Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
MELCHIOR WATHELET
vom 17. März 2016 [1]

Rechtssache C-123/15

Max-Heinz Feilen
gegen
Finanzamt Fulda

(Vorabentscheidungsersuchen des Bundesfinanzhofs [Deutschland])

„Vorlage zur Vorabentscheidung — Steuerwesen — Freier Kapitalverkehr — Erbschaftsteuer — Regelung eines Mitgliedstaats, die eine Ermäßigung der Erbschaftsteuer vorsieht, wenn der Nachlass Vermögen betrifft, das in den letzten zehn Jahren bereits von Todes wegen erworben worden war und dieser Erwerb im selben Mitgliedstaat der Erbschaftsteuer unterlag — Geerbtes und in einem anderen Mitgliedstaat besteuertes Vermögen“

1. Das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen des Bundesfinanzhofs betrifft die Auslegung von Art. 63 Abs. 1 AEUV und Art. 65 AEUV. Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen Herrn Feilen und dem Finanzamt Fulda wegen der Ablehnung des Antrags von Herrn Feilen auf Ermäßigung der Erbschaftsteuer für den Nachlass seiner Mutter.

I – **Rechtlicher Rahmen**

A – *Unionsrecht*

2. Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie 88/361/EWG [2] bestimmt:

„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.“

3. Anhang I der Richtlinie 88/361, der die Kapitalbewegungen aufführt, umfasst in Rubrik XI („Kapitalverkehr mit persönlichem Charakter“) Erbschaften und Vermächtnisse.

B – *Deutsches Recht*

4. Für das Steuerjahr 2007 galt folgende Regelung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes [3].

1 — Originalsprache: Französisch.

2 — Richtlinie des Rates vom 24. Juni 1988 zur Durchführung von Artikel 67 des Vertrages (ABl. L 178, S. 5).

3 — Vorschriften dieses Gesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Februar 1997 (BGBl. I S. 378), zuletzt geändert durch das Haushaltsbegleitgesetz vom 29. Dezember 2003 (BGBl. I S. 3076, im Folgenden: ErbStG).

5. Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ist der Erwerb von Todes wegen ein nach Maßgabe dieses Gesetzes steuerpflichtiger Vorgang.

6. 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,

…

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

7. § 15 ErbStG legt die Steuerklassen fest. In Abs. 1 heißt es:

„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“.

8. § 27 ErbStG regelt die Steuerermäßigung wie folgt:

„(1) Fällt Personen der Steuerklasse I von Todes wegen Vermögen an, das in den letzten zehn Jahren vor dem Erwerb bereits von Personen dieser Steuerklasse erworben worden ist und für das nach diesem Gesetz eine Steuer zu erheben war, ermäßigt sich der auf dieses Vermögen entfallende Steuerbetrag vorbehaltlich des Absatzes 3 wie folgt:

um ... vom Hundert	wenn zwischen den beiden Zeitpunkten der Entstehung der Steuer liegen
50	nicht mehr als 1 Jahr
45	mehr als 1 Jahr, aber nicht mehr als 2 Jahre
40	mehr als 2 Jahre, aber nicht mehr als 3 Jahre
35	mehr als 3 Jahre, aber nicht mehr als 4 Jahre
30	mehr als 4 Jahre, aber nicht mehr als 5 Jahre
25	mehr als 5 Jahre, aber nicht mehr als 6 Jahre
20	mehr als 6 Jahre, aber nicht mehr als 8 Jahre
10	mehr als 8 Jahre, aber nicht mehr als 10 Jahre

(2) …

(3) Die Ermäßigung nach Absatz 1 darf den Betrag nicht überschreiten, der sich bei Anwendung der in Absatz 1 genannten Vomhundertsätze auf die Steuer ergibt, die der Vorerwerber für den Erwerb desselben Vermögens entrichtet hat."

