

Rechtssache C-510/08

Vera Mattner

gegen

Finanzamt Velbert

(Vorabentscheidungsersuchen des Finanzgerichts Düsseldorf)

„Freier Kapitalverkehr – Art. 56 EG und 58 EG – Schenkungsteuer – Bebautes Grundstück – Freibetrag – Unterschiedliche Behandlung von Gebietsansässigen und Gebietsfremden“

Leitsätze des Urteils

Freier Kapitalverkehr – Beschränkungen – Schenkungsteuer

(Art. 56 EG und 58 EG)

Art. 56 EG in Verbindung mit Art. 58 EG ist dahin auszulegen, dass er der Regelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, die hinsichtlich der Berechnung der Schenkungsteuer vorsieht, dass der Freibetrag auf die Steuerbemessungsgrundlage im Fall der Schenkung eines im Inland belegenen Grundstücks dann, wenn Schenker und Schenkungsempfänger zur Zeit der Ausführung der Schenkung ihren Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat hatten, niedriger ist als der Freibetrag, der zur Anwendung gekommen wäre, wenn zumindest einer von ihnen zu diesem Zeitpunkt seinen Wohnsitz im erstgenannten Mitgliedstaat gehabt hätte.

Da nämlich die betreffende nationale Regelung die Anwendung eines Freibetrags auf die Steuerbemessungsgrundlage für die betreffende Immobilie vom Wohnsitz des Schenkers und des Schenkungsempfängers zum Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung abhängig macht, stellt die höhere Besteuerung der Schenkung unter Gebietsfremden eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs dar.

Eine solche unterschiedliche Behandlung lässt sich nicht damit rechtfertigen, dass sie sich auf objektiv unterschiedliche Situationen beziehe. Wenn eine nationale Regelung für die Zwecke der Besteuerung einer im Wege der Schenkung erworbenen Immobilie, die in dem betreffenden Mitgliedstaat belegen ist, gebietsfremde Schenkungsempfänger, die diese Immobilie von einem gebietsfremden Schenker erhalten haben, einerseits und gebietsfremde oder gebietsansässige Schenkungsempfänger, die eine solche Immobilie von einem gebietsansässigen Schenker erhalten haben, sowie gebietsansässige Schenkungsempfänger, die diese Immobilie von einem gebietsfremden Schenker erhalten haben, andererseits auf die gleiche Stufe stellt, kann sie diese Schenkungsempfänger im Rahmen dieser Besteuerung hinsichtlich der Anwendung eines Freibetrags auf die Steuerbemessungsgrundlage für die betreffende Immobilie nicht unterschiedlich behandeln, ohne gegen die Vorgaben des Unionsrechts zu verstoßen. Denn zwischen diesen beiden Personengruppen besteht im Hinblick auf die Modalitäten und die Voraussetzungen für die Erhebung der Schenkungsteuer kein Unterschied in der objektiven Situation, der eine unterschiedliche Behandlung rechtfertigen könnte.

Im Übrigen kann sich der Mitgliedstaat, in dem die Immobilie, die Gegenstand der Schenkung ist, belegen ist, zur Rechtfertigung einer sich aus seiner eigenen Regelung ergebenden

Beschränkung des freien Kapitalverkehrs nicht auf die – unabhängig von seinem Willen bestehende – Möglichkeit für den Schenkungsempfänger berufen, in den Genuss eines vergleichbaren Freibetrags zu kommen, der von einem anderen Mitgliedstaat, wie dem des Wohnsitzes von Schenker und Schenkungsempfänger zum Zeitpunkt der Schenkung, gewährt wird und der ganz oder teilweise den Schaden ausgleichen könnte, der dem Schenkungsempfänger durch den geminderten Freibetrag entstanden ist, der bei der Berechnung der Schenkungsteuer im erstgenannten Mitgliedstaat angewandt worden ist. Dies gilt umso mehr, wenn der Mitgliedstaat, in dem der Schenker und der Schenkungsempfänger wohnen, einen geringeren Freibetrag anwendet als denjenigen, den der Mitgliedstaat, in dem die den Gegenstand der Schenkung bildende Immobilie belegen ist, gewährt, oder den Wert der Immobilie höher ansetzt als der letztgenannte Staat.

Außerdem kann die Gefahr einer Umgehung der erbschaftsteuerlichen Regelungen durch die gleichzeitig Vornahme mehrerer Schenkungen oder die Übertragung des gesamten Vermögens einer Person auf eine andere durch mehrere aufeinanderfolgende Schenkungen im Laufe der Zeit eine Begrenzung des von der Bemessungsgrundlage abzuziehenden Freibetrags nicht rechtfertigen, wenn diese Gefahr als rein hypothetisch erscheint. Was die Möglichkeit späterer Schenkungen angeht, hat der Mitgliedstaat, in dem die den Gegenstand einer Schenkung bildende Immobilie belegen ist, zwar das Recht, sicherzustellen, dass die für Erbschaften geltenden Steuervorschriften nicht durch in mehrere Teile aufgespaltene Schenkungen zwischen denselben Personen umgangen werden; die Gefahr einer Umgehung bei Schenkungen, bei denen die Beteiligten nicht in dem betreffenden Mitgliedstaat wohnen, besteht jedoch in gleichem Maße bei Schenkungen, an denen ein Gebietsansässiger beteiligt ist. Wenn die nationale Regelung zur Verhinderung solcher aufgespaltener Schenkungen bei Schenkungen, an denen ein Gebietsansässiger beteiligt ist, nicht vorsieht, dass der geminderte Freibetrag zur Anwendung kommt, sondern dass allenfalls der für solche Schenkungen vorgesehene unverminderte Freibetrag nur einmal von der Bemessungsgrundlage, die sich aus der Zusammenrechnung der betreffenden Schenkungen ergibt, abgezogen wird, kann die für den Fall der Vornahme der Schenkung unter Gebietsfremden vorgesehene Anwendung eines geminderten Freibetrags kein geeignetes Mittel zur Erreichung des Ziels sein, eine solche Umgehung zu verhindern.

Die betreffende Regelung lässt sich auch nicht mit der Notwendigkeit rechtfertigen, die Kohärenz der nationalen Steuerregelung zu bewahren, sofern der steuerliche Vorteil, der sich in dem Mitgliedstaat, in dem die den Gegenstand einer Schenkung bildende Immobilie belegen ist, daraus ergibt, dass ein unverminderter Freibetrag von der Bemessungsgrundlage abgezogen wird, wenn an dieser Schenkung mindestens eine Person mit Wohnsitz im Inland beteiligt ist, in diesem Staat durch keine bestimmte steuerliche Belastung im Rahmen der Schenkungsteuer ausgeglichen wird.

(vgl. Randnrn. 28, 35, 38, 42, 44, 46, 48-51, 54-56 und Tenor)

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Zweite Kammer)

22. April 2010(*)

„Freier Kapitalverkehr – Art. 56 EG und 58 EG – Schenkungsteuer – Bebautes Grundstück – Freibetrag – Unterschiedliche Behandlung von Gebietsansässigen und Gebietsfremden“

In der Rechtssache C-510/08

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht vom Finanzgericht Düsseldorf (Deutschland) mit Entscheidung vom 14. November 2008, beim Gerichtshof eingegangen am 24. November 2008, in dem Verfahren

Vera Mattner

gegen

Finanzamt Velbert

erlässt

DER GERICHTSHOF (Zweite Kammer)

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

Generalanwalt: P. Mengozzi,

Kanzler: B. Fülöp, Verwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 11. Februar 2010,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- des Finanzamts Velbert, vertreten durch F. D. Rilinger und G. Köhler als Bevollmächtigte,
- der deutschen Regierung, vertreten durch M. Lumma und C. Blaschke als Bevollmächtigte,
- der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch R. Lyal und W. Mölls als Bevollmächtigte,

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

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 39 EG, 43 EG, 56 EG und 58 EG über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer, die Niederlassungsfreiheit und die Kapitalverkehrsfreiheit.

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen Frau Mattner und dem Finanzamt Velbert (im Folgenden: Finanzamt) über die Berechnung der Schenkungsteuer für ein in Deutschland belegenes bebautes Grundstück.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

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

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

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

4 Zu dem in Anhang I der Richtlinie 88/361 aufgeführten Kapitalverkehr gehört unter Rubrik XI der Kapitalverkehr mit persönlichem Charakter, der u. a. Schenkungen und Stiftungen umfasst.

Nationales Recht

5 Das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG) in der auf den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens anwendbaren Fassung der Bekanntmachung vom 27. Februar 1997 (BGBl. I S. 378), zuletzt geändert durch Gesetz vom 10. Oktober 2007 (BGBl. I S. 2332), bestimmt:

„§ 1 Steuerpflichtige Vorgänge

(1) Der Erbschaftsteuer (Schenkungssteuer) unterliegen

1. der Erwerb von Todes wegen;
2. die Schenkungen unter Lebenden;
3. ...

(2) Soweit nichts anderes bestimmt ist, gelten die Vorschriften dieses Gesetzes über die Erwerbe von Todes wegen auch für Schenkungen ...

§ 2 Persönliche Steuerpflicht

(1) Die Steuerpflicht tritt ein

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

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

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

...

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

...

§ 14 Berücksichtigung früherer Erwerbe

(1) Mehrere innerhalb von zehn Jahren von derselben Person anfallende Vermögensvorteile werden in der Weise zusammengerechnet, dass dem letzten Erwerb die früheren Erwerbe nach ihrem früheren Wert zugerechnet werden. Von der Steuer für den Gesamtbetrag wird die Steuer abgezogen, die für die früheren Erwerbe nach den persönlichen Verhältnissen des Erwerbers und auf der Grundlage der geltenden Vorschriften zur Zeit des letzten Erwerbs zu erheben gewesen wäre. Anstelle der Steuer nach Satz 2 ist die tatsächlich für die in die Zusammenrechnung einbezogenen früheren Erwerbe zu entrichtende Steuer abzuziehen, wenn diese höher ist. ...

§ 15 Steuerklassen

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

Steuerklasse I:

1. ...
2. die Kinder und Stiefkinder ...

...

§ 16 Freibeträge

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

1. ...
2. der Kinder im Sinne der Steuerklasse I Nr. 2 ... in Höhe von 205 000 Euro ...

(2) An die Stelle des Freibetrags nach Absatz 1 tritt in den Fällen des § 2 Abs. 1 Nr. 3 ein Freibetrag von 1 100 Euro.

...

§ 19 Steuersätze

1. Die Erbschaftsteuer wird nach folgenden Vomhundertsätzen erhoben:

Wert des steuerpflichtigen Erwerbs (§ 10) bis einschließlich ... Euro

Vomhundertsatz in der Steuerklasse

I

52 000

7

256 000

11

...“

6 § 121 („Inlandsvermögen“) des BewG in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Februar 1991 (BGBl. I S. 230), zuletzt geändert durch Gesetz vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2378), bestimmt:

„Zum Inlandsvermögen gehören:

...

2. das inländische Grundvermögen;

...“

Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

7 Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 23. Mai 2007 erwarb Frau Mattner, eine deutsche Staatsangehörige, die seit mehr als 35 Jahren in den Niederlanden wohnt, im Wege der Schenkung von ihrer Mutter, die ebenfalls deutsche Staatsangehörige ist und seit mehr als 50 Jahren in den Niederlanden wohnt, ein in Düsseldorf (Deutschland) belegenes bebautes Grundstück mit einem Steuerwert von 255 000 Euro.

8 Das Finanzamt setzte daraufhin gegen Frau Mattner mit Bescheid vom 24. Januar 2008 27 929 Euro Schenkungsteuer fest. Dabei zog es von dem Steuerwert für das Grundstück einen Freibetrag von 1 100 Euro ab und erhob auf die so ermittelte Bemessungsgrundlage einen Steuersatz von 11 vom Hundert.

9 Mit Entscheidung vom 23. Mai 2008 wies das Finanzamt den hiergegen gerichteten Einspruch von Frau Mattner zurück.

10 Frau Mattner erhob beim Finanzgericht Düsseldorf Klage, mit der sie die Berücksichtigung eines Freibetrags von 205 000 Euro begehrt, der für Erwerbe von Kindern vorgesehen ist, wenn der Schenker oder der Erwerber zur Zeit der Ausführung der Schenkung seinen Wohnsitz im Inland hat.

11 Nach Ansicht des vorlegenden Gerichts stellt § 16 Abs. 2 ErbStG eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs im Sinne des Art. 56 Abs. 1 EG dar, da die Höhe der Steuervergünstigung vom Wohnsitz des Schenkers oder Schenkungsempfängers abhängig sei. In der beim vorlegenden Gericht anhängigen Rechtssache hätte Frau Mattner, wenn sie selbst oder ihre Mutter ihren Wohnsitz im Inland gehabt hätte, gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG den Abzug eines Freibetrags von 205 000 Euro beanspruchen können, was zur Folge gehabt hätte, dass sich eine Bemessungsgrundlage von lediglich 50 000 Euro ergeben und die festgesetzte Steuer unter Berücksichtigung des gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG anwendbaren Steuersatzes von 7 vom Hundert 3 500 Euro und nicht 27 929 Euro betragen hätte.

12 Das vorlegende Gericht bezweifelt, dass diese Beschränkung des freien Kapitalverkehrs gerechtfertigt ist, da die Situation eines unbeschränkt steuerpflichtigen Erwerbers, dem ein im Inland belegenes Grundstück zugewendet worden sei, und eines beschränkt steuerpflichtigen Erwerbers, dem ebenfalls ein im Inland belegenes Grundstück zugewendet worden sei, objektiv vergleichbar seien.

13 Der Bundesfinanzhof habe zwar mit Urteil vom 21. September 2005 entschieden, dass hinsichtlich der Gewährung der persönlichen Freibeträge zwischen beschränkt und unbeschränkt Erbschaftsteuerpflichtigen im Allgemeinen so erhebliche Unterschiede bestünden, dass der nationale Gesetzgeber nicht zu einer Gleichbehandlung dieser Personengruppen verpflichtet sei. Während nämlich bei unbeschränkt Erbschaftsteuerpflichtigen der gesamte Vermögensanfall der Erbschaftsteuer unterliege, sei die sachliche Steuerpflicht bei beschränkt Steuerpflichtigen auf das Inlandsvermögen im Sinne des § 121 BewG beschränkt. Die Bemessungsgrundlage, auf die der Freibetrag anzuwenden sei, unterscheide sich bei unbeschränkter Steuerpflicht daher im Regelfall erheblich von der Bemessungsgrundlage, die sich bei einer beschränkten Steuerpflicht ergebe.

14 Das vorlegende Gericht hat jedoch Zweifel, ob diese Erwägungen auch für die Schenkungsteuer gelten können, da in diesem Fall ausschließlich der zugewendete Vermögensgegenstand einer Besteuerung unterliege und es somit keine unterschiedliche Bemessungsgrundlage für unbeschränkt und für beschränkt Steuerpflichtige gebe. Es sei auch nicht ersichtlich, dass die unterschiedliche Behandlung unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtiger durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt sein könnte.

15 Außerdem fragt sich das vorlegende Gericht, ob § 16 Abs. 2 ErbStG mit den Art. 39 EG und 43 EG vereinbar sei, da die schenkungsteuerrechtlichen Auswirkungen zu den Überlegungen gehörten, die ein Angehöriger eines Mitgliedstaats bei der Entscheidung, ob er von der ihm nach dem EG-Vertrag zustehenden Freizügigkeit Gebrauch machen solle oder nicht, anstellen dürfe.

16 Unter diesen Umständen hat das Finanzgericht Düsseldorf beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Sind die Art. 39 EG und 43 EG sowie Art. 56 EG in Verbindung mit Art. 58 EG dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung eines Mitgliedstaats über die Erhebung der Schenkungsteuer entgegenstehen, die bei dem Erwerb eines im Inland belegenen Grundstücks von einer gebietsfremden Person für den gebietsfremden Erwerber nur einen Freibetrag von 1 100 Euro vorsieht, während bei der Zuwendung desselben Grundstücks ein Freibetrag von 205 000 Euro gewährt würde, wenn der Schenker oder der Erwerber zur Zeit der Ausführung der Schenkung seinen Wohnsitz in dem betreffenden Mitgliedstaat hätte?

Zur Vorlagefrage

17 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die Art. 39 EG, 43 EG, 56 EG und 58 EG dahin auszulegen sind, dass sie der Regelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren streitigen entgegenstehen, die hinsichtlich der Berechnung der Schenkungsteuer vorsieht, dass der Freibetrag auf die Steuerbemessungsgrundlage im Fall der Schenkung eines im Inland belegenen Grundstücks dann, wenn Schenker und Schenkungsempfänger zur Zeit der Ausführung der Schenkung ihren Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat hatten, niedriger ist als der Freibetrag, der zur Anwendung gekommen wäre, wenn zumindest einer von ihnen zu diesem Zeitpunkt seinen Wohnsitz im erstgenannten Mitgliedstaat gehabt hätte.

18 Nach ständiger Rechtsprechung verbietet Art. 56 Abs. 1 EG ganz allgemein Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten (Urteile vom 11. September 2008, Eckelkamp u. a., C?11/07, Slg. 2008, I?6845, Randnr. 37, und Arens-Sikken, C?43/07, Slg. 2008, I?6887, Randnr. 28, sowie vom 12. Februar 2009, Block, C?67/08, Slg. 2009, I?883, Randnr. 18).

19 Mangels einer Definition des Begriffs „Kapitalverkehr“ im Sinne des Art. 56 Abs. 1 EG im EG-Vertrag hat der Gerichtshof bereits der Nomenklatur des Anhangs I der Richtlinie 88/361 – auch wenn diese Richtlinie auf die Art. 69 und 70 Abs. 1 EWG-Vertrag (später Art. 69 und 70 Abs. 1 EG-Vertrag, aufgehoben durch den Vertrag von Amsterdam) gestützt ist – Hinweiskarakter zuerkannt, wobei nach der Einleitung dieses Anhangs die darin enthaltene Liste keine erschöpfende Aufzählung ist (vgl. u. a. Urteil vom 23. Februar 2006, van Hilten-van der Heijden, C?513/03, Slg. 2006, I?1957, Randnr. 39, sowie Urteile Eckelkamp u. a., Randnr. 38, Arens-Sikken, Randnr. 29, und Block, Randnr. 19). Schenkungen und Stiftungen sind in der Rubrik XI des Anhangs I der Richtlinie 88/361 unter der Überschrift „Kapitalverkehr mit persönlichem Charakter“ aufgeführt (Urteil vom 27. Januar 2009, Persche, C?318/07, Slg. 2009, I?359, Randnr. 24).

20 Wie die Steuer auf Erbschaften, mit denen das Vermögen eines Erblassers auf eine oder mehrere Personen übergeht und die ebenfalls unter die Rubrik XI des genannten Anhangs I fallen (vgl. u. a. Urteile vom 17. Januar 2008, Jäger, C?256/06, Slg. 2008, I?123, Randnr. 25, Eckelkamp u. a., Randnr. 39, Arens-Sikken, Randnr. 30, Block, Randnr. 20, sowie vom 15. Oktober 2009, Busley und Cibrian Fernandez, C?35/08, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, Randnr. 18), fällt daher die steuerliche Behandlung von Schenkungen unabhängig davon, ob es sich um Geldbeträge, um bewegliche oder um unbewegliche Sachen handelt, unter die Vertragsbestimmungen über den Kapitalverkehr; ausgenommen sind die Fälle, die mit keinem der wesentlichen Elemente der betreffenden Transaktionen über die Grenzen eines Mitgliedstaats hinausweisen (vgl. in diesem Sinne Urteil Persche, Randnr. 27).

21 Eine Situation, in der eine Person mit Wohnsitz in den Niederlanden einer anderen Person mit Wohnsitz in demselben Staat ein in Deutschland belegenes Grundstück schenkt, ist keine rein innerstaatliche Situation.

22 Folglich handelt es sich bei der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Schenkung um einen Vorgang, der dem Kapitalverkehr im Sinne von Art. 56 Abs. 1 EG zuzurechnen ist.

23 Unter diesen Umständen braucht, da die Vorlageentscheidung keinen Anhaltspunkt dafür enthält, dass der Ausgangsrechtsstreit einen Bezug zur Arbeitnehmerfreizügigkeit oder zur Niederlassungsfreiheit aufweist, die Anwendbarkeit der Art. 39 EG und 43 EG nicht geprüft zu werden (vgl. in diesem Sinne Urteil Busley und Cibrian Fernandez, Randnr. 19).

24 Zu prüfen ist demzufolge zunächst, ob – wie sowohl Frau Mattner im Ausgangsverfahren als auch die Kommission der Europäischen Gemeinschaften in ihren schriftlichen Erklärungen vor dem Gerichtshof geltend machen – eine nationale Regelung wie die im Ausgangsverfahren streitige eine Beschränkung des Kapitalverkehrs darstellt.

25 Insoweit ergibt sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs zu Erbschaften, dass Bestimmungen eines Mitgliedstaats zur Festlegung des Werts einer Immobilie für die Zwecke der Berechnung des Steuerbetrags, der bei einem Erwerb durch Schenkung anfällt, nicht nur einen in einem anderen Mitgliedstaat Ansässigen vom Kauf von im erstgenannten Mitgliedstaat belegenen Immobilien abhalten, sondern auch eine Wertminderung der Schenkung desjenigen bewirken können, der in einem anderen Mitgliedstaat als dem ansässig ist, in dem sich die Immobilien befinden (vgl. in diesem Sinne Urteile Jäger, Randnr. 30, Eckelkamp u. a., Randnr. 43, sowie Arens-Sikken, Randnr. 36).

26 Für Schenkungen ergibt sich aus dieser Rechtsprechung, dass zu den Maßnahmen, die als Beschränkungen des Kapitalverkehrs nach Art. 56 Abs. 1 EG verboten sind, solche gehören, die eine Wertminderung der Schenkung desjenigen bewirken, der in einem anderen Mitgliedstaat als

dem ansässig ist, in dem sich die betreffenden Vermögensgegenstände befinden und der die Schenkung besteuert (vgl. entsprechend Urteile van Hilten-van der Heijden, Randnr. 44, Jäger, Randnr. 31, Eckelkamp u. a., Randnr. 44, Arens-Sikken, Randnr. 37, sowie Block, Randnr. 24).

27 Da im vorliegenden Fall die im Ausgangsverfahren streitigen innerstaatlichen Bestimmungen vorsehen, dass der Freibetrag auf die Steuerbemessungsgrundlage bei einer Schenkung, die eine in der Bundesrepublik Deutschland belegene Immobilie umfasst, niedriger ist, wenn Schenker und Schenkungsempfänger ihren Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat haben, als wenn einer von ihnen seinen Wohnsitz im Inland hätte, und somit darauf hinauslaufen, dass die erstgenannte Kategorie von Schenkungen einer höheren Schenkungsteuer unterliegt als derjenigen, die im Rahmen der zweitgenannten Kategorie von Schenkungen erhoben wird, bewirken sie eine Beschränkung des Kapitalverkehrs, weil sie den Wert der Schenkung einer Immobilie mindern (vgl. entsprechend Urteil Eckelkamp u. a., Randnr. 45).

28 Da nämlich diese Bestimmungen die Anwendung eines Freibetrags auf die Steuerbemessungsgrundlage für die betreffende Immobilie vom Wohnsitz des Schenkers und des Schenkungsempfängers zum Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung abhängig machen, stellt die höhere Besteuerung der Schenkung unter Gebietsfremden eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs dar (vgl. entsprechend Urteil Eckelkamp u. a., Randnr. 46).

29 Sodann ist zu prüfen, ob die damit festgestellte Beschränkung des freien Kapitalverkehrs möglicherweise nach den Bestimmungen des Vertrags gerechtfertigt ist.

30 Das Finanzamt und die deutsche Regierung machen im Wesentlichen geltend, dass es sich bei einer Schenkung eines gebietsfremden Schenkers an einen ebenfalls gebietsfremden Schenkungsempfänger und bei einer Schenkung, an der ein Gebietsansässiger als Schenker oder Schenkungsempfänger beteiligt sei, um objektiv unterschiedliche Situationen handele. Während nämlich der Schenkungsempfänger in der ersten Situation in Deutschland der beschränkten Steuerpflicht unterliege, die gegenständlich auf Inlandsvermögen begrenzt sei, unterliege er in der zweiten Situation der unbeschränkten Steuerpflicht, die den gesamten Vermögensanfall erfasse, unabhängig davon, wo das Vermögen belegen sei. Nach dem Urteil vom 14. Februar 1995, Schumacker (C-279/93, Slg. 1995, I-225), stelle eine solche Ungleichbehandlung keine Diskriminierung im Sinne der Art. 56 EG und 58 EG dar, da es grundsätzlich Sache des Mitgliedstaats sei, in dem eine unbeschränkte Steuerpflicht bestehe, die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen umfassend zu würdigen.

31 Nach Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EG berührt Art. 56 EG „nicht das Recht der Mitgliedstaaten, ... die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln“.

32 Diese Bestimmung in Art. 58 EG ist, da sie eine Ausnahme vom Grundprinzip des freien Kapitalverkehrs darstellt, eng auszulegen. Sie kann somit nicht dahin verstanden werden, dass jede Steuerregelung, die zwischen Steuerpflichtigen nach ihrem Wohnort oder nach dem Mitgliedstaat ihrer Kapitalanlage unterscheidet, ohne Weiteres mit dem Vertrag vereinbar wäre (vgl. Urteile Jäger, Randnr. 40, Eckelkamp u. a., Randnr. 57, sowie Arens-Sikken, Randnr. 51).

33 Die in Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EG vorgesehene Ausnahme wird nämlich ihrerseits durch Abs. 3 dieses Artikels eingeschränkt, wonach die in Art. 58 Abs. 1 genannten nationalen Vorschriften „weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs im Sinne des Artikels 56 darstellen [dürfen]“.

34 Daher ist zwischen einer nach Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EG erlaubten Ungleichbehandlung

und einer nach Abs. 3 dieses Artikels verbotenen willkürlichen Diskriminierung zu unterscheiden. Aus der Rechtsprechung ergibt sich, dass eine nationale Steuerregelung wie die im Ausgangsverfahren streitige – die für die Festsetzung der Schenkungsteuer bei einer in dem betroffenen Mitgliedstaat belegenen Immobilie in Bezug auf die Höhe des auf die Bemessungsgrundlage anzuwendenden Freibetrags danach unterscheidet, ob der Schenker oder der Schenkungsempfänger seinen Wohnsitz im Inland hat oder beide in einem anderen Mitgliedstaat wohnen – nur dann mit den Vertragsbestimmungen über den freien Kapitalverkehr vereinbar sein kann, wenn die unterschiedliche Behandlung Situationen betrifft, die objektiv nicht miteinander vergleichbar sind, oder wenn sie durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist. Ferner ist die unterschiedliche Behandlung dieser beiden Kategorien von Schenkungen nur gerechtfertigt, wenn sie nicht über das hinausgeht, was zum Erreichen des mit dieser Regelung verfolgten Ziels erforderlich ist (vgl. Urteile vom 7. September 2004, Manninen, C?319/02, Slg. 2004, I?7477, Randnr. 29, Eckelkamp u. a., Randnrn. 58 und 59, sowie Arens-Sikken, Randnrn. 52 und 53).

35 Entgegen der vom Finanzamt und der deutschen Regierung vertretenen Ansicht lässt sich diese unterschiedliche Behandlung nicht damit rechtfertigen, dass sie sich auf objektiv unterschiedliche Situationen beziehe.

36 Aus den dem Gerichtshof vorliegenden Akten ergibt sich nämlich, dass sich die Höhe der Schenkungsteuer für eine in Deutschland belegene Immobilie nach dem ErbStG sowohl nach dem Wert dieser Immobilie als auch nach der zwischen Schenker und Schenkungsempfänger gegebenenfalls bestehenden familienrechtlichen Beziehung bemisst. Weder das eine noch das andere dieser beiden Kriterien ist aber abhängig vom Wohnort des Schenkers oder des Schenkungsempfängers. Daher kann es in Bezug auf die Höhe der Schenkungsteuer, die auf die Schenkung einer in Deutschland belegenen Immobilie erhoben wird, keinen objektiven Unterschied geben, der es rechtfertigen würde, die Situation von Personen, von denen keine im Inland wohnt, und die Situation, in der zumindest eine dieser Personen im Inland wohnt, ungleich zu behandeln. Folglich ist die Situation von Frau Mattner mit der jedes Schenkungsempfängers, der eine in Deutschland belegene Immobilie von einem in Deutschland ansässigen Familienangehörigen erhält, sowie mit der eines dort ansässigen Schenkungsempfängers, der diese Zuwendung von einem dort nicht ansässigen Familienangehörigen empfängt, vergleichbar (vgl. in diesem Sinne Urteile Jäger, Randnr. 44, Eckelkamp u. a., Randnr. 61, sowie Arens-Sikken, Randnr. 55).

37 Nach der deutschen Regelung gelten für die Zwecke der Erhebung der Schenkungsteuer im Zusammenhang mit in Deutschland belegenen Immobilien grundsätzlich sowohl der Begünstigte einer Schenkung unter Gebietsfremden als auch der Begünstigte einer Schenkung unter Beteiligung zumindest eines Gebietsansässigen als steuerpflichtig. Nur in Bezug auf den Freibetrag, der auf die Steuerbemessungsgrundlage angewendet wird, behandelt diese Regelung für die Zwecke der Ermittlung der Schenkungsteuer im Zusammenhang mit in Deutschland belegenen Immobilien Schenkungen unter Gebietsfremden und solche unter Beteiligung eines Gebietsansässigen unterschiedlich. Hingegen erfolgt die Bestimmung der Steuerklasse und des Steuersatzes gemäß den §§ 15 und 19 ErbStG für beide Kategorien von Schenkungen nach denselben Regeln (vgl. entsprechend Urteile Eckelkamp u. a., Randnr. 62, sowie Arens-Sikken, Randnr. 56).

38 Wenn eine nationale Regelung für die Zwecke der Besteuerung einer im Wege der Schenkung erworbenen Immobilie, die in dem betreffenden Mitgliedstaat belegen ist, gebietsfremde Schenkungsempfänger, die diese Immobilie von einem gebietsfremden Schenker erhalten haben, einerseits und gebietsfremde oder gebietsansässige Schenkungsempfänger, die eine solche Immobilie von einem gebietsansässigen Schenker erhalten haben, sowie

gebietsansässige Schenkungsempfänger, die diese Immobilie von einem gebietsfremden Schenker erhalten haben, andererseits auf die gleiche Stufe stellt, kann sie diese Schenkungsempfänger im Rahmen dieser Besteuerung hinsichtlich der Anwendung eines Freibetrags auf die Steuerbemessungsgrundlage für diese Immobilie nicht unterschiedlich behandeln, ohne gegen die Vorgaben des Unionsrechts zu verstoßen. Indem der nationale Gesetzgeber Schenkungen an diese beiden Personengruppen – außer in Bezug auf die Höhe des Freibetrags, der dem Schenkungsempfänger gegebenenfalls zugutekommt – gleich behandelt, hat er anerkannt, dass zwischen ihnen im Hinblick auf die Modalitäten und die Voraussetzungen für die Erhebung der Schenkungsteuer kein Unterschied in der objektiven Situation besteht, der eine unterschiedliche Behandlung rechtfertigen könnte (vgl. entsprechend Urteile Eckelkamp u. a., Randnr. 63, sowie Arens-Sikken, Randnr. 57).

39 Schließlich ist 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.

40 Das Finanzamt trägt erstens vor, dass, wenn das ErbStG in einer Angelegenheit wie der des Ausgangsverfahrens für Schenkungen unter Gebietsfremden und Schenkungen unter Beteiligung eines Gebietsansässigen denselben Freibetrag vorsähe, Frau Mattner durch die Inanspruchnahme gleicher Steuervorteile im Wohnsitzmitgliedstaat, in dem sie unbeschränkt steuerpflichtig sei, Freibeträge zu ihren Gunsten kumulieren könnte.

41 Dazu ist zunächst zu bemerken, dass der Gerichtshof im Rahmen seiner Rechtsprechung zum freien Kapitalverkehr und zum Erbrecht bereits festgestellt hat, dass ein Angehöriger eines Mitgliedstaats das Recht, sich auf die Bestimmungen des Vertrags zu berufen, nicht dadurch verliert, dass er steuerliche Vorteile nutzt, die ihm nach den in einem anderen Mitgliedstaat als seinem Wohnstaat geltenden Vorschriften legal offenstehen (Urteile vom 11. Dezember 2003, Barbier, C-364/01, Slg. 2003, I-15013, Randnr. 71, sowie Eckelkamp u. a., Randnr. 66).

42 Jedenfalls kann sich der Mitgliedstaat, in dem die Immobilie, die Gegenstand der Schenkung ist, belegen ist, zur Rechtfertigung einer sich aus seiner eigenen Regelung ergebenden Beschränkung des freien Kapitalverkehrs nicht auf die – unabhängig von seinem Willen bestehende – Möglichkeit für den Schenkungsempfänger berufen, in den Genuss eines vergleichbaren Freibetrags zu kommen, der von einem anderen Mitgliedstaat, wie dem des Wohnsitzes von Schenker und Schenkungsempfänger zum Zeitpunkt der Schenkung, gewährt wird und der ganz oder teilweise den Schaden ausgleichen könnte, der dem Schenkungsempfänger durch den geminderten Freibetrag entstanden ist, der bei der Berechnung der Schenkungsteuer im erstgenannten Mitgliedstaat angewandt worden ist (vgl. entsprechend Urteile Eckelkamp u. a., Randnr. 68, sowie Arens-Sikken, Randnr. 65).

43 Ein Mitgliedstaat kann sich nämlich nicht auf das Bestehen eines von einem anderen Mitgliedstaat – hier von dem Mitgliedstaat, in dem der Schenker und der Schenkungsempfänger wohnen – einseitig gewährten Vorteils berufen, um seinen Verpflichtungen aus dem Vertrag, insbesondere denen aus den Vorschriften über den freien Kapitalverkehr, zu entgehen (vgl. Urteile Eckelkamp u. a., Randnr. 69, und Arens-Sikken, Randnr. 66).

44 Dies gilt umso mehr, wenn – wie die deutsche Regierung in der mündlichen Verhandlung geltend gemacht hat – der Mitgliedstaat, in dem der Schenker und der Schenkungsempfänger wohnen, einen geringeren Freibetrag anwendet als denjenigen, den der Mitgliedstaat, in dem die den Gegenstand der Schenkung bildende Immobilie belegen ist, gewährt, oder den Wert der Immobilie höher ansetzt als der letztgenannte Staat.

45 Im Übrigen geht aus den dem Gerichtshof vorliegenden Akten hervor, dass die im

Ausgangsverfahren streitige nationale Regelung bei der Berechnung der Schenkungsteuer die Gewährung des Freibetrags in voller Höhe schlicht und einfach ausschließt, wenn Schenker und Schenkungsempfänger nicht in dem Mitgliedstaat wohnen, in dem die den Gegenstand der Schenkung bildende Immobilie belegen ist, ohne dass die etwaige Gewährung eines vergleichbaren Freibetrags in einem anderen Mitgliedstaat, wie dem, in dem der Schenker und der Schenkungsempfänger wohnen, oder die Methode der Bestimmung des Werts der Immobilie im letztgenannten Mitgliedstaat berücksichtigt würde.

46 Das Finanzamt und die deutsche Regierung machen zweitens geltend, dass die im Ausgangsverfahren streitige Regelung, indem sie Erbschaften und Schenkungen im Wesentlichen gleich behandle, verhindern solle, dass es die Beteiligten in der Hand hätten, die erbschaftsteuerlichen Regelungen dadurch zu umgehen, dass mehrere Schenkungen gleichzeitig vorgenommen würden oder das gesamte Vermögen einer Person durch mehrere aufeinanderfolgende Schenkungen im Laufe der Zeit auf eine andere Person übertragen werde. Diesem Zweck diene insbesondere § 14 ErbStG, der im Wesentlichen vorsehe, dass Schenkungen, die innerhalb von zehn Jahren zwischen denselben Personen vorgenommen würden, für die Zwecke der Erbschafts- und Schenkungsbesteuerung zusammenzurechnen seien.

47 Auch wenn die Schenkung im vorliegenden Fall nur eine einzige Immobilie umfasse, sei es daher zulässig, dass die in Rede stehende Regelung bei der Festlegung des für Schenkungen zwischen Gebietsfremden geltenden Freibetrags davon ausgehe, dass die Schenkerin noch über weitere Vermögensgegenstände in ihrem Wohnsitzmitgliedstaat oder anderen Staaten verfüge, die sie gleichzeitig auf Frau Mattner übertragen habe oder zu einem späteren Zeitpunkt auf diese übertragen könne, ohne dass diese Gegenstände der Schenkungsteuer in Deutschland unterworfen werden könnten. Dann sei aber auch kein Grund dafür ersichtlich, dass ein Mitgliedstaat wie die Bundesrepublik Deutschland, der ein Recht zur Besteuerung nur im Hinblick auf einzelne Gegenstände geltend mache, dabei einen Freibetrag einräumen solle, der auf die Besteuerung des Übergangs des gesamten Vermögens zugeschnitten sei. Daher habe nicht dieser Mitgliedstaat, sondern der Mitgliedstaat, in dem die Schenkerin und Frau Mattner wohnten, im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht den persönlichen Verhältnissen von Frau Mattner Rechnung zu tragen.

48 Insoweit geht aus den dem Gerichtshof vorliegenden Akten nicht hervor, dass Frau Mattner im vorliegenden Fall innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren vor der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Schenkung weitere Vermögensgegenstände von derselben Person im Wege der Schenkung erhalten hätte, so dass die Gefahr einer Umgehung, die sich aufgrund früherer oder gleichzeitiger Schenkungen unter denselben Beteiligten ergeben könnte, als rein hypothetisch erscheint und daher im vorliegenden Fall eine Begrenzung des von der Bemessungsgrundlage abzuziehenden Freibetrags nicht rechtfertigen kann.

49 Was ferner die Möglichkeit späterer Schenkungen angeht, hat der Mitgliedstaat, in dem die den Gegenstand einer Schenkung bildende Immobilie belegen ist, zwar zweifellos das Recht, sicherzustellen, dass die für Erbschaften geltenden Steuervorschriften nicht durch in mehrere Teile aufgespaltene Schenkungen zwischen denselben Personen umgangen werden; die Gefahr einer Umgehung, die im vorliegenden Fall im Hinblick auf Schenkungen geltend gemacht wird, bei denen die Beteiligten nicht in dem betreffenden Mitgliedstaat wohnen, besteht jedoch in gleichem Maße bei Schenkungen, an denen ein Gebietsansässiger beteiligt ist.

50 Insoweit ist zu bemerken, dass nach § 14 ErbStG, der solche aufgespaltene Schenkungen dadurch verhindern soll, dass Schenkungen, die innerhalb von zehn Jahren vorgenommen werden, für die Zwecke der Ermittlung der geschuldeten Steuern zusammengerechnet werden, bei Schenkungen, an denen ein Gebietsansässiger beteiligt ist, nicht vorgesehen ist, dass der

geminderte Freibetrag zur Anwendung kommt, sondern dass allenfalls der für solche Schenkungen vorgesehene unverminderte Freibetrag nur einmal von der Bemessungsgrundlage, die sich aus der Zusammenrechnung der betreffenden Schenkungen ergibt, abgezogen wird.

51 Demzufolge kann die Anwendung eines geminderten Freibetrags, wie ihn die im Ausgangsverfahren streitige nationale Regelung für den Fall vorsieht, dass die Schenkung unter Personen vorgenommen wird, die nicht in dem Mitgliedstaat wohnen, in dem der den Gegenstand der Schenkung bildende Vermögenswert belegen ist, kein geeignetes Mittel zur Erreichung des mit dieser Regelung verfolgten Ziels sein.

52 Drittens hat sich die deutsche Regierung in der mündlichen Verhandlung auf die Notwendigkeit, die Kohärenz der deutschen Steuerregelung zu gewährleisten, berufen und hierzu vorgetragen, es sei folgerichtig, dass die Steuervergünstigung, die sich durch den Abzug des unverminderten Freibetrags von der Bemessungsgrundlage einer Schenkung ergebe, denjenigen vorbehalten sei, die in dem Mitgliedstaat, in dem der den Gegenstand der Schenkung bildende Vermögenswert belegen sei, unbeschränkt steuerpflichtig seien, da die unbeschränkte Steuerpflicht, weil mit ihr die Besteuerung des Weltvermögens verbunden sei, insgesamt weniger günstig sei als die Regelung, die für diejenigen gelte, die in diesem Staat beschränkt steuerpflichtig seien.

53 In diesem Zusammenhang ist daran zu erinnern, dass nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs die Notwendigkeit, die Kohärenz einer Steuerregelung zu gewährleisten, zwar eine Beschränkung der Ausübung der durch den Vertrag garantierten Grundfreiheiten rechtfertigen kann. Jedoch ist eine solche Rechtfertigung nur zulässig, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem betreffenden steuerlichen Vorteil und dessen Ausgleich durch eine bestimmte steuerliche Belastung dargetan ist (vgl. Urteile Manninen, Randnr. 42, und vom 17. September 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, Randnrn. 77 und 78).

54 Im vorliegenden Fall genügt die Feststellung, dass der steuerliche Vorteil, der sich in dem Mitgliedstaat, in dem die den Gegenstand einer Schenkung bildende Immobilie belegen ist, daraus ergibt, dass ein unverminderter Freibetrag von der Bemessungsgrundlage abgezogen wird, wenn an dieser Schenkung mindestens eine Person mit Wohnsitz im Inland beteiligt ist, in diesem Staat durch keine bestimmte steuerliche Belastung im Rahmen der Schenkungsteuer ausgeglichen wird.

55 Folglich lässt sich die im Ausgangsverfahren streitige Regelung nicht mit der Notwendigkeit, die Kohärenz der deutschen Steuerregelung zu bewahren, rechtfertigen.

56 Auf die Vorlagefrage ist daher zu antworten, dass Art. 56 EG in Verbindung mit Art. 58 EG dahin auszulegen ist, dass er der Regelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren streitigen entgegensteht, die hinsichtlich der Berechnung der Schenkungsteuer vorsieht, dass der Freibetrag auf die Steuerbemessungsgrundlage im Fall der Schenkung eines im Inland belegenen Grundstücks dann, wenn Schenker und Schenkungsempfänger zur Zeit der Ausführung der Schenkung ihren Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat hatten, niedriger ist als der Freibetrag, der zur Anwendung gekommen wäre, wenn zumindest einer von ihnen zu diesem Zeitpunkt seinen Wohnsitz im erstgenannten Mitgliedstaat gehabt hätte.

Kosten

57 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden 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. 56 EG in Verbindung mit Art. 58 EG ist dahin auszulegen, dass er der Regelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren streitigen entgegensteht, die hinsichtlich der Berechnung der Schenkungsteuer vorsieht, dass der Freibetrag auf die Steuerbemessungsgrundlage im Fall der Schenkung eines im Inland belegenen Grundstücks dann, wenn Schenker und Schenkungsempfänger zur Zeit der Ausführung der Schenkung ihren Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat hatten, niedriger ist als der Freibetrag, der zur Anwendung gekommen wäre, wenn zumindest einer von ihnen zu diesem Zeitpunkt seinen Wohnsitz im erstgenannten Mitgliedstaat gehabt hätte.

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Deutsch.