausschließlich in Deutschland belegen wäre, bewirken sie eine Beschränkung des Kapitalverkehrs, weil sie den Wert eines Nachlasses mindern, der einen solchen im Ausland belegenen Vermögensgegenstand umfasst.

33 Diese Schlussfolgerung lässt sich auch nicht durch das in Randnr. 29 des vorliegenden Urteils wiedergegebene Vorbringen der deutschen Regierung in Frage stellen, da dieses Vorbringen im Hinblick auf die Kriterien, die sich aus den in den Randnrn. 30 und 31 des vorliegenden Urteils angeführten Urteilen ergeben, unerheblich ist. Im vorliegenden Fall sind die Auswirkungen der betreffenden innerstaatlichen Regelung auf den Wert des Nachlasses nach dem 1. Juni 1990 zutage getreten und offensichtlich nicht so mittelbar, dass sie keine Beschränkung des Kapitalverkehrs darstellen könnten.

34 Gleiches gilt für das Argument der deutschen Regierung, eine sich aus einer Wertminderung

des Nachlasses ergebende Beschränkung könne nicht vorliegen, da die Auswirkung einer Regelung wie der im Ausgangsverfahren streitigen lediglich eine unausweichliche Folge des Nebeneinanders nationaler Steuersysteme sei. Darauf kommt es in Anbetracht der Kriterien, die sich aus den in den Randnrn. 30 und 31 des vorliegenden Urteils angeführten Urteilen ergeben, nämlich nicht an. Jedenfalls ergibt sich die Wertminderung des Nachlasses im Übrigen allein aus der Anwendung der streitigen deutschen Regelung.

35 Demnach stellt es eine durch Art. 73b Abs. 1 EG-Vertrag grundsätzlich verbotene Beschränkung des freien Kapitalverkehrs dar, wenn die Gewährung von Steuervergünstigungen auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer davon abhängig gemacht wird, dass der von Todes wegen erworbene Vermögensgegenstand im Inland belegen ist.

36 Sodann ist zu prüfen, ob die festgestellte Beschränkung des freien Kapitalverkehrs nach den Bestimmungen des Vertrags gerechtfertigt werden kann.

37 Nach Art. 73d Abs. 1 Buchst. a EG-Vertrag berührt „Artikel 73 b ... nicht das Recht der Mitgliedstaaten, ... die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem ... Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln“.

38 Für das Finanzamt und die deutsche Regierung ergibt sich aus dieser Bestimmung, dass die Bundesrepublik Deutschland berechtigt sei, die Vergünstigung der Bewertung nach dem besonderen Verfahren allein inländischem Vermögen vorzubehalten. Das Finanzamt ergänzt, dass § 31 BewG durch Art. 73d Abs. 1 Buchst. a EG-Vertrag im Licht der Erklärung Nr. 7, die der Schlussakte des Vertrags über die Europäische Union beigelegt ist, gerechtfertigt sei, da die im Ausgangsverfahren streitige Regelung zur Bewertung von Auslandsvermögen Ende 1993 bereits im Sinne dieser Erklärung bestanden habe.

39 Ohne dass entschieden zu werden braucht, ob diese Regelung zur Bewertung von Auslandsvermögen am 31. Dezember 1993 bereits bestand, ist daran zu erinnern, dass der Gerichtshof im Urteil vom 6. Juni 2000, Verkooijen (C-35/98, Slg. 2000, I-4071), zu einem Vorbringen Stellung nehmen musste, das auf Art. 73d Abs. 1 Buchst. a EG-Vertrag gestützt war, obwohl der Sachverhalt des Ausgangsrechtsstreits vor dem Inkrafttreten dieser Bestimmung lag. Er hat ausgeführt, dass schon vor Inkrafttreten des Art. 73d Abs. 1 Buchst. a EG-Vertrag nationale steuerrechtliche Vorschriften der in diesem Artikel bezeichneten Art, die bestimmte Unterscheidungen vorsahen, mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar sein konnten, sofern sie auf Situationen angewendet wurden, die nicht objektiv vergleichbar waren (Randnr. 43).

40 Nach dieser Klarstellung ist darauf hinzuweisen, dass Art. 73d Abs. 1 Buchst. a EG-Vertrag als Ausnahme vom Grundprinzip des freien Kapitalverkehrs eng auszulegen ist. Diese Bestimmung 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.

41 Die in Art. 73d Abs. 1 Buchst. a EG-Vertrag vorgesehene Ausnahme wird nämlich ihrerseits – worauf die deutsche Regierung hingewiesen hat – durch Art. 73d Abs. 3 EG-Vertrag eingeschränkt, wonach die in Art. 73d Abs. 1 genannten nationalen Maßnahmen „weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs im Sinne des Artikels 73b darstellen [dürfen]“ (vgl. Urteile Verkooijen, Randnr. 44, und Manninen, Randnr. 28). Außerdem ist die unterschiedliche Behandlung land- und forstwirtschaftlichen Vermögens in Deutschland und solchen Vermögens in anderen Mitgliedstaaten nur dann gerechtfertigt, wenn sie nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung des mit der betreffenden Regelung verfolgten Ziels erforderlich ist.

42 Daher ist zwischen den Ungleichbehandlungen, die nach Art. 73d Abs. 1 Buchst. a EG-Vertrag erlaubt sind, und den durch Abs. 3 dieses Artikels verbotenen willkürlichen Diskriminierungen zu unterscheiden. Aus der Rechtsprechung ergibt sich, dass eine nationale Steuerregelung wie die im Ausgangsverfahren streitige, die für die Zwecke der Berechnung der Erbschaftsteuer zwischen in einem anderen Mitgliedstaat belegenem Vermögen und inländischem Vermögen unterscheidet, nur dann als mit den Vertragsvorschriften über den freien Kapitalverkehr vereinbar angesehen werden kann, wenn die unterschiedliche Behandlung Situationen betrifft, die nicht objektiv vergleichbar sind, oder wenn sie durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist (vgl. Urteile Verkooijen, Randnr. 43, Manninen, Randnr. 29, und vom 11. Oktober 2007, Hollmann, C-443/06, Slg. 2007, I-0000, Randnr. 45).

43 Hierzu ist erstens festzustellen, dass die unterschiedliche Höhe der entrichteten Steuern je nachdem, ob der Nachlass nur einen in Deutschland belegenen land- und forstwirtschaftlichen Vermögensgegenstand umfasst oder ob er auch einen solchen in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Vermögensgegenstand einschließt, nicht mit der Begründung gerechtfertigt werden kann, sie hänge mit Situationen zusammen, die nicht objektiv vergleichbar seien.

44 Die Berechnung der Steuern nach der im Ausgangsverfahren streitigen nationalen Regelung knüpft nämlich unmittelbar an den Wert des zum Nachlass zählenden Vermögens an, so dass objektiv keine unterschiedliche Situation vorliegt, die eine steuerliche Ungleichbehandlung in Bezug auf die Höhe der Erbschaftsteuer rechtfertigen könnte, die für einen in Deutschland bzw. einen in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Vermögensgegenstand anfällt. Folglich ist eine Situation wie die von Herrn Jäger mit der jedes anderen Erben vergleichbar, bei dem die Erbschaft nur einen in Deutschland belegenen land- oder forstwirtschaftlichen Vermögensgegenstand umfasst und von einer Person mit Wohnsitz in diesem Staat hinterlassen wurde.

45 Daher ist schließlich zu prüfen, ob die Beschränkung des Kapitalverkehrs, die sich aus einer Regelung wie der im Ausgangsverfahren streitigen ergibt, durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses objektiv gerechtfertigt werden kann.

46 Nach Ansicht der deutschen Regierung ist diese Regelung durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt.

47 Die Regelung diene vor allem dem Ausgleich der besonderen Lasten, die durch die Aufrechterhaltung der Sozialgebundenheit entständen, der die Betriebe der Land- und Forstwirtschaft unterworfen seien. Mit dieser Regelung lasse sich zum einen verhindern, dass der Erbe eines landwirtschaftlichen Betriebs gezwungen sei, den Betrieb zu veräußern oder aufzugeben, um die Erbschaftsteuer entrichten zu können, und zum anderen, dass land- und forstwirtschaftliche Betriebe, die Produktivität und Arbeitsplätze garantierten und ihre aus der innerstaatlichen Rechtsordnung resultierenden Pflichten zu erfüllen hätten, zerschlagen würden.

48 Dieser zwingende Grund des Allgemeininteresses könne ebenso berücksichtigt werden, wie es im Übrigen auch bei der Notwendigkeit, die Kohärenz des Steuersystems zu gewährleisten, der Fall sei. Es bestehe nämlich ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den besonderen Verpflichtungen, die sich aus der Gemeinwohlgebundenheit dieser Betriebe ergäben, und der besonderen Art der Bewertung dieser Betriebe im Erbfall.

49 Das Finanzamt und die deutsche Regierung tragen ferner vor, die im Ausgangsverfahren streitige Regelung sei dadurch gerechtfertigt, dass die deutschen Behörden nicht verpflichtet seien, das Vorliegen eines vergleichbaren Allgemeininteresses in anderen Mitgliedstaaten zu berücksichtigen, denn die besonderen Verpflichtungen und Lasten, die auf einem land- und forstwirtschaftlichen Vermögensgegenstand in Deutschland ruhten, müssten nicht zwangsläufig in

gleicher Weise in den anderen Mitgliedstaaten für dort belegenes Vermögen gleicher Art bestehen. Das Finanzamt ergänzt hierzu, dass die Bundesrepublik Deutschland selbst dann, wenn derartigem Vermögen in anderen Mitgliedstaaten vergleichbare Verpflichtungen und Lasten auferlegt seien, nicht verpflichtet wäre, für deren Ausgleich zu sorgen.

50 Gewiss lässt sich nicht ausschließen, dass Ziele wie die Weiterführung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe und die Aufrechterhaltung der Arbeitsplätze in diesen Betrieben im Erbfall in bestimmten Situationen und unter bestimmten Bedingungen an sich im Allgemeininteresse liegen und Beschränkungen des freien Kapitalverkehrs rechtfertigen können (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 25. Januar 2007, Festersen, C-370/05, Slg. 2007, I-1129, Randnr. 28).

51 Jedoch haben das Finanzamt und die deutsche Regierung mit den von ihnen vorgetragenen Erwägungen nicht nachweisen können, dass die Notwendigkeit besteht, den Erben, die einen nicht im Inland belegenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb von Todes wegen erworben haben, die vorteilhafte Bewertung sowie weitere Steuervergünstigungen zu verweigern (vgl. in diesem Sinne in Bezug auf eine Steuervergünstigung, die auf im Gebiet des betreffenden Mitgliedstaats ausgeführte Forschungstätigkeiten begrenzt war, Urteil vom 10. März 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, Slg. 2005, I-2057, Randnr. 23, und in Bezug auf die Befreiung von Erbschaftsteuern für bestimmte Unternehmen, die im betreffenden Mitgliedstaat Arbeitsplätze aufrechterhalten, Urteil vom 25. Oktober 2007, C-464/05, Geurts und Vogten, Slg. 2007, I-0000, Randnr. 27).

52 Zu dem im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Ziel, zu verhindern, dass die steuerliche Belastung von Nachlässen die Weiterführung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe und damit die Aufrechterhaltung ihrer Sozialgebundenheit gefährdet, ist nämlich festzustellen, dass in der vorliegenden Rechtssache nichts dafür spricht, dass sich die Betriebe in anderen Mitgliedstaaten nicht in einer vergleichbaren Situation wie die in Deutschland angesiedelten Betriebe befinden.

53 Schließlich hat die deutsche Regierung zur Rechtfertigung der im Ausgangsverfahren streitigen nationalen Regelung auf praktische Hindernisse hingewiesen, die der Übertragung der in dieser Regelung vorgesehenen Bewertungskriterien auf land- und forstwirtschaftliches Vermögen in anderen Mitgliedstaaten entgegenstünden. Sie erläutert, dass sich dieses Bewertungsverfahren auf standardisierte Ertragswerte für die Nutzungsteile stütze und dass diese Werte aus statistischen Unterlagen der deutschen Verwaltung abgeleitet seien. Für in anderen Mitgliedstaaten belegenes land- und forstwirtschaftliches Vermögen stünden solche Werte nicht zur Verfügung.

54 Hierzu ist festzustellen, dass es sich für die nationalen Behörden zwar tatsächlich als schwierig erweisen kann, das Bewertungsverfahren nach den §§ 140 bis 144 BewG auf einen in einem anderen Mitgliedstaat belegenen land- und forstwirtschaftlichen Vermögensgegenstand anzuwenden, diese Schwierigkeit es aber nicht rechtfertigen kann, die Gewährung der betreffenden Steuervergünstigung kategorisch zu verweigern, da die betroffenen Steuerpflichtigen aufgefordert werden könnten, selbst diesen Behörden die Daten vorzulegen, die diese für erforderlich halten, um eine Anwendung dieses Verfahrens in angepasster Weise auf die in anderen Mitgliedstaaten belegenen Betriebe sicherzustellen.

55 Hinzu kommt, dass etwaige Schwierigkeiten, die bei der Festsetzung des Werts eines in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Vermögensgegenstands nach einem besonderen nationalen Verfahren auftreten, jedenfalls keine hinreichende Rechtfertigung von Hindernissen für den freien Kapitalverkehr sein können, wie sie sich aus der im Ausgangsverfahren streitigen Regelung ergeben, die neben besagtem Bewertungsverfahren auch zwei weitere Steuervergünstigungen im Inland belegendem Vermögen vorbehält (vgl. in diesem Sinne Urteil vom

4. März 2004, Kommission/Frankreich, C-334/02, Slg. 2004, I-2229, Randnr. 29).

56 Da der Nachweis nicht erbracht worden ist, dass die im Ausgangsverfahren streitige Regelung durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist, steht Art. 73b Abs. 1 EG-Vertrag dieser Regelung entgegen.

57 Demnach ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 73b Abs. 1 EG-Vertrag in Verbindung mit Art. 73d EG-Vertrag dahin auszulegen ist, dass er der Regelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, die für die Berechnung der Steuer auf einen Nachlass, der aus in diesem Staat belegenem Vermögen und einem in einem anderen Mitgliedstaat belegenen land- und forstwirtschaftlichen Vermögensgegenstand besteht,

- vorsieht, dass der in diesem anderen Mitgliedstaat belegene Vermögensgegenstand mit seinem gemeinen Wert angesetzt wird, während für einen gleichartigen inländischen Vermögensgegenstand ein besonderes Bewertungsverfahren gilt, dessen Ergebnisse durchschnittlich nur 10 v. H. dieses gemeinen Werts erreichen, und
- die Anwendung eines gegenstandsbezogenen Freibetrags sowie die Berücksichtigung des verbliebenen Werts lediglich in Höhe von 60 v. H. inländischem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen vorbehält.

Kosten

58 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:

Art. 73b Abs. 1 EG-Vertrag (jetzt Art. 56 Abs. 1 EG) in Verbindung mit Art. 73d EG-Vertrag (jetzt Art. 58 EG) ist dahin auszulegen, dass er der Regelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, die für die Berechnung der Steuer auf einen Nachlass, der aus in diesem Staat belegenem Vermögen und einem in einem anderen Mitgliedstaat belegenen land- und forstwirtschaftlichen Vermögensgegenstand besteht,

- **vorsieht, dass der in diesem anderen Mitgliedstaat belegene Vermögensgegenstand mit seinem gemeinen Wert angesetzt wird, während für einen gleichartigen inländischen Vermögensgegenstand ein besonderes Bewertungsverfahren gilt, dessen Ergebnisse durchschnittlich nur 10 v. H. dieses gemeinen Werts erreichen, und**
- **die Anwendung eines gegenstandsbezogenen Freibetrags sowie die Berücksichtigung des verbliebenen Werts lediglich in Höhe von 60 v. H. inländischem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen vorbehält.**

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Deutsch.