II – **Sachverhalt des Ausgangsrechtsstreits und Vorlagefrage**

9. Herr Feilen, der in Deutschland wohnt, ist Alleinerbe seiner im Jahr 2007 in diesem Mitgliedstaat verstorbenen Mutter, die dort ihren letzten Wohnsitz hatte. Der Nachlass der Mutter bestand im Wesentlichen aus ihrem Anteil am Nachlass ihrer im Jahr 2004 in Österreich verstorbenen Tochter, wo auch die Mutter bis zum Tod ihrer Tochter gewohnt hatte. Da der Nachlass der Tochter in Österreich erst nach dem Tod der Mutter verteilt wurde, wurden die für diesen Nachlass anfallenden Steuern in Höhe von 11 961,91 Euro von Herrn Feilen entrichtet.

10. In der Erbschaftsteuererklärung für den Nachlass seiner Mutter, die er in Deutschland abgab, machte Herr Feilen zum einen die in Österreich gezahlte Erbschaftsteuer als Nachlassverbindlichkeit geltend und beantragte zum anderen nach § 27 ErbStG eine Ermäßigung der in Deutschland anfallenden Erbschaftsteuer. Das Finanzamt Fulda zog die in Österreich entrichtete Steuer von der Steuerbemessungsgrundlage ab, lehnte aber die Gewährung der Steuerermäßigung ab.

11. Das Finanzgericht wies die von Herrn Feilen gegen das Finanzamt Fulda eingereichte Klage hauptsächlich mit der Begründung ab, dass § 27 Abs. 1 ErbStG einen nach diesem Gesetz besteuerten Vorerwerb von Todes wegen voraussetze und ein solcher nicht vorliege, da der Vorerwerb des Vermögens der Tochter durch die Mutter nicht der deutschen Erbschaftsteuer unterlegen habe [4].

12. Das vorlegende Gericht, bei dem die Revision anhängig ist, hegt Zweifel an der Vereinbarkeit von § 27 ErbStG mit dem Unionsrecht.

13. Es stellt erstens fest, dass die Erbschaft des Klägers des Ausgangsverfahrens unter die Bestimmungen des Unionsrechts über den freien Kapitalverkehr fallen könnte. Erbschaften, mit denen das Vermögen eines Erblassers auf eine oder mehrere Personen übergehe, fielen nämlich in den Anwendungsbereich der Rubrik XI des Anhangs I der Richtlinie 88/361, und es handele sich bei ihnen daher mit Ausnahme der Fälle, die mit keinem ihrer wesentlichen Elemente über die Grenzen eines Mitgliedstaats hinauswiesen, um Kapitalverkehr im Sinne von Art. 63 AEUV [5]. Die Erbschaft von Herrn Feilen könne jedoch nicht als ein rein innerstaatlicher Sachverhalt angesehen werden, denn Herr Feilen habe das Vermögen seiner Mutter erworben, das im Wesentlichen aus deren Anteil am Nachlass ihrer Tochter in Österreich und daher einem ausländischen Vermögen bestehe.

14. Zweitens weist das vorlegende Gericht darauf hin, dass die Ablehnung, eine Ermäßigung der Erbschaftsteuer nach § 27 Abs. 1 ErbStG zu gewähren, eine Beschränkung des Kapitalverkehrs darstellen könne, denn sie bewirke eine Wertminderung des Nachlasses, der durch ausländische Erbschaftsteuer belastetes Vermögen enthalte [6]. Insoweit hegt es jedoch Zweifel im Hinblick auf das Urteil Block (C-67/08, EU:C:2009:92), das in einem Fall der Doppelbesteuerung eine sich aus dem ErbStG ergebende Beschränkung des Kapitalverkehrs ausgeschlossen habe, weil die Mitgliedstaaten nicht verpflichtet seien, ihr eigenes Steuersystem den verschiedenen Steuersystemen der anderen Mitgliedstaaten anzupassen, und vorbehaltlich der Beachtung des Unionsrechts über eine gewisse Autonomie in diesem Bereich verfügten.

4 — Mutter und Tochter waren zum Zeitpunkt des Todes der Tochter in Deutschland keine Inländer im Sinne von § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, und der Nachlass der Tochter enthielt nur Auslandsvermögen im Sinne von § 2 Abs. 3 ErbStG (im Gegensatz zum „Inlandsvermögen").

5 — Urteil Welte (C-181/12, EU:C:2013:662).

