

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Dritte Kammer)

4. September 2014(*)

„Vertragsverletzung eines Mitgliedstaats – Art. 63 AEUV – Freier Kapitalverkehr – Schenkung- und Erbschaftsteuer – Nationale Rechtsvorschriften, die einen höheren Freibetrag vorsehen, wenn der Erblasser zum Zeitpunkt seines Todes, der Schenker oder der Erwerber im Inland ansässig waren – Gegenstand der Vertragsverletzungsklage – Beschränkung – Rechtfertigung“

In der Rechtssache C-211/13

betreffend eine Vertragsverletzungsklage nach Art. 258 AEUV, eingelegt am 19. April 2013,

Europäische Kommission, vertreten durch W. Mölls und W. Roels als Bevollmächtigte,
Zustellungsanschrift in Luxemburg,

Klägerin,

gegen

Bundesrepublik Deutschland, vertreten durch T. Henze und A. Wiedmann als Bevollmächtigte,

Beklagte,

unterstützt durch

Königreich Spanien, vertreten durch A. Rubio González als Bevollmächtigten,

Streithelfer,

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: M. Aleksejev, Verwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 8. Mai 2014,

aufgrund des nach Anhörung des Generalanwalts ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

Urteil

1 Mit ihrer Klage beantragt die Europäische Kommission, festzustellen, dass die Bundesrepublik Deutschland dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus Art. 63 AEUV verstoßen hat,

dass sie Rechtsvorschriften erlassen und beibehalten hat, nach denen bei Anwendung der Erbschaft- und Schenkungsteuer in Bezug auf eine in Deutschland belegene Immobilie nur ein geringer Freibetrag gewährt wird, wenn der Schenker oder Erblasser und der Erwerber zum Zeitpunkt der Erbschaft oder Schenkung in einem anderen Mitgliedstaat ansässig waren, während ein wesentlich höherer Freibetrag gewährt wird, wenn wenigstens einer der beiden Beteiligten zu jenem Zeitpunkt in Deutschland ansässig war.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

2 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.“

3 Zu den in 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 u. a. Erbschaften und Vermächtnisse umfasst.

Deutsches Recht

4 § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Februar 1997 (BGBl. 1997 I S. 378), geändert am 8. Dezember 2010 (BGBl. 2010 I S. 1768) (im Folgenden: ErbStG), sieht vor, dass der Erwerb von Todes wegen und die Schenkungen unter Lebenden der Erbschaftsteuer bzw. Schenkungsteuer unterliegen.

5 Nach § 2 Abs. 1 Nrn. 1 bis 3 ErbStG tritt die Steuerpflicht 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 besteht ...

...“

6 Nach § 9 ErbStG entsteht die Steuer bei Erwerben von Todes wegen grundsätzlich mit dem Tod des Erblassers und bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung.

7 § 15 ErbStG legt die Steuerklassen fest. Abs. 1 lautet:

„Nach dem persönlichen Verhältnis des Erwerbers zum Erblasser oder Schenker werden die folgenden drei Steuerklassen unterschieden:

Steuerklasse I:

1. der Ehegatte und der Lebenspartner,
2. die Kinder und Stiefkinder,
3. die Abkömmlinge der in Nummer 2 genannten Kinder und Stiefkinder,
4. die Eltern und Voreltern bei Erwerben von Todes wegen;

Steuerklasse II:

1. die Eltern und Voreltern, soweit sie nicht zur Steuerklasse I gehören,
2. die Geschwister,
3. die Abkömmlinge ersten Grades von Geschwistern,
4. die Stiefeltern,
5. die Schwiegerkinder,
6. die Schwiegereltern,
7. der geschiedene Ehegatte und der Lebenspartner einer aufgehobenen Lebenspartnerschaft;

Steuerklasse III:

alle übrigen Erwerber und die Zweckzuwendungen.“

8 § 16 ErbStG bestimmt:

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

1. des Ehegatten und des Lebenspartners 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.“

9 § 121 des Bewertungsgesetzes (BewG) in der Fassung vom 1. Februar 1991 (BGBl. 1991 I S. 230) in geänderter Fassung sieht vor:

„Zum Inlandsvermögen gehören:

...

2. das inländische Grundvermögen;

...“

10 Mit dem Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 7. Dezember 2011 (BGBl. 2011 I S. 2592) wurde in § 2 ErbStG ein neuer Abs. 3 eingefügt, der wie folgt lautet:

„Auf Antrag des Erwerbers wird ein Vermögensanfall, zu dem Inlandsvermögen im Sinne des § 121 [BewG] gehört (Absatz 1 Nummer 3), insgesamt als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt, wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes, der Schenker zur Zeit der Ausführung der Schenkung oder der Erwerber zur Zeit der Entstehung der Steuer (§ 9) seinen Wohnsitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat hat, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anwendbar ist. In diesem Fall sind auch mehrere innerhalb von zehn Jahren vor dem Vermögensanfall und innerhalb von zehn Jahren nach dem Vermögensanfall von derselben Person anfallende Erwerbe als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandeln und nach Maßgabe des § 14 zusammenzurechnen. Die Festsetzungsfrist für die Steuer endet im Fall des Satzes 2 Nummer 1 nicht vor Ablauf des vierten Jahres, nachdem die Finanzbehörde von dem Antrag Kenntnis erlangt.“

11 Folgeänderungen wurden in § 2 Abs. 1 Nrn. 1 und 3 und § 16 ErbStG vorgenommen. Danach gilt der Personenkreis, der von der Option in § 2 Abs. 3 ErbStG Gebrauch gemacht hat, ebenso als unbeschränkt steuerpflichtig wie die Erben oder Schenkungsempfänger, die unter § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG fallen.

Vorverfahren

12 Mit Mahnschreiben vom 9. Oktober 2009 wies die Kommission die Bundesrepublik Deutschland darauf hin, dass ihre Rechtsvorschriften mit Art. 56 EG (jetzt Art. 63 AEUV) unvereinbar seien, da § 16 Abs. 2 ErbStG im Fall der beschränkten Steuerpflicht hinsichtlich der Erbschaft- und Schenkungsteuer einen Freibetrag von nur 2 000 Euro vorsehe, während im Fall der unbeschränkten Steuerpflicht Freibeträge zwischen 20 000 Euro und 500 000 Euro gewährt würden.

13 Die Bundesrepublik Deutschland antwortete mit Schreiben vom 8. Dezember 2009, dass die in Rede stehenden nationalen Rechtsvorschriften mit dem Unionsrecht vereinbar seien.

14 Nach Verkündung des Urteils *Mattner* (C-510/08, EU:C:2010:216) fand ein Gespräch zwischen den zuständigen Stellen der Kommission und der Bundesrepublik Deutschland statt, in dessen Nachgang die deutsche Regierung am 31. August 2010 ein weiteres Schreiben an die Kommission richtete, in dem sie darauf hinwies, dass sie vorhabe, zur Beseitigung des Zustands Gesetzesänderungen vorzunehmen. Ein entsprechender vorläufiger Gesetzesentwurf war dem Schreiben beigelegt.

15 Da die Kommission diese Lösung nicht für zufriedenstellend hielt, richtete sie am 15. März 2011 eine mit Gründen versehene Stellungnahme an die Bundesrepublik Deutschland, in der sie die zuvor erhobenen Rügen wiederholte und die Bundesrepublik aufforderte, dieser Stellungnahme binnen zwei Monaten nach Eingang nachzukommen.

16 Die Bundesrepublik Deutschland antwortete hierauf mit Schreiben vom 9. Mai 2011, in dem sie an ihrer Ansicht festhielt, dass die in Rede stehenden nationalen Rechtsvorschriften, insbesondere § 16 ErbStG, mit dem Unionsrecht vereinbar seien. Dem Schreiben lag ein Gesetzesentwurf bei, der verschiedene Änderungen dieser Rechtsvorschriften vorsah.

17 Mit Schreiben vom 21. November 2011 teilte die Bundesrepublik Deutschland der Kommission mit, dass die in Rede stehenden nationalen Rechtsvorschriften derzeit geändert würden. Die Änderungsbestimmungen wurden am 7. Dezember 2011 erlassen (im Folgenden: neue Bestimmungen).

18 Mit Schreiben vom 12. Dezember 2011 richtete die Kommission Fragen zur Funktionsweise der geänderten deutschen Steuerregelung an die deutschen Behörden. Mit Schreiben vom 10. Februar 2012 bestätigte die Bundesrepublik Deutschland, dass die neuen Bestimmungen in Kraft getreten seien, und beantwortete die Fragen der Kommission.

19 Da die Kommission diese Situation nicht für zufriedenstellend hielt, hat sie beschlossen, die vorliegende Klage zu erheben.

Zur Klage

Zur Zulässigkeit

Vorbringen der Parteien

20 Nach Ansicht der Bundesrepublik Deutschland ist die Klage der Kommission unzulässig, soweit sie die im Anschluss an die mit Gründen versehene Stellungnahme erlassenen neuen Bestimmungen betrifft, da die Kommission den Gegenstand der Klage gegenüber dem Gegenstand dieser Stellungnahme geändert habe. Die Kommission hätte, da das Mahnschreiben und die mit Gründen versehene Stellungnahme im vorliegenden Fall nur die nationalen Rechtsvorschriften in ihrer Fassung vor der Änderung vom 7. Dezember 2011 zum Gegenstand hätten, für die neuen Bestimmungen ein zweites Vorverfahren einleiten müssen, denn einige Erwägungen zu diesen neuen Bestimmungen seien in dem Vorverfahren, das zu der Stellungnahme vom 15. März 2011 geführt habe, nicht berücksichtigt worden. Die Änderungen durch die neuen Bestimmungen seien wesentlich, da der gebietsfremde Steuerpflichtige nunmehr zwischen der beschränkten Steuerpflicht und der unbeschränkten Steuerpflicht wählen könne.

21 Die Kommission macht geltend, das Vorbringen der Bundesrepublik Deutschland, mit dem sie die Unzulässigkeit rüge, sei gegenstandslos, weil sich die Klage auf die Rechtslage bei Ablauf der in der mit Gründen versehenen Stellungnahme gesetzten Frist beziehe. Daher seien die Änderungen, die nach Ablauf dieser Frist an den betreffenden nationalen Rechtsvorschriften vorgenommen worden seien, unerheblich. Das Vorbringen der Kommission in der Klageschrift, das sich auf diese Änderungen beziehe, sei Hilfsvorbringen.

Würdigung durch den Gerichtshof

22 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs soll das Vorverfahren dem betroffenen Mitgliedstaat Gelegenheit geben, zum einen seinen unionsrechtlichen Verpflichtungen nachzukommen und zum anderen seine Verteidigungsmittel gegenüber den Rügen der Kommission wirksam geltend zu machen. Der Gegenstand einer Klage nach Art. 258 AEUV wird folglich durch das in dieser Bestimmung vorgesehene Vorverfahren eingegrenzt. Daher kann die Klage nicht auf andere als die im Vorverfahren erhobenen Rügen gestützt werden (vgl. u. a. Urteile Kommission/Niederlande, C?152/98, EU:C:2001:255, Rn. 23, und Kommission/Zypern,

C?340/10, EU:C:2012:143, Rn. 21).

23 Insbesondere muss die Klageschrift auf die gleichen Gründe und das gleiche Vorbringen gestützt sein wie die mit Gründen versehene Stellungnahme (vgl. u. a. Urteil Kommission/Irland, C?50/09, EU:C:2011:109, Rn. 93), die ihrerseits eine zusammenhängende und detaillierte Darstellung der Gründe enthalten muss, aus denen die Kommission zu der Überzeugung gelangt ist, dass der betreffende Mitgliedstaat gegen eine seiner Verpflichtungen aus dem Unionsrecht verstoßen hat (vgl. u. a. Urteil Kommission/Litauen, C?274/07, EU:C:2008:497, Rn. 23 und die dort angeführte Rechtsprechung).

24 Dieses Erfordernis kann jedoch nicht so weit gehen, dass in jedem Fall eine völlige Übereinstimmung zwischen den nationalen Vorschriften, die in der mit Gründen versehenen Stellungnahme angeführt werden, und den Vorschriften zu verlangen ist, die in der Klageschrift genannt werden. Ist zwischen diesen beiden Phasen des Verfahrens eine Gesetzesänderung erfolgt, so genügt es, dass die Regelung, die mit den im vorprozessualen Verfahren beanstandeten Rechtsvorschriften eingeführt wurde, durch die neuen Maßnahmen, die der Mitgliedstaat nach der mit Gründen versehenen Stellungnahme erlassen hat und die mit der Klage angegriffen werden, insgesamt aufrechterhalten worden ist (vgl. u. a. Urteil Kommission/Belgien, C?221/03, EU:C:2005:573, Rn. 39 und die dort angeführte Rechtsprechung).

25 Im vorliegenden Fall steht fest, dass die am 7. Dezember 2011 vom nationalen Gesetzgeber erlassene Regelung dem gebietsfremden Steuerpflichtigen eine neue Option bietet, nach der er nunmehr zwischen der beschränkten und der unbeschränkten Steuerpflicht wählen kann. Da sich der Feststellungsantrag in der Klageschrift der Kommission jedoch nur auf die Fallgestaltung bezieht, dass eine Wahl zwischen diesen beiden Regelungen nicht möglich ist, bezieht sich die Klageschrift, obwohl sie zahlreiche Ausführungen zu den neuen Bestimmungen enthält, in Wirklichkeit nicht auf diese Bestimmungen.

26 Im Übrigen hat die Kommission in ihrer Erwiderung selbst ausgeführt, dass sich ihre Klage „auf die Rechtssituation bei Ablauf der Frist bezieht, die ... in der mit Gründen versehenen Stellungnahme gesetzt [wurde]“, und dass ihr Vorbringen zu den nach Ablauf dieser Frist erfolgten Änderungen des ErbStG nur Hilfsvorbringen sei. In ihrer Klageschrift und in der mündlichen Verhandlung hat sie außerdem darauf hingewiesen, dass Gegenstand der vorliegenden Klage nur die Rechtsvorschriften in der Fassung vor der Gesetzesänderung seien.

27 Folglich ist der Gegenstand der vorliegenden Klage auf die in Rede stehenden nationalen Rechtsvorschriften in ihrer Fassung vor der Gesetzesänderung vom 7. Dezember 2011 beschränkt. Die Unzulässigkeitseinrede der Bundesrepublik Deutschland ist daher zurückzuweisen.

Zur Begründetheit

Vorbringen der Verfahrensbeteiligten

28 Die Kommission trägt zunächst vor, dass § 16 ErbStG, wonach bei einer unbeschränkten Steuerpflicht wesentlich höhere Freibeträge gewährt würden als bei einer beschränkten Steuerpflicht, nicht mit dem freien Kapitalverkehr, wie er in Art. 63 AEUV gewährleistet werde, vereinbar sei. Eine Anwendung des geringeren Freibetrags, wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes oder der Schenker zur Zeit der Ausführung der Schenkung und der Erwerber zur Zeit der Entstehung der Steuer in einem anderen Mitgliedstaat als der Bundesrepublik Deutschland ansässig seien, führe zu einer höheren Besteuerung und mindere so den Wert der Erbschaft oder Schenkung. Dies sei jedoch nicht der Fall, wenn die Erbschaft oder Schenkung einen stärkeren Inlandsbezug habe, weil einer der daran Beteiligten im Inland ansässig sei.

29 Die Kommission macht sodann geltend, Gebietsansässige und Gebietsfremde würden durch die in Rede stehenden nationalen Rechtsvorschriften unterschiedlich behandelt, obwohl zwischen ihrer jeweiligen Situation kein objektiver Unterschied bestehe. Insoweit seien die Erwägungen im Urteil *Mattner* (EU:C:2010:216) auf den vorliegenden Fall übertragbar und gälten sowohl für die Schenkungsteuer als auch für die Erbschaftsteuer. Dies werde auch durch die Rechtsprechung bestätigt, die mit den von der Bundesrepublik Deutschland im Vorverfahren angeführten Urteilen *Schumacker* (C?279/93, EU:C:1995:31) und *Kommission/Estland* (C?39/10, EU:C:2012:282) begründet worden sei.

30 Schließlich vertritt die Kommission mit Verweis auf die Rn. 39 bis 55 des Urteils *Mattner* (EU:C:2010:216) die Auffassung, dass die unterschiedliche Behandlung auch nicht durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt sei.

31 Die Bundesrepublik Deutschland macht, gestützt auf die mit dem Urteil *Schumacker* (EU:C:1995:31) begründete Rechtsprechung, geltend, die Mitgliedstaaten hätten für die Zwecke der Besteuerung das Recht, Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort unterschiedlich zu behandeln. Im vorliegenden Fall sei im Hinblick auf die Gewährung eines erbschaftsteuerrechtlichen Freibetrags die Lage eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nicht mit derjenigen eines Steuerpflichtigen vergleichbar, der in Deutschland beschränkt erbschaftsteuerpflichtig sei. Dies gelte insbesondere hinsichtlich der Bemessungsgrundlage, die bei beschränkt Steuerpflichtigen in der Regel nur einen Teil des erworbenen Vermögens erfasse.

32 Dabei sei erstens zu berücksichtigen, dass die Bemessungsgrundlage bei gebietsfremden Steuerpflichtigen niedriger sei als bei gebietsansässigen Steuerpflichtigen und daher Erstere in Bezug auf die Steuerbemessungsgrundlage privilegiert würden. Zweitens könne die Gesamtsteuerkraft des Steuerpflichtigen nur in seinem Wohnsitzstaat beurteilt werden. Drittens müsse zwischen der Schenkungsteuer und der Erbschaftsteuer unterschieden werden, da die Erwägungen des Urteils *Mattner* (EU:C:2010:216) nur für die Schenkungsteuer gälten. Viertens seien die von der Kommission in ihrer Klageschrift angeführten Urteile des Gerichtshofs nicht einschlägig, weil sie nicht genau die im vorliegenden Verfahren relevante Frage nach den Folgen der Unterschiede zwischen der beschränkten und der unbeschränkten Steuerpflicht betrafen.

33 Jedenfalls seien die in Rede stehenden nationalen Rechtsvorschriften aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt. Die Bundesrepublik Deutschland verweist insoweit auf ihre Erklärungen in der Rechtssache, in der das Urteil *Welte* (C?181/12, EU:C:2013:662) ergangen ist, die sich auf den Grundsatz der steuerlichen Kohärenz und die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle bezogen.

34 Die Kommission trägt in ihrer Erwiderung vor, dass die Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Vergleichbarkeit der Lage von unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen selbst eingeräumt habe, dass diese beiden Kategorien vergleichbar seien, indem sie zum einen das Gesetz vom 7. Dezember 2011 erlassen habe, das der Anpassung des Erbschaft- und

Schenkungssteuergesetzes an die Erkenntnisse aus dem Urteil *Mattner* (EU:C:2010:216) gedient habe, und sich zum anderen für die Unterscheidung zwischen der Schenkungsteuer und der Erbschaftsteuer auf die Ausführungen in diesem Urteil bezogen habe.

35 Die unterschiedliche Behandlung von unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen sei ebenfalls in der Rechtssache, in der das Urteil *Welte* (EU:C:2013:662) ergangen sei, belegt worden. Darin sei es um Situationen gegangen, in denen ein geringerer Freibetrag gewährt worden sei, wenn der Erblasser und der Erwerber zur Zeit des Todes nicht in Deutschland ansässig gewesen seien, als wenn der Erblasser oder der Erwerber zu diesem Zeitpunkt in Deutschland ansässig gewesen wäre. Zudem gelange die mit dem Urteil *Schumacker* (EU:C:1995:31) begründete Rechtsprechung, auf die sich die Bundesrepublik Deutschland berufe, zu demselben Ergebnis. Schließlich könne die Argumentation im Rahmen des zu Renteneinkünften ergangenen Urteils *Kommission/Estland* (EU:C:2012:282) in vollem Umfang auf die in Rede stehenden nationalen Rechtsvorschriften über die Erbschaftsteuer übertragen werden. Während in der Rechtssache, in der dieses Urteil ergangen sei, die gewährten Freibeträge im Verhältnis zur Bemessungsgrundlage besonders gering gewesen seien, seien die nach den in Rede stehenden nationalen Rechtsvorschriften gewährten Freibeträge sehr hoch, weshalb es zu einer Diskriminierung zum Nachteil der beschränkt Steuerpflichtigen komme.

36 Zu den von der Bundesrepublik Deutschland zur Rechtfertigung angeführten Gründen trägt die Kommission vor, die auf die Kohärenz des nationalen Steuersystems gestützte Rechtfertigung greife nach dem Urteil *Mattner* (EU:C:2010:216) nur ein, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem betreffenden steuerlichen Vorteil und dessen Ausgleich durch eine bestimmte steuerliche Belastung dargetan sei. Ein solcher Zusammenhang fehle aber im vorliegenden Fall. Die Bruttobemessungsgrundlage vor Abzug des Freibetrags sei variabel, während der Freibetrag, der konstant sei, nach ihm eigenen Kriterien immer in derselben Höhe zur Anwendung komme, gleichviel, wie hoch die Bruttobemessungsgrundlage ausfalle. Zweitens bestehe hinsichtlich der auf die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle gestützten Rechtfertigung kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Tragweite der Besteuerung und dem Zugang der Steuerbehörden zu Informationen.

37 In ihrer Gegenerwiderung macht die Bundesrepublik Deutschland geltend, dass weder die Verhältnismäßigkeit noch die Rechtfertigung der in Rede stehenden nationalen Rechtsvorschriften geprüft werden müsse, da die Lage eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nicht mit derjenigen eines in Deutschland beschränkt Erbschaftsteuerpflichtigen vergleichbar sei. Schließlich sei der nationale Gesetzgeber, da die im vorliegenden Fall erlassene Regelung auf pauschalisierenden und generalisierenden Freibeträgen fuße, befugt, die Freibetragsregelung zu wählen, die er für angebracht halte.

38 Das Königreich Spanien trägt in seinem Streithilfeschriftsatz vor, dass nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs sich gebietsansässige und gebietsfremde Steuerpflichtige im Hinblick auf die direkten Steuern in der Regel nicht in einer vergleichbaren Situation befänden, da zum einen das Einkommen, das ein Gebietsfremder in einem Staat erziele, grundsätzlich nur einen Teil seiner Gesamteinkünfte darstelle (Urteile *Kommission/Belgien*, C-250/08, EU:C:2011:793, Rn. 55, und *Kommission/Ungarn*, C-253/09, EU:C:2011:795, Rn. 55). Zum anderen müsse die persönliche Steuerkraft eines Gebietsfremden an dem Ort beurteilt werden, an dem der Mittelpunkt seiner persönlichen Interessen und seiner Vermögensinteressen liege, somit an dem Ort seines gewöhnlichen Aufenthalts. Wenn gebietsfremden Steuerpflichtigen bestimmte Steuervergünstigungen versagt würden, die gebietsansässigen Steuerpflichtigen gewährt würden, sei dies daher im Allgemeinen nicht diskriminierend.

39 Im vorliegenden Fall bestehe zwischen diesen beiden Kategorien von Steuerpflichtigen ein

Unterschied. Bei Gebietsansässigen werde das gesamte übertragene Vermögen unabhängig davon besteuert, ob es sich in Deutschland befinde, während bei Gebietsfremden nur der Erwerb von Vermögen besteuert werde, das sich in Deutschland befinde.

Würdigung durch den Gerichtshof

– Zum Vorliegen einer Beschränkung des freien Kapitalverkehrs

40 Zunächst ist festzustellen, dass der Gerichtshof in den Rechtssachen, in denen die Urteile Mattner (EU:C:2010:216) und Welte (EU:C:2013:662) ergangen sind, u. a. geprüft hat, ob Art. 63 AEUV im Wesentlichen den in Rede stehenden nationalen Rechtsvorschriften entgegenstand. Daher ist festzustellen, dass sich die Erwägungen und Antworten des Gerichtshofs in diesen beiden Urteilen auf die Situation übertragen lassen, die Anlass für die vorliegende Vertragsverletzungsklage gegeben hat.

41 Insoweit ergibt sich aus der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs zu Schenkungen und zum Erwerb von Todes wegen, dass zu den Maßnahmen, die als Beschränkungen des Kapitalverkehrs nach Art. 63 Abs. 1 AEUV verboten sind, solche gehören, die eine Wertminderung der Schenkung oder des Nachlasses desjenigen bewirken, der in einem anderen Mitgliedstaat als dem ansässig ist, in dem sich die betreffenden Vermögensgegenstände befinden und der die Schenkung oder den Erwerb von Todes wegen dieser Gegenstände besteuert (vgl. u. a. zu Schenkungen Urteil Mattner, EU:C:2010:216, Rn. 26 und die dort angeführte Rechtsprechung, und zum Erwerb von Todes wegen Urteil Welte, EU:C:2013:662, Rn. 23 und die dort angeführte Rechtsprechung).

42 Im vorliegenden Fall sehen die in Rede stehenden nationalen Rechtsvorschriften vor, dass im Fall eines Erwerbs von Todes wegen oder einer Schenkung, bei denen sich ein Teil des übertragenen Vermögens in Deutschland befindet, der Freibetrag auf die Steuerbemessungsgrundlage geringer ausfällt, wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes oder der Schenker zur Zeit der Ausführung der Schenkung und der Erwerber zur Zeit der Entstehung der Steuer nicht in diesem Mitgliedstaat ansässig waren, als wenn der Erblasser, der Schenker oder der Empfänger zum maßgeblichen Zeitpunkt im Inland ansässig gewesen wären.

43 Diese Rechtsvorschriften, nach denen die Anwendung eines Freibetrags auf die Bemessungsgrundlage für das übertragene Vermögen vom Wohnort des Erblassers oder Schenkers und des Erwerbers zu den genannten Zeitpunkten abhängig ist, laufen darauf hinaus, dass Erwerbe von Todes wegen oder Schenkungen zwischen Gebietsfremden, die solche Vermögensgegenstände umfassen, höher besteuert werden, als wenn zumindest einer der Beteiligten zum genannten Zeitpunkt im Inland ansässig gewesen wäre, und bewirken daher eine Wertminderung des Nachlasses oder der Schenkung (vgl. Urteile Mattner, EU:C:2010:216, Rn. 27 und 28, und Welte, EU:C:2013:662, Rn. 25).

44 Folglich stellen diese Rechtsvorschriften eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs dar, die nach Art. 63 Abs. 1 AEUV grundsätzlich verboten ist.

– Zum Vorliegen einer etwaigen Rechtfertigung für die Beschränkung des freien Kapitalverkehrs

45 Nach Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV berührt Art. 63 AEUV „nicht das Recht der Mitgliedstaaten, ... die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln“.

46 Diese Bestimmung in Art. 65 AEUV 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 AEU-Vertrag vereinbar wäre. Die in Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV vorgesehene Ausnahme wird nämlich ihrerseits durch Abs. 3 dieses Artikels eingeschränkt, wonach die in Abs. 1 genannten nationalen Vorschriften „weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs im Sinne des Artikels 63 [AEUV] darstellen [dürfen]“ (vgl. in diesem Sinne Urteil Welte, EU:C:2013:662, Rn. 42 und 43 und die dort angeführte Rechtsprechung).

47 Deshalb ist zwischen den nach Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV erlaubten Ungleichbehandlungen und den nach Abs. 3 dieses Artikels verbotenen willkürlichen Diskriminierungen zu unterscheiden. Aus der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs ergibt sich, dass eine nationale Steuerregelung, die für die Festsetzung der Schenkung- oder 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, der Schenker oder der Erwerber seinen Wohnort in diesem Mitgliedstaat hatte oder alle in einem anderen Mitgliedstaat ansässig waren, 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 in Rede stehenden Regelung verfolgten Ziels erforderlich ist (vgl. in diesem Sinne Urteil Welte, EU:C:2013:662, Rn. 44 und die dort angeführte Rechtsprechung).

i) Zur Vergleichbarkeit der in Rede stehenden Situationen

48 Das Vorbringen der Bundesrepublik Deutschland zum Recht der Mitgliedstaaten, Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort unterschiedlich zu behandeln, ist vom Gerichtshof sowohl für die Berechnung der Schenkungsteuer für eine Immobilie (Urteil Mattner, EU:C:2010:216, Rn. 35 bis 38) als auch für die Berechnung der Erbschaftsteuer für eine Immobilie (vgl. u. a. Urteil Welte, EU:C:2013:662, Rn. 48 bis 51 und die dort angeführte Rechtsprechung) bereits zurückgewiesen worden.

49 In diesem Zusammenhang hat der Gerichtshof insbesondere entschieden, dass es in Bezug auf die Höhe der Schenkung- oder 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 ansässig ist, und die Situation, in der zumindest eine der beteiligten Personen in diesem Staat ansässig ist, ungleich zu behandeln. Die Höhe einer solchen Steuer für eine in Deutschland belegene Immobilie wird nach dem ErbStG nämlich entsprechend dem Wert der Immobilie und dem Verwandtschaftsverhältnis zwischen dem Schenker oder Erblasser und dem Erwerber berechnet. Weder das eine noch das andere dieser beiden Kriterien ist aber vom Wohnort dieser Personen abhängig (vgl. entsprechend Urteil Welte, EU:C:2013:662, Rn. 49 und die dort angeführte Rechtsprechung).

50 Außerdem können, wenn nach nationalen Rechtsvorschriften für die Zwecke der Besteuerung einer im Wege der Schenkung oder von Todes wegen erworbenen Immobilie, die im Inland gelegen ist, gebietsfremde Erwerber, die sie von einer gebietsfremden Person erworben haben – einerseits –, und gebietsfremde oder gebietsansässige Erwerber, die eine solche Immobilie von einer gebietsansässigen Person erworben haben, sowie gebietsansässige Erwerber, die diese Immobilie von einer gebietsfremden Person erworben haben – andererseits –, auf die gleiche Stufe gestellt werden, diese Erwerber im Rahmen der Besteuerung nicht

hinsichtlich der Anwendung eines Freibetrags auf die Steuerbemessungsgrundlage für die Immobilie unterschiedlich behandelt werden, ohne dass gegen die Vorgaben des Unionsrechts verstoßen wird. Indem der nationale Gesetzgeber Schenkungen oder Erwerbe von Todes wegen zugunsten dieser beiden Gruppen von Steuerpflichtigen – bis auf die Höhe des Freibetrags, den der Erwerber erhält – gleichbehandelt, hat er nämlich anerkannt, dass zwischen ihnen im Hinblick auf die Modalitäten und die Voraussetzungen für die Erhebung der Schenkung- oder Erbschaftsteuer kein objektiver Unterschied in Bezug auf ihre Situation besteht, der eine unterschiedliche Behandlung rechtfertigen könnte (vgl. in diesem Sinne Urteile Mattner, EU:C:2010:216, Rn. 38, und Welte, EU:C:2013:662, Rn. 51).

51 Zwar ist anzuerkennen, dass, wie die Bundesrepublik Deutschland geltend macht, die Bemessungsgrundlage bei der Erbschaft oder Schenkung eines gebietsfremden Erwerbers, der in Deutschland beschränkt erbschaft- oder schenkungsteuerpflichtig ist, grundsätzlich niedriger ist als die bei einem gebietsansässigen oder gebietsfremden Erwerber, der in diesem Mitgliedstaat unbeschränkt erbschaftsteuer- oder schenkungsteuerpflichtig ist. Dies kann jedoch die Feststellungen in der vorstehenden Randnummer nicht in Frage stellen, da sich die Höhe des in den in Rede stehenden Rechtsvorschriften vorgesehenen Freibetrags keineswegs je nach dem Betrag der Bemessungsgrundlage der Erbschaft- oder Schenkungsteuer ändert, sondern unabhängig von diesem Betrag gleich bleibt (vgl. in diesem Sinne Urteil Welte, EU:C:2013:662, Rn. 52 und 53).

52 Da der Freibetrag dem Erwerber aufgrund seiner Eigenschaft als Steuerpflichtiger zuerkannt wird und nicht von der Höhe der Steuerbemessungsgrundlage abhängig ist, stellt die beschränkte Steuerpflicht des Gebietsfremden, der etwas von einer gebietsfremden Person erwirbt, nämlich keinen Umstand dar, der im Hinblick auf den Freibetrag zu einem objektiven Unterschied zwischen der Situation dieses Erwerbers und der Situation eines Gebietsfremden, der etwas von einer gebietsansässigen Person erwirbt, oder der eines Gebietsansässigen, der etwas von einer gebietsansässigen oder gebietsfremden Person erwirbt, führen könnte (vgl. in diesem Sinne Urteil Welte, EU:C:2013:662, Rn. 55).

53 Folglich ist für die Bestimmung der Schenkung- oder Erbschaftsteuer die Situation eines beschränkt Steuerpflichtigen vergleichbar mit der eines unbeschränkt Steuerpflichtigen, der im Wege der Schenkung oder von Todes wegen eine in Deutschland belegene Immobilie erwirbt.

ii) Zum Vorliegen eines zwingenden Grundes des Allgemeininteresses

54 Zu der von der Bundesrepublik Deutschland zur Rechtfertigung geltend gemachten Notwendigkeit, die Kohärenz ihrer Steuerregelung und die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle zu gewährleisten, ist festzustellen, dass der Gerichtshof dasselbe Vorbringen in Bezug auf die in Rede stehenden nationalen Rechtsvorschriften über den Freibetrag sowohl bei der Schenkungsteuer (vgl. Urteil Mattner, EU:C:2010:216, Rn. 46 bis 55) als auch bei der Erbschaftsteuer (vgl. Urteil Welte, EU:C:2013:662, Rn. 59 bis 67) bereits zurückgewiesen hat. Somit lässt sich, was diese Rechtfertigungsgründe anbelangt, die Antwort des Gerichtshofs in diesen beiden Urteilen auf die Situation übertragen, die Anlass zur vorliegenden Klage gegeben hat.

55 Der Gerichtshof hat erstens zu der zur Rechtfertigung angeführten Kohärenz des Steuersystems darauf hingewiesen, dass nach seiner Rechtsprechung 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 *Mattner*, EU:C:2010:216, Rn. 53, und *Welte*, EU:C:2013:662, Rn. 59).

56 Der Gerichtshof hat außerdem festgestellt, dass der steuerliche Vorteil, der sich in dem Mitgliedstaat, in dem die von Todes wegen oder im Wege der Schenkung erworbene Immobilie belegen ist, daraus ergibt, dass ein Freibetrag in voller Höhe von der Bemessungsgrundlage abgezogen wird, sofern an dem Erwerb mindestens eine im Inland ansässige Person beteiligt ist, in diesem Staat durch keine bestimmte steuerliche Belastung im Rahmen der Erbschaftsteuer oder Schenkungsteuer ausgeglichen wird (vgl. in diesem Sinne Urteile *Mattner*, EU:C:2010:216, Rn. 54, und *Welte*, EU:C:2013:662, Rn. 60).

57 Infolgedessen können die in Rede stehenden nationalen Rechtsvorschriften nicht mit der Notwendigkeit gerechtfertigt werden, die Kohärenz der deutschen Steuerregelung zu wahren.

58 Was zweitens die zur Rechtfertigung geltend gemachte Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle anbelangt, hat der Gerichtshof in der Rechtssache, in der das Urteil *Welte* (EU:C:2013:662) ergangen ist, die Gründe geprüft, die von der Bundesrepublik Deutschland angeführt wurden, um die Beschränkung zu rechtfertigen, die sich aus den in Rede stehenden nationalen Rechtsvorschriften hinsichtlich der unterschiedlichen Freibeträge bei der Erbschaftsteuer ergab. Der Gerichtshof hat dazu u. a. festgestellt, dass die Notwendigkeit, die Wirksamkeit steuerlicher Kontrollen zu gewährleisten, nicht mit Erfolg zur Rechtfertigung der in Rede stehenden Beschränkung geltend gemacht werden kann, da die betreffenden Rechtsvorschriften dem Erben bei der Vererbung einer in Deutschland belegenen Immobilie zwischen Gebietsfremden nicht den vollen Freibetrag gewähren, während ein solcher Freibetrag einem in Deutschland ansässigen Erben gewährt wird, wenn er eine im Inland belegene Immobilie im Wege der Erbfolge von einer Person erwirbt, die zum Zeitpunkt ihres Todes gebietsfremd war. Auch bei einem Erwerb von Todes wegen, an dem ein in Deutschland ansässiger Erbe beteiligt ist, der eine im Inland belegene Immobilie von einer Person erwirbt, die zum Zeitpunkt ihres Todes in einem Drittstaat ansässig war, bedarf es nämlich der Prüfung von Angaben, die einen in einem Drittstaat ansässigen Erblasser betreffen, durch die zuständigen deutschen Behörden (vgl. in diesem Sinne Urteil *Welte*, EU:C:2013:662, Rn. 65 bis 67).

59 Bezüglich der Gründe, die zur Rechtfertigung der unterschiedlichen Freibeträge bei der Besteuerung von Schenkungen geltend gemacht werden, ist festzustellen, dass dieselben Erwägungen auf das vorliegende Verfahren übertragen werden können. Wie die Kommission in ihrer Erwiderung zutreffend ausgeführt hat, gestatten die in Rede stehenden nationalen Rechtsvorschriften nämlich nicht die Gewährung des vollen Freibetrags, wenn die Schenkung unter Gebietsfremden eine in Deutschland belegene Immobilie betrifft, während ein solcher Freibetrag gewährt wird, wenn ein in diesem Staat ansässiger Schenkungsempfänger eine solche Immobilie erwirbt und der Schenker im Ausland ansässig ist, obwohl sich den zuständigen deutschen Behörden bei der Prüfung in beiden Situationen dieselben Schwierigkeiten stellen können.

60 Es ist daher festzustellen, dass die von der Bundesrepublik Deutschland angeführten Gründe die sich aus den in Rede stehenden nationalen Rechtsvorschriften ergebende Beschränkung des freien Kapitalverkehrs nicht rechtfertigen können.

61 Infolgedessen ist festzustellen, dass die Bundesrepublik Deutschland dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus Art. 63 AEUV verstoßen hat, dass sie Rechtsvorschriften erlassen und beibehalten hat, nach denen bei Anwendung der Erbschaft- und Schenkungsteuer in Bezug auf eine in Deutschland belegene Immobilie nur ein geringer Freibetrag gewährt wird, wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes oder der Schenker zur Zeit der Ausführung der Schenkung und der Erwerber zur Zeit der Entstehung der Steuer in einem anderen Mitgliedstaat ansässig waren, während ein wesentlich höherer Freibetrag gewährt wird, wenn wenigstens einer der beiden Beteiligten zur betreffenden Zeit in Deutschland ansässig war.

Kosten

62 Nach Art. 138 Abs. 1 der Verfahrensordnung ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Da die Bundesrepublik Deutschland mit ihrem Vorbringen unterlegen ist, sind ihr gemäß dem Antrag der Kommission die Kosten aufzuerlegen. Nach Art. 140 Abs. 1 der Verfahrensordnung hat das dem Rechtsstreit als Streithelfer beigetretene Königreich Spanien seine eigenen Kosten zu tragen.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Dritte Kammer) für Recht erkannt und entschieden:

1. **Die Bundesrepublik Deutschland hat dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus Art. 63 AEUV verstoßen, dass sie Rechtsvorschriften erlassen und beibehalten hat, nach denen bei Anwendung der Erbschaft- und Schenkungsteuer in Bezug auf eine in Deutschland belegene Immobilie nur ein geringer Freibetrag gewährt wird, wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes oder der Schenker zur Zeit der Ausführung der Schenkung und der Erwerber zur Zeit der Entstehung der Steuer in einem anderen Mitgliedstaat ansässig waren, während ein wesentlich höherer Freibetrag gewährt wird, wenn wenigstens einer der beiden Beteiligten zur betreffenden Zeit in Deutschland ansässig war.**
2. **Die Bundesrepublik Deutschland trägt die Kosten.**
3. **Das Königreich Spanien trägt seine eigenen Kosten.**

Unterschriften

*Verfahrenssprache: Deutsch.