

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Siebte Kammer)

26. Mai 2016(\*)

„Vertragsverletzung eines Mitgliedstaats – Steuerwesen – Kapitalverkehrsfreiheit – Art. 63 AEUV – Art. 40 des EWR-Abkommens – Erbschaftsteuer – Regelung eines Mitgliedstaats, die eine Befreiung von der Erbschaftsteuer für den Hauptwohnsitz unter der Bedingung vorsieht, dass der Erbe seinen ständigen Wohnsitz in diesem Mitgliedstaat hat – Beschränkung – Rechtfertigung“

In der Rechtssache C-244/15

betreffend eine Vertragsverletzungsklage nach Art. 258 AEUV, eingereicht am 27. Mai 2015,

**Europäische Kommission**, vertreten durch D. Triantafyllou und W. Roels als Bevollmächtigte, Zustellungsanschrift in Luxemburg,

Klägerin,

gegen

**Hellenische Republik**, vertreten durch M. Tassopoulou und V. Karrá als Bevollmächtigte,

Beklagte,

erlässt

DER GERICHTSHOF (Siebte Kammer)

unter Mitwirkung der Kammerpräsidentin C. Toader sowie der Richter A. Rosas und E. Jarašinas (Berichterstatter),

Generalanwalt: M. Wathelet,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

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 Hellenische Republik dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus Art. 63 AEUV und Art. 40 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 2. Mai 1992 (ABl. 1994, L 1, S. 3, im Folgenden: EWR) verstoßen hat, dass sie Rechtsvorschriften erlassen und aufrechterhalten hat, die eine Befreiung von der Erbschaftsteuer für den Hauptwohnsitz vorsehen, die diskriminierend ist, da sie nur auf Staatsangehörige der Europäischen Union Anwendung findet, die in Griechenland wohnen.

## **Rechtlicher Rahmen**

### *Griechisches Recht*

2 Art. 26A Abs. 1 („Befreiung für den Hauptwohnsitz“) des Erbschaftsteuergesetzbuchs sieht vor:

„Eine Wohnimmobilie oder ein Grundstück, das vom Ehegatten oder vom Kind des Erblassers als Voll- oder Miteigentum geerbt wird, ist von der Erbschaftsteuer befreit, soweit dem Käufer bzw. dem Vermächtnisnehmer oder seinem Ehegatten oder einem seiner minderjährigen Kinder kein Volleigentumsrecht, Nießbrauchsrecht oder Wohnrecht an einer Wohnimmobilie oder einem Teil einer solchen, die bzw. der dem Wohnbedarf ihrer Familie genügt, bzw. kein Volleigentumsrecht an einem Baugrundstück oder einem Grundstücksanteil zusteht, das bzw. der flächenmäßig eine ihrem Wohnraumbedarf genügende Bebauung zulässt und in einer Gemeinde mit mehr als 3 000 Einwohnern liegt. Der Wohnraumbedarf gilt als gedeckt, wenn die Gesamtfläche dieser unbeweglichen Sachen und der anderen unbeweglichen Sachen des Nachlasses 70 m<sup>2</sup> zuzüglich 20 m<sup>2</sup> für jedes der ersten beiden Kinder und 25 m<sup>2</sup> für das dritte und jedes folgende Kind, für das der Begünstigte sorgeberechtigt ist, beträgt. In den Genuss der Befreiung kommen Griechen und Staatsangehörige der Mitgliedstaaten der Europäischen Union. Die Begünstigten müssen ihren ständigen Wohnsitz in Griechenland haben.“

### **Vorverfahren**

3 Nach einem erfolglosen Austausch mit der Hellenischen Republik im Rahmen des „EU-Pilot“-Systems richtete die Kommission am 25. Januar 2013 ein Mahnschreiben an diesen Mitgliedstaat, in dem sie darauf hinwies, dass Art. 26A Abs. 1 des Erbschaftsteuergesetzbuchs mit Art. 63 AEUV und Art. 40 des EWR-Abkommens unvereinbar sei.

4 In ihrem Antwortschreiben vom 26. März 2013 trug die Hellenische Republik vor, diese nationale Bestimmung sei mit den von der Kommission angeführten Vorschriften vereinbar.

5 Da die Kommission diese Antwort für nicht zufriedenstellend hielt, gab sie am 21. November 2013 eine mit Gründen versehene Stellungnahme ab, die die Hellenische Republik mit Schreiben vom 21. März 2014 beantwortete, in dem sie die Vereinbarkeit der Bestimmung mit dem Unionsrecht bekräftigte und auf ihren im Antwortschreiben auf das Mahnschreiben der Kommission vertretenen Standpunkt verwies.

6 Die Kommission hat deshalb beschlossen, die vorliegende Klage zu erheben.

### **Zur Klage**

#### *Vorbringen der Parteien*

7 Die Kommission macht geltend, Art. 26A Abs. 1 des Erbschaftsteuergesetzbuchs verstoße gegen die in Art. 63 AEUV und Art. 40 des EWR-Abkommens garantierte Kapitalverkehrsfreiheit.

8 Nach der streitigen Bestimmung könnten zwei unterschiedliche Kategorien von Staatsangehörigen der Mitgliedstaaten der Union oder der anderen Staaten, die Parteien des EWR-Abkommens seien, nicht in den Genuss der Befreiung von der Erbschaftsteuer für den Hauptwohnsitz kommen, nämlich Staatsangehörige der Mitgliedstaaten der Union, die keinen ständigen Wohnsitz in Griechenland hätten, und – unabhängig von ihrem Wohnsitz – Staatsangehörige der anderen Staaten, die Parteien des EWR-Abkommens seien. Daraus folge, dass der Wert einer in Griechenland belegenen und von diesen Staatsangehörigen der

Mitgliedstaaten der Union oder den anderen Staaten, die Parteien des EWR-Abkommens seien, geerbten unbeweglichen Sache gemindert werde, da die betreffenden Erben einer höheren Besteuerung ausgesetzt seien. In Anbetracht der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs, wonach es sich beim Erwerb von Todes wegen um Kapitalverkehr handle und Maßnahmen, die eine Wertminderung des Nachlasses dessen bewirkten, der in einem anderen Staat als dem ansässig sei, in dem sich die betreffenden Vermögensgegenstände befänden, als verbotene Beschränkung angesehen würden, müsse die Bestimmung als eine solche Beschränkung angesehen werden.

9 Die Ehegatten und Kinder des Erblassers, die über keine andere Immobilie verfügten, befänden sich unabhängig davon, ob sie Gebietsansässige oder Gebietsfremde seien, in einer objektiv vergleichbaren Lage. Im Urteil vom 22. April 2010, *Mattner* (C-510/08, EU:C:2010:216, Rn. 36), habe der Gerichtshof entschieden, dass es keinen objektiven Unterschied gebe, der eine steuerliche Ungleichbehandlung von Gebietsansässigen und Gebietsfremden rechtfertigen würde, da sich die Höhe der Schenkungsteuer nach dem Wert der Immobilie und nach der zwischen Schenker und Schenkungsempfänger bestehenden familienrechtlichen Beziehung bemesse und keines dieser Kriterien vom Wohnort des Schenkers oder des Schenkungsempfängers abhängig sei. Auch bei der in der fraglichen griechischen Regelung vorgesehenen Erbschaftsteuer werde auf den Wert der vererbten Immobilie, auf die zwischen dem Erblasser und den Erben bestehende familienrechtliche Beziehung und darauf abgestellt, ob die Erben über eine andere Immobilie verfügten, ohne dass berücksichtigt werde, ob die betreffende Immobilie tatsächlich der Hauptwohnsitz der Erben sei oder werde.

10 Somit begünstige die Bestimmung ausschließlich Erben, die bereits in Griechenland wohnten, und zwar entweder in der zum Nachlass gehörenden Immobilie oder anderswo in diesem Mitgliedstaat, und damit im Regelfall griechische Staatsangehörige seien. Erben, die nicht in Griechenland wohnten und damit in der Regel Ausländer oder griechische Staatsangehörige seien, die von den im AEU-Vertrag vorgesehenen Grundfreiheiten Gebrauch gemacht hätten, indem sie im Ausland arbeiteten, studierten oder wohnten, würden hingegen benachteiligt.

11 Auf das Vorbringen der Hellenischen Republik, Gebietsansässige und Gebietsfremde befänden sich im Hinblick auf den Wohnraumbedarf in Griechenland nicht in einer vergleichbaren Lage, erwidert die Kommission, dass dieses Vorbringen auf der falschen Prämisse beruhe, dass die in Griechenland Ansässigen im Allgemeinen ohne Wohnung seien und dies bei Gebietsfremden nicht der Fall sei.

12 Zu der von der Hellenischen Republik für die Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit angeführten Rechtfertigung stellt die Kommission fest, dass die fragliche Erbschaftsteuerbefreiung lediglich eine „allgemeine Erleichterung“ sei, die sich nicht mit wohnungs- oder sozialpolitischen Gründen rechtfertigen lasse, da sie nicht daran geknüpft sei, dass die Erben in der geerbten Immobilie tatsächlich wohnten.

13 Die Hellenische Republik tritt dem Vorbringen der Kommission entgegen. Ihrer Ansicht nach ist die streitige Bestimmung mit dem Grundsatz der Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar.

14 Sie stellt vorab fest, dass die Staatsangehörigen der anderen Staaten, die Parteien des EWR-Abkommens seien, nicht von der Anwendung des Art. 26A Abs. 1 des Erbschaftsteuergesetzbuchs ausgenommen seien. Dass sie dort nicht genannt seien, beruhe auf einem Irrtum, der korrigiert werde, da es keinen Grund gebe, sie auszuschließen oder anders zu behandeln als die Staatsangehörigen der Mitgliedstaaten der Union.

15 Die Hellenische Republik macht erstens geltend, dass die streitige Bestimmung keine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit darstelle.

16 Art. 26A Abs. 1 des Erbschaftsteuergesetzbuchs enthalte eine ganz besondere Regelung des Erwerbs von Todes wegen und eine sehr eingeschränkte und spezifische Befreiung von der Erbschaftsteuer. Mit einer Erbschaft, die nach dem Gesetz von den Pflichtteilsberechtigten angetreten werde, sei mangels freier Bestimmung der Erben und damit unabhängig vom Willen des Erblassers und des Erben kein Kapitalfluss verbunden. Der Begriff der Kapitalverkehrsfreiheit beziehe sich nämlich eher auf die Fähigkeit, zu investieren, als auf die gesetzlich geregelte Übertragung des Vermögens von Todes wegen auf nahe Familienangehörige des Erblassers.

17 Hätten die Pflichtteilsberechtigten ihren ständigen Wohnsitz nicht in Griechenland, könne die Erbschaftsteuerbefreiung keiner anderen Person zugutekommen. Das griechische Steuersystem enthalte einheitliche Steuertabellen, die sowohl für die griechischen Staatsangehörigen als auch für die Staatsangehörigen anderer Mitgliedstaaten gälten, so dass weder bei der Festsetzung der Erbschaftsteuer noch bei der Höhe der in Rede stehenden Befreiung eine Diskriminierung vorliege. Die Entrichtung der Erbschaftsteuer ohne Anwendung der Befreiung stelle keine „Überbesteuerung“, sondern die Regelbesteuerung dar, und die griechischen Staatsangehörigen und diejenigen der anderen Mitgliedstaaten der Union müssten die gleichen Voraussetzungen erfüllen, um diese Befreiung in Anspruch nehmen zu können. Dass die Befreiung gebietsfremden Erben nicht gewährt werde, könne niemanden davon abhalten, in eine in Griechenland belegene Immobilie zu investieren.

18 Zweitens trägt die Hellenische Republik zu Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV und zur Rechtsprechung des Gerichtshofs im Bereich der direkten Steuern, u. a. zu den Urteilen vom 6. Juni 2000, Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, Rn. 43), vom 7. September 2004, Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, Rn. 28 und 29), und vom 25. Oktober 2012, Kommission/Belgien (C-387/11, EU:C:2012:670, Rn. 45), vor, dass hinsichtlich der Erbschaftsteuerbefreiung für die als Hauptwohnsitz angesehene Immobilie die Situation der Erben mit ständigem Wohnsitz in Griechenland nicht objektiv mit derjenigen der Erben, die ihren ständigen Wohnsitz nicht in diesem Mitgliedstaat hätten, vergleichbar sei. Denn während die gebietsansässigen Erben nicht über eine adäquate Immobilie in Griechenland verfügten und insoweit ein Wohnraumbedarf bestehe, den die im Wege der Erbschaft erlangte Immobilie (ergänzend) decken könne, verfügten die gebietsfremden Erben in der Regel über eine Hauptwohnung im Ausland und verließen sich nicht darauf, eine Immobilie in Griechenland zu erben, um dort wohnen zu können.

19 Wenn die Kommission die Situation der Gebietsansässigen mit derjenigen der Gebietsfremden für vergleichbar halte, lasse sie die mit der fraglichen Befreiung verfolgten Zwecke außer Acht. Diese Befreiung betreffe ausschließlich den Erwerb von Todes wegen einer Hauptwohnung in Griechenland durch einen ständig Ansässigen. Gebietsfremde, die nicht in Griechenland wohnten und eine dort belegene Immobilie erben, würden diese für einen beschränkten Zeitraum oder zu anderen als eigenen Wohnzwecken nutzen. Die Kommission verkenne außerdem, dass es praktisch unmöglich sei, eine im Ausland belegene Immobilie zu überprüfen. Daher befinde sich der Gebietsfremde, der eine in Griechenland belegene Immobilie erbe, in einer günstigeren Lage als ein Gebietsansässiger.

20 Drittens macht die Hellenische Republik geltend, dass eine etwaige Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses sozialer und finanzieller Art gerechtfertigt sei.

21 So habe der Gesetzgeber durch die in Art. 26A Abs. 1 des Erbschaftsteuergesetzbuchs vorgesehene und im Rahmen der staatlichen Sozialpolitik gewährte spezielle und beschränkte

Befreiung von der Erbschaftsteuer für den Hauptwohnsitz den nahen Familienangehörigen des Erblassers, die in Griechenland, wo sie zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld ihren ständigen Wohnsitz hätten, nicht über eine adäquate Immobilie verfügten, helfen wollen, dort eine solche Immobilie als Hauptwohnung zu erwerben, indem ihnen eine Steuererleichterung gewährt werde. Es handle sich daher um einen sozialen Vorteil, dessen Gewährung vom Grad der Verbundenheit mit der griechischen Gesellschaft und vom Grad der Integration in diese abhängt.

22 Art. 26A Abs. 1 erlege dem Erben, dem die fragliche Befreiung zugutekomme, nicht die Pflicht auf, die im Wege der Erbschaft erlangte Immobilie als Hauptwohnung zu nutzen (obwohl diese Nutzung der Regelfall sei), da diese Pflicht als eine unverhältnismäßige Beschränkung der Freiheit des Begünstigten gegen die griechische Verfassung verstoßen würde und der Gesetzgeber eine realistischere Lösung bevorzugt habe, die etwaige Veränderungen der beruflichen oder familiären Situation des Erben berücksichtige.

23 Eine etwaige Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit sei auch aus einem zweiten zwingenden Grund des Allgemeininteresses, nämlich der Vermeidung eines Rückgangs der Steuereinnahmen, gerechtfertigt, da eine Ausdehnung der Erbschaftsteuerbefreiung für den Erwerb einer Hauptwohnung auf Gebietsfremde zwangsläufig zu einem solchen Rückgang führen und dem Zweck zuwiderlaufen würde, zu dem diese Befreiung eingeführt worden sei.

24 Schließlich gehe Art. 26A Abs. 1 des Erbschaftsteuergesetzbuchs nicht über das hinaus, was erforderlich sei, um eine ausgewogene Aufteilung der Steuerhoheit zwischen den Mitgliedstaaten zu erhalten und etwaigen Gestaltungen vorzubeugen, die ausschließlich die Gewährung eines ungerechtfertigten Steuervorteils zum Gegenstand hätten.

#### *Würdigung durch den Gerichtshof*

##### Zur Kapitalverkehrsfreiheit

25 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs fällt die Steuer auf Erbschaften, mit denen das Vermögen eines Erblassers auf eine oder mehrere Personen übergeht, unter die Bestimmungen des AEU-Vertrags über die Kapitalverkehrsfreiheit; ausgenommen sind die Fälle, die mit keinem ihrer wesentlichen Elemente über die Grenzen eines Mitgliedstaats hinausweisen (Urteile vom 23. Februar 2006, van Hilten-van der Heijden, C?513/03, EU:C:2006:131, Rn. 42, vom 17. Januar 2008, Jäger, C?256/06, EU:C:2008:20, Rn. 25, vom 17. Oktober 2013, Welte, C?181/12, EU:C:2013:662, Rn. 20, und vom 3. September 2014, Kommission/Spanien, C?127/12, nicht veröffentlicht, EU:C:2014:2130, Rn. 53 und die dort angeführte Rechtsprechung).

26 Im vorliegenden Fall sieht Art. 26A Abs. 1 des Erbschaftsteuergesetzbuchs eine Befreiung von der Erbschaftsteuer für die vom Ehegatten oder einem Kind des Erblassers geerbte Immobilie vor, wenn diese Griechen oder Staatsangehörige eines anderen Mitgliedstaats der Europäischen Union sind und ihren ständigen Wohnsitz in Griechenland haben.

27 Diese Bestimmung bezieht sich auf die Erbschaftsteuer, betrifft Situationen, die mit einem ihrer wesentlichen Elemente über die Grenzen eines Mitgliedstaats hinausweisen, und unterliegt daher der Kapitalverkehrsfreiheit.

##### Zum Vorliegen einer Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit

28 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs gehören zu den Maßnahmen, die bei Erbschaften als Beschränkungen des Kapitalverkehrs nach Art. 63 AEUV 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 Übergang von Todes wegen besteuert (vgl. u. a. Urteile vom 11. Dezember 2003, Barbier, C?364/01, EU:C:2003:665, Rn. 62, und vom 17. Oktober 2013, Welte, C?181/12, EU:C:2013:662, Rn. 23 und die dort angeführte Rechtsprechung).

29 Eine mitgliedstaatliche Regelung, nach der eine Befreiung von der Erbschaftsteuer vom Wohnsitz des Erblassers oder des Erben zum Zeitpunkt des Erbfalls abhängig ist, stellt nämlich eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs dar, wenn sie dazu führt, dass Erwerbe von Todes wegen, an denen Gebietsfremde beteiligt sind, einer höheren Besteuerung unterliegen als Erwerbe, an denen nur Gebietsansässige beteiligt sind (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 17. Oktober 2013, Welte, C?181/12, EU:C:2013:662, Rn. 25 und 26, sowie vom 3. September 2014, Kommission/Spanien, C?127/12, nicht veröffentlicht, EU:C:2014:2130, Rn. 58).

30 Im vorliegenden Fall befreit Art. 26A Abs. 1 des Erbschaftsteuergesetzbuchs den Ehegatten oder das Kind des Erblassers bis zu einem bestimmten Betrag von der Erbschaftsteuer für eine Wohnimmobilie oder ein Grundstück, wenn ihnen kein Volleigentumsrecht, Nießbrauchsrecht oder Wohnrecht an einer anderen Immobilie zusteht, die dem Wohnraumbedarf ihrer Familie genügt, sie Staatsangehörige eines Mitgliedstaats der Union sind und ihren ständigen Wohnsitz in Griechenland haben.

31 Diese Bestimmung bewirkt eine Wertminderung des Nachlasses für den Erben, der alle diese Voraussetzungen außer derjenigen des ständigen Wohnsitzes in Griechenland erfüllt, indem sie ihm die Erbschaftsteuerbefreiung verwehrt und so dazu führt, dass er einer höheren Besteuerung unterliegt als ein Erbe, der seinen ständigen Wohnsitz in Griechenland hat.

32 Daraus folgt, dass die fragliche Rechtsvorschrift eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit darstellt, die gemäß Art. 63 AEUV grundsätzlich verboten ist.

Zur Rechtfertigung einer Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit

33 Was eine auf Art. 65 AEUV gestützte Rechtfertigung der Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit betrifft, ist darauf hinzuweisen, dass nach Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV „Artikel 63 [AEUV] ... nicht das Recht der Mitgliedstaaten [berührt], ... die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln“.

34 Als Ausnahme vom grundlegenden Prinzip der Kapitalverkehrsfreiheit ist diese Bestimmung 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. Diese Ausnahmeregelung unterliegt nämlich selbst Art. 65 Abs. 3 AEUV, der vorsieht, dass die in Art. 65 Abs. 1 AEUV genannten nationalen Vorschriften „weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs im Sinne des Art. 63 [AEUV] darstellen [dürfen]“. Es ist daher zwischen den nach Art. 65 AEUV erlaubten Ungleichbehandlungen und den nach Abs. 3 dieses Artikels verbotenen willkürlichen Diskriminierungen zu unterscheiden (Urteil vom 3. September 2014, Kommission/Spanien, C?127/12, nicht veröffentlicht, EU:C:2014:2130, Rn. 71 bis 73).

35 Insoweit ergibt sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass eine nationale Steuerregelung, die für die Festsetzung der Erbschaftsteuer Gebietsansässige und Gebietsfremde unterschiedlich behandelt, nur dann mit den Bestimmungen des AEU-Vertrags über den freien Kapitalverkehr vereinbar sein kann, wenn diese unterschiedliche Behandlung Situationen betrifft, die objektiv nicht miteinander vergleichbar sind, oder wenn sie durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist. Eine solche nationale Regelung muss geeignet sein, die

Erreichung des verfolgten Ziels zu gewährleisten, und darf nicht über das hierfür Erforderliche hinausgehen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 17. Oktober 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, Rn. 44 und die dort angeführte Rechtsprechung, vom 3. April 2014, Kommission/Spanien, C-428/12, nicht veröffentlicht, EU:C:2014:218, Rn. 34, und vom 4. September 2014, Kommission/Deutschland, C-211/13, nicht veröffentlicht, EU:C:2014:2148, Rn. 47). Darüber hinaus ist eine nationale Regelung nur dann geeignet, die Erreichung des geltend gemachten Ziels zu gewährleisten, wenn sie tatsächlich dem Anliegen gerecht wird, es in kohärenter und systematischer Weise zu erreichen (Urteil vom 4. September 2014, API u. a., C-184/13 bis C-187/13, C-194/13, C-195/13 und C-208/13, EU:C:2014:2147, Rn. 53 und die dort angeführte Rechtsprechung).

36 Erstens ist zur Vergleichbarkeit der in Rede stehenden Situationen festzustellen, dass eine nationale Regelung, die für die Zwecke der Besteuerung einer von Todes wegen erworbenen Immobilie, die in dem betreffenden Mitgliedstaat belegen ist, gebietsfremde Erben und gebietsansässige Erben auf die gleiche Stufe stellt, die Erben im Rahmen dieser Besteuerung hinsichtlich der Befreiung von der Erbschaftsteuer im Zusammenhang mit dieser Immobilie nicht unterschiedlich behandeln kann, 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 Befreiung, die dem Erben zugutekommen 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. in diesem Sinne Urteil vom 17. Oktober 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, Rn. 51 und die dort angeführte Rechtsprechung).

37 Im vorliegenden Fall trägt die Hellenische Republik unter Bezugnahme auf die in den Rn. 18 und 19 des vorliegenden Urteils dargestellte Argumentation vor, dass hinsichtlich der Erbschaftsteuerbefreiung für den Hauptwohnsitz ein objektiver Unterschied zwischen der Situation der Erben mit ständigem Wohnsitz in Griechenland und derjenigen der Erben, die diese Voraussetzung nicht erfüllen, bestehe. Was die Höhe der Erbschaftsteuer für eine in Griechenland belegene Immobilie angehe, enthalte das griechische Steuersystem jedoch einheitliche Steuertabellen, die sowohl für die griechischen Staatsangehörigen als auch für die Staatsangehörigen anderer Mitgliedstaaten gälten. Nur bezüglich der Erbschaftsteuerbefreiung für den Hauptwohnsitz werde der Erwerb von Todes wegen nach der streitigen Regelung bei einem Erben mit ständigem Wohnsitz in Griechenland anders behandelt als bei einem Gebietsfremden.

38 Daraus folgt, dass die Situation eines Erben mit ständigem Wohnsitz in Griechenland mit der eines gebietsfremden Erben im Hinblick auf die Gewährung der in Rede stehenden Erbschaftsteuerbefreiung vergleichbar ist.

39 Zweitens ist daher zu prüfen, ob die streitige Regelung durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses objektiv gerechtfertigt werden kann.

40 Es ist zunächst festzustellen, dass Art. 26A Abs. 1 des Erbschaftsteuergesetzbuchs entgegen den Anforderungen der in Rn. 35 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung nicht geeignet ist, das von der Hellenischen Republik angeführte im Allgemeininteresse stehende Ziel sozialer Art, nämlich den Wohnraumbedarf in Griechenland zu decken, in kohärenter und systematischer Weise zu erreichen, da die in dieser Bestimmung vorgesehene Befreiung weder daran geknüpft ist, dass der Erbe die geerbte Immobilie zu seinem Hauptwohnsitz macht, noch daran, dass er diese Immobilie überhaupt bewohnt.

41 In Ermangelung einer solchen Verpflichtung ist das Vorbringen der Hellenischen Republik, nicht in Griechenland ansässige Erben würden eine geerbte Immobilie nur für einen beschränkten Zeitraum oder zu anderen als eigenen Wohnzwecken nutzen, unerheblich. Ebenso wenig

überzeugt das Argument, die in Rede stehende Bestimmung solle die Gewährung der Befreiung von der Bindung des Erben zur griechischen Gesellschaft und dem Grad seiner Integration in diese abhängig machen. Ein Erbe, der zum Zeitpunkt der Eröffnung des Nachlasses seinen ständigen Wohnsitz nicht in Griechenland hat und keine Immobilie besitzt, kann nämlich genauso wie ein dort ansässiger Erbe eine enge Bindung zur griechischen Gesellschaft haben und die zum Nachlass gehörende Immobilie in Griechenland erwerben wollen, um dort seinen Hauptwohnsitz zu begründen.

42 Insoweit ist auch das in den Rn. 19 und 22 des vorliegenden Urteils dargestellte Vorbringen der Hellenischen Republik zurückzuweisen. Es ist nämlich darauf hinzuweisen, dass ein Mitgliedstaat neben den Rechtfertigungsgründen, die er geltend machen kann, geeignete Beweise oder eine Untersuchung zur Geeignetheit und Verhältnismäßigkeit der von ihm erlassenen beschränkenden Maßnahme vorlegen sowie genaue Angaben zur Stützung seines Vorbringens machen muss (Urteil vom 21. Januar 2016, Kommission/Zypern, C-515/14, EU:C:2016:30, Rn. 54 und die dort angeführte Rechtsprechung). Die Hellenische Republik hat ihr Vorbringen aber durch nichts gestützt und auch nicht dargetan, dass es unmöglich sei, zu überprüfen, ob der gebietsfremde Erbe die Voraussetzungen für die in Rede stehende Befreiung erfüllt.

43 Sodann kann die streitige nationale Regelung entgegen dem Vorbringen der Hellenischen Republik nicht durch das Erfordernis gerechtfertigt werden, einen Rückgang der Steuereinnahmen zu vermeiden, zu dem es nach Ansicht dieses Mitgliedstaats käme, wenn die Erbschaftsteuerbefreiung auf Gebietsfremde ausgedehnt würde. Nach ständiger Rechtsprechung zählt ein solches Erfordernis nämlich weder zu den in Art. 65 AEUV genannten Zielen noch zu den zwingenden Gründen des Allgemeininteresses, die eine Beschränkung einer vom AEU-Vertrag eingeräumten Freiheit rechtfertigen können (vgl. insbesondere Urteile vom 7. September 2004, Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484, Rn. 49, vom 27. Januar 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, Rn. 46, und vom 10. Februar 2011, Missionswerk Werner Heukelbach, C-25/10, EU:C:2011:65, Rn. 31).

44 Schließlich hat die Hellenische Republik in keiner Weise dargetan, dass es sich aus der Aufteilung der Steuerhoheit zwischen den Mitgliedstaaten ergibt und zur Vermeidung von Missbrauch erforderlich ist, dass die in Art. 26A Abs. 1 des Erbschaftsteuergesetzbuchs vorgesehene Befreiung den Erben ohne ständigen Wohnsitz in Griechenland verwehrt wird.

45 Daraus folgt, dass die Hellenische Republik vor dem Gerichtshof keinen zwingenden Grund des Allgemeininteresses angeführt hat, der geeignet wäre, im vorliegenden Fall eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit im Sinne von Art. 63 AEUV zu rechtfertigen.

Zur Verletzung von Art. 40 des EWR-Abkommens

46 Zu dem von der Kommission gerügten Verstoß der streitigen Regelung gegen Art. 40 des EWR-Abkommens trägt die Hellenische Republik vor, dass die Angehörigen der anderen Staaten, die Parteien des EWR-Abkommens seien, in Art. 26A Abs. 1 des Erbschaftsteuergesetzbuchs irrtümlich nicht genannt seien und dass eine entsprechende Korrektur erfolgen werde.

47 Insofern ist an die ständige Rechtsprechung des Gerichtshofs zu erinnern, wonach das Vorliegen einer Vertragsverletzung anhand der Lage zu beurteilen ist, in der sich der Mitgliedstaat bei Ablauf der Frist befand, die in der mit Gründen versehenen Stellungnahme gesetzt wurde; später eingetretene Veränderungen können vom Gerichtshof nicht berücksichtigt werden (vgl. insbesondere Urteile vom 4. September 2014, Kommission/Griechenland, C-351/13, nicht veröffentlicht, EU:C:2014:2150, Rn. 20, vom 5. Februar 2015, Kommission/Belgien, C-317/14, EU:C:2015:63, Rn. 34, und vom 14. Januar 2016, Kommission/Griechenland, C-66/15, nicht veröffentlicht, EU:C:2016:5, Rn. 36).

48 Unabhängig von dem genannten Versäumnis ist festzustellen, dass, da die Bestimmungen des Art. 40 des EWR-Abkommens dieselbe rechtliche Tragweite wie die im Wesentlichen gleichlautenden Bestimmungen des Art. 63 AEUV haben, sämtliche vorstehenden Ausführungen zum Vorliegen einer Beschränkung auf der Grundlage von Art. 63 AEUV unter Umständen wie denen des vorliegenden Verfahrens entsprechend für Art. 40 des EWR-Abkommens gelten (vgl. entsprechend Urteil vom 1. Dezember 2011, Kommission/Belgien, C-250/08, EU:C:2011:793, Rn. 83 und die dort angeführte Rechtsprechung).

49 Nach allem ist die Klage der Kommission begründet.

50 Daher ist festzustellen, dass die Hellenische Republik dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus Art. 63 AEUV und Art. 40 des EWR-Abkommens verstoßen hat, dass sie Rechtsvorschriften erlassen und aufrechterhalten hat, die eine Befreiung von der Erbschaftsteuer für den Hauptwohnsitz vorsehen, die nur auf Staatsangehörige der Europäischen Union Anwendung findet, die in Griechenland wohnen.

## **Kosten**

51 Gemäß Art. 138 Abs. 1 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Da die Kommission die Verurteilung der Hellenischen Republik beantragt hat und diese mit ihrem Vorbringen unterlegen ist, sind ihr die Kosten des Verfahrens aufzuerlegen.

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

- 1. Die Hellenische Republik hat dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus Art. 63 AEUV und Art. 40 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 2. Mai 1992 verstoßen, dass sie Rechtsvorschriften erlassen und aufrechterhalten hat, die eine Befreiung von der Erbschaftsteuer für den Hauptwohnsitz vorsehen, die nur auf Staatsangehörige der Europäischen Union Anwendung findet, die in Griechenland wohnen.**
- 2. Die Hellenische Republik trägt die Kosten.**

Unterschriften

\* Verfahrenssprache: Griechisch.