6 — Urteil Kommission/Deutschland (C-211/13, EU:C:2014:2148, Rn. 41).

15. Drittens ist das vorlegende Gericht unschlüssig, ob eine solche Beschränkung möglicherweise gerechtfertigt ist. Es fragt sich insoweit, ob § 27 Abs. 1 ErbStG eine nach Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV zulässige unterschiedliche Behandlung oder eine nach Art. 65 Abs. 3 AEUV verbotene willkürliche Diskriminierung herbeiführe und ob die mit der Vorschrift verbundene Beschränkung nicht aus dem zwingenden Grund des Allgemeininteresses, die Kohärenz des deutschen Steuersystems zu wahren, gerechtfertigt sei

16. Unter diesen Umständen hat der Bundesfinanzhof das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Steht die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63 Abs. 1 AEUV in Verbindung mit Art. 65 AEUV der Regelung eines Mitgliedstaats entgegen, die bei einem Erwerb von Todes wegen durch Personen einer bestimmten Steuerklasse eine Ermäßigung der Erbschaftsteuer vorsieht, wenn der Nachlass Vermögen enthält, das in den letzten zehn Jahren vor dem Erwerb bereits von Personen dieser Steuerklasse erworben worden ist, und für diesen Vorerwerb Erbschaftsteuer in dem Mitgliedstaat festgesetzt wurde, während eine Steuerermäßigung ausscheidet, wenn für den Vorerwerb Erbschaftsteuer in einem anderen Mitgliedstaat erhoben wurde?

III – **Verfahren vor dem Gerichtshof**

17. Schriftliche Erklärungen haben Herr Feilen, die deutsche und die spanische Regierung sowie die Regierung des Vereinigten Königreichs und die Europäische Kommission abgegeben. Alle Beteiligten mit Ausnahme der spanischen Regierung haben am 27. Januar 2016 mündlich verhandelt.

IV – **Würdigung**

A – *Zusammenfassung der Erklärungen der Beteiligten*

18. Herr Feilen schlägt dem Gerichtshof vor, die Vorlagefrage zu bejahen. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs unterfielen Erbschaften der Kapitalverkehrsfreiheit. Darüber hinaus sei der Sachverhalt des Ausgangsverfahrens nicht mit dem vergleichbar, der dem Urteil Block (C-67/08, EU:C:2009:92) zugrunde gelegen habe, denn es gehe im vorliegenden Fall nicht um eine parallele, kumulativ wirkende Besteuerung, sondern allein um die nationale Anknüpfung des Vorerwerbs. Ferner könne die Beschränkung nicht durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses, nämlich die Wahrung der Kohärenz des deutschen Steuersystems, gerechtfertigt werden, denn es bestehe kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Steuerbegünstigung (Gewährung einer Ermäßigung der Erbschaftsteuer) und einem Nachteil (Besteuerung des Vorerwerbs). Die Ermäßigung der Erbschaftsteuer werde nämlich nicht im Hinblick auf die zuvor erzielte Steuereinnahme gewährt.

19. Die deutsche Regierung schlägt dem Gerichtshof vor, die Vorlagefrage zu verneinen.

20. Nach ihrer Auffassung stellt die in Rede stehende nationale Vorschrift keine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit dar, weil die Minderung des Wertes der in einem ausländischen Vermögen bestehenden Erbschaft nicht aus der Anwendung dieser Vorschrift und damit einer Besteuerung in Deutschland resultiere, sondern aus parallel von der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich ausgeübten Besteuerungsbefugnissen. Daher sei die Lösung des Urteils Block (C-67/08, EU:C:2009:92) auf den vorliegenden Fall in dem Sinne übertragbar, dass die Bundesrepublik Deutschland nicht verpflichtet sei, ihr eigenes Steuersystem anzupassen, um der in anderen Mitgliedstaaten beglichenen Erbschaftsteuer Rechnung zu tragen, selbst wenn dies zu einer Doppelbesteuerung einer Erbschaft führe.

21. Hilfsweise macht die deutsche Regierung geltend, dass die in § 27 Abs. 1 ErbStG getroffene Unterscheidung zwischen einem in Deutschland besteuerten Vorerwerb und einem in einem anderen Mitgliedstaat besteuerten Vorerwerb nicht zu einer verbotenen Diskriminierung führe, da die nationale und die grenzüberschreitende Situation objektiv nicht miteinander vergleichbar seien, weil die Bundesrepublik Deutschland nicht in beiden Fällen das gleiche Recht zur Besteuerung habe.

22. Die spanische Regierung schlägt ebenfalls vor, die Vorlagefrage zu verneinen. Sie unterstreicht das Vorliegen eines zwingenden Grundes des Allgemeininteresses, der die in § 27 ErbStG vorgenommene Differenzierung nach dem Ort der Besteuerung des Vermögens rechtfertige, nämlich die gebotene Wahrung der Kohärenz des deutschen Steuersystems.

23. Die Regierung des Vereinigten Königreichs teilt diese Ansicht. Die in Rede stehende deutsche Vorschrift führe nicht zu einer Beschränkung des freien Kapitalverkehrs, denn die Bundesrepublik Deutschland habe das ausländische Vermögen der Mutter des Klägers des Ausgangsverfahrens nicht höher besteuert als ausschließlich in Deutschland belegene Vermögensgegenstände. Nach dieser Vorschrift würden nämlich höhere Erbschaftsteuern nur erhoben, wenn die Vermögensgegenstände – und zwar unabhängig von ihrer Belegenheit – nicht in den vorangegangenen zehn Jahren der deutschen Erbschaftsteuer unterlegen hätten. Der hier fragliche Sachverhalt entspreche daher dem des Urteils Block (C-67/08, EU:C:2009:92), da die Doppelbesteuerung Ergebnis der parallel von zwei Mitgliedstaaten ausgeübten Besteuerungsbefugnisse sei.

24. Auch die Regierung des Vereinigten Königreichs macht geltend, dass die behauptete Beschränkung des freien Kapitalverkehrs durch die Notwendigkeit gerechtfertigt sei, die Kohärenz des deutschen Steuersystems zu wahren. Sie beurteilt damit das Vorliegen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der Steuerbegünstigung und einer bestimmten Steuererhebung ebenso wie die anderen Regierungen.

25. Die Kommission schlägt dem Gerichtshof vor, die Vorlagefrage zu bejahen.

26. Nach ihrer Ansicht enthält § 27 ErbStG eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs, denn dadurch, dass er den mehrfachen Erwerb eines „Inlandsvermögens“ bei einem in Deutschland besteuerten Vorerwerb begünstige, trage er zu einer Wertminderung eines aus einem anderen Mitgliedstaat stammenden geerbten Vermögens bei[7]. Die Aussicht, dass für dieses eine höhere Steuer anfalle als für ein „Inlandsvermögen“, mache es für den Erblasser und den Erben weniger interessant, Investitionen in einem anderen Mitgliedstaat zu tätigen, Kapital dort beizubehalten oder auf einen Erben in Deutschland zu übertragen. In diesem Zusammenhang weist die Kommission darauf hin, dass die im Urteil Block (C-67/08, EU:C:2009:92) vorgenommene Beurteilung hier nicht einschlägig sei, da der Sachverhalt des Ausgangsverfahrens nicht mit dem dortigen Fall vergleichbar sei.

27. Die in Frage stehende Maßnahme könne schließlich nicht als durch Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV gerechtfertigt angesehen werden. Es liege objektiv keine unterschiedliche Situation vor, die eine steuerliche Ungleichbehandlung in Bezug auf die Höhe der Erbschaftsteuer rechtfertigen könnte, die für ein Inlandsvermögen oder ein Auslandvermögen anfalle, denn die Berechnung der Steuern knüpfe in beiden Fällen an den Wert der zum Nachlass zählenden Vermögensgegenstände an. Dass die Steuervergünstigung nur für ein Inlandsvermögen gewährt werde, sei nicht durch den Normzweck von § 27 ErbStG geboten, der unabhängig von der Belegenheit des Vermögens eine übermäßige Minderung von Familienvermögen verhindern solle, wenn dieses innerhalb einer relativ kurzen Zeit mehrfach übergehe.

7 — Es wird auf das Urteil Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, Rn. 30 ff.) Bezug genommen.

28. Eine Rechtfertigung durch die Notwendigkeit, die Kohärenz des Steuersystems zu wahren, komme im vorliegenden Fall ebenfalls nicht in Betracht, denn die Steuerbelastung treffe nicht denselben Steuerpflichtigen, der auch von der Steuervergünstigung profitiere [8], da Steuerschuldner bei dem ersten Erwerb in Österreich der Kläger des Ausgangsverfahrens in seiner Eigenschaft als Rechtsnachfolger der Erblasserin und Steuerschuldner beim zweiten Erwerb in Deutschland der Kläger des Ausgangsverfahrens selbst sei.

B – *Würdigung*

1. Unterliegt die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Erbschaft dem Unionsrecht und insbesondere dem freien Kapitalverkehr?

29. Diese Frage ist, wie der Bundesfinanzhof selbst in der Vorlageentscheidung feststellt, eindeutig zu bejahen.

30. Einleitend ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen, doch diese ihre Befugnisse unter Wahrung des Unionsrechts ausüben müssen [9].

31. Ebenfalls nach ständiger Rechtsprechung handelt „es sich bei Erbschaften, mit denen das Vermögen eines Erblassers auf eine oder mehrere Personen übergeht und die unter die Rubrik XI (‚Kapitalverkehr mit persönlichem Charakter') des Anhangs I der Richtlinie 88/361 fallen, mit Ausnahme der Fälle, die mit keinem ihrer wesentlichen Elemente über die Grenzen eines Mitgliedstaats hinausweisen, um Kapitalverkehr im Sinne von Art. [63 AEUV]" [10].

32. Wegen des Erwerbs des ausländischen (österreichischen) Vermögens kann die Erbschaft von Herrn Feilen offensichtlich nicht als rein inländischer Vorgang angesehen werden.

33. Es ist daher zu prüfen, ob eine nationale Regelung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellt.

2. Stellt § 27 Abs. 1 ErbStG eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs dar?

34. Das Vorliegen einer Beschränkung des freien Kapitalverkehrs setzt eine unterschiedliche steuerliche Behandlung objektiv vergleichbarer Situationen voraus.

35. Nach Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV berührt Art. 63 AEUV nicht das Recht der Mitgliedstaaten, die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, nach denen Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandelt werden. Diese Ausnahme vom Grundsatz des freien Kapitalverkehrs ist eng auszulegen und darf weder ein Mittel zur

8 — Die Kommission stützt sich auf das Urteil Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, Rn. 60).

9 — Urteile Kommission/Frankreich (C-334/02, EU:C:2004:129, Rn. 21), Kommission/Griechenland (C-155/09, EU:C:2011:22, Rn. 39) und Kommission/Österreich (C-10/10, EU:C:2011:399, Rn. 23).

10 — Vgl. u. a. Urteile Barbier (C-364/01, EU:C:2003:665, Rn. 58), van Hilten-van der Heijden (C-513/03, EU:C:2006:131, Rn. 40 bis 42), Scheunemann (C-31/11, EU:C:2012:481, Rn. 22) und Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, Rn. 20). Für weitere Beispiele im Bereich der Erbschaft- (bzw. Schenkung)steuer vgl. Urteile Geurts und Vogten (C-464/05, EU:C:2007:631), Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20), Eckelkamp u. a. (C-11/07, EU:C:2008:489), Arens-Sikken (C-43/07, EU:C:2008:490), Block (C-67/08, EU:C:2009:92), Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216), Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10, EU:C:2011:65), Halley (C-132/10, EU:C:2011:586), Kommission/Spanien (C-127/12, EU:C:2014:2130), Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), Kommission/Deutschland (C-211/13, EU:C:2014:2148), Q (C-133/13, EU:C:2014:2460) und Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109). Vgl. auch die laufenden Rechtssachen Hünnebeck (C-479/14), beim Gerichtshof anhängig (meine Schlussanträge in dieser Rechtssache wurden am 18. Februar 2016 verlesen, C-479/14, EU:C:2016:100), und Sparkasse Allgäu (C-522/14), beim Gerichtshof anhängig (vgl. Schlussanträge des Generalanwalts Szpunar in der Rechtssache Sparkasse Allgäu, C-522/14, EU:C:2015:786).

willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs im Sinne von Art. 63 AEUV darstellen. Eine ungleiche Behandlung kann mit den Vertragsbestimmungen über den freien Kapitalverkehr nur als vereinbar angesehen werden, wenn die ungleiche Behandlung erstens Situationen betrifft, die objektiv nicht vergleichbar sind, oder wenn sie zweitens durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist [11].

36. Im vorliegenden Fall ist der Unterschied bei der steuerlichen Behandlung offensichtlich.

37. Diese Regelung begünstigt nämlich aufeinanderfolgende Erwerbe von „Inlandsvermögen“ (durch Personen der „Steuerklasse I“ [12]), die in Deutschland bereits bei dem vorangegangenen Erwerb von Todes wegen besteuert wurden, gegenüber aufeinanderfolgenden Erwerben von „Auslandsvermögen“, deren vorangegangener Erwerb nicht in Deutschland, sondern in einem anderen Mitgliedstaat besteuert wurde. Dabei gehe ich in Übereinstimmung mit dem Bundesfinanzhof von dem Grundsatz aus, dass nach richtiger Auslegung der fraglichen Bestimmung die Steuerentlastung nur gewährt wird, wenn der Vorerwerb in Deutschland besteuert wurde.

38. Bevor entschieden wird, ob eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs vorliegt oder nicht, erscheint es sachdienlich, einige von den Beteiligten ausführlich zitierte Urteile des Gerichtshofs heranzuziehen, da sie sich auf die deutschen Rechtsvorschriften im Bereich der Erbschaftsteuer beziehen.

39. Im Urteil Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, Rn. 32) [13] hat der Gerichtshof entschieden, dass, „[d]a im vorliegenden Fall die im Ausgangsverfahren streitigen innerstaatlichen Bestimmungen darauf hinauslaufen, dass ein Nachlass, der einen in einem anderen Mitgliedstaat belegenen land- und forstwirtschaftlichen Vermögensgegenstand umfasst, in Deutschland einer höheren Erbschaftsteuer unterliegt, als dies der Fall wäre, wenn das den Nachlass bildende Vermögen ausschließlich in Deutschland belegen wäre, … sie eine Beschränkung des Kapitalverkehrs [bewirken], weil sie den Wert eines Nachlasses mindern, der einen solchen im Ausland belegenen Vermögensgegenstand umfasst“.

40. Der Gerichtshof war auch in den Urteilen Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, Rn. 25) und Kommission/Deutschland (C-211/13, EU:C:2014:2148, Rn. 43) zur Prüfung der deutschen Regelung des ErbStG aufgerufen, die im Fall einer Immobilie die Anwendung eines Freibetrags auf die Bemessungsgrundlage vom Wohnsitz des Erblassers und des Erwerbers zur Zeit des Erbfalls abhängig machte und so dazu führte, dass Erwerbe zwischen Gebietsfremden, die einen solchen Vermögensgegenstand umfassen, einer höheren Besteuerung unterlagen als Erwerbe, an denen zumindest ein Gebietsansässiger beteiligt war, und die daher eine Wertminderung des betreffenden Nachlasses bewirkte [14].

11 — Vgl. Urteile Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, Rn. 43), Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, Rn. 29) und Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600, Rn. 45).

12 — Nach § 15 Abs. 1 ErbStG sind die Verwandten des Erblassers, die zu „Steuerklasse I“ gehören, der Ehegatte und der Lebenspartner, die Kinder und Stiefkinder, die Abkömmlinge der Kinder und der Stiefkinder sowie die Eltern und Voreltern bei Erwerben von Todes wegen.

13 — Vgl. O’Shea, T., „ECJ Nixes German Inheritance Valuation Rules“, *Tax Notes International*, 11. Februar 2008, S. 468 ff., Michel, V., „Impôt sur les successions et situation du bien imposé“, *Europe*, März 2008, S. 16, Leistentritt, M., „Die Gewährung von Begünstigungen im Erbschaftsteuerrecht als möglicher Verstoß gegen den freien Kapitalverkehr“, *European Law Reporter* (*ELR*), 7-8/2008, S. 271 ff., Kemmeren, E., „The Netherlands: Infringement Procedure on Tax Facilities in Respect of Country Estates situated in the Netherlands“, *ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2012*, Linde Verlag, Wien 2013, S. 147 bis 164.

14 — Vgl. zum ErbStG und der Frage seiner Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht u. a. Fraberger, F., „Erbschaftssteuer und Gemeinschaftsrecht“, SWI 1998, S. 30, Tumpel, M., „Die europarechtlichen Vorgaben für eine Reform der Erbschafts- und Schenkungssteuer“, SWI 2000, S. 2, Fellner, K., „Erbschafts- und Schenkungssteuer: Bewertung von Auslandsimmobilien gemeinschaftsrechtswidrig?“, RdW 2005, S. 44, Fellner, K., „Bewertung von Grundbesitz gemeinschaftsrechtswidrig?“, SWK 2006, S. 57, Fraberger, F., Burgstaller, E., und Haslinger, K., „Die Zukunft der Erbschafts- und Schenkungssteuer“, taxlex 2007, S. 707 und insbesondere S. 715, sowie Petritz, M., „ErbStG: Der EuGH und die Generalanwältin zur Bewertung von ausländischem Vermögen – Die Rs Jäger und Bauer“, RdW 2008/125, S. 174.

41. Der Wohnsitzstaat des Erblassers belegte in diesen Fällen das Auslandsvermögen mit einer höheren Erbschaftsteuer, als dies der Fall gewesen wäre, wenn die den Nachlass bildenden Vermögensgegenstände ausschließlich im Mitgliedstaat des Erblassers belegen gewesen wären [15] (wobei der Staat beide Vermögen besteuerte), oder berechnete den Freibetrag oder die Bemessungsgrundlage im Fall der Schenkung eines in Deutschland belegenen Grundstücks unterschiedlich, je nachdem ob der Schenker oder der Beschenkte einen Wohnsitz in Deutschland hatten (wobei in beiden Fällen Schenkungsteuer anfiel) [16].

42. Der Gerichtshof hat in diesen drei Urteilen im Ergebnis einen objektiven Unterschied zwischen der Situation, in der keine der Personen in Deutschland wohnt, und der Situation, in der zumindest eine der beteiligten Personen in diesem Staat wohnt, verneint, und desgleichen zwischen den Fällen einer Erbschaft, die in Deutschland belegenes Vermögen betrifft, und einer Erbschaft von Vermögen, das in einem anderen Mitgliedstaat belegen ist, denn die Höhe der Erbschaftsteuer auf ein in Deutschland belegenes Grundstück wurde gemäß dem ErbStG nach dem Wert dieses Grundstücks und zugleich nach dem persönlichen Verhältnis zwischen Erblasser und Erben bemessen. Keines dieser beiden Kriterien hängt jedoch vom Wohnsitz der Beteiligten oder der Belegenheit des Vermögens ab. Es bestand daher kein objektiver Unterschied zwischen diesen Situationen, der ihre unterschiedliche steuerliche Behandlung mit dem Vertrag in Einklang bringen konnte.

43. Mehrere Beteiligte haben sich auch auf das Urteil Block (C-67/08, EU:C:2009:92) bezogen, wobei die deutsche Regierung und die Regierung des Vereinigten Königreichs es für auf die vorliegende Rechtssache sinngemäß anwendbar erachteten. In dieser Rechtssache sah sich Frau Block, die in Deutschland ansässig war, verpflichtet, auf das in Spanien belegene Vermögen, das sie geerbt hatte, deutsche Erbschaftsteuer zu zahlen, ohne davon die in Spanien gezahlte Erbschaftsteuer abziehen zu können, da die Bundesrepublik Deutschland und das Königreich Spanien untereinander kein Abkommen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung von Erbschaften geschlossen hatten.

44. Der Gerichtshof kam in der Rechtssache Block zu dem Ergebnis, dass keine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs vorliegt, da eine rechtliche Doppelbesteuerung wie dort die fragliche aus einer parallel ausgeübten Besteuerungsbefugnis durch die beiden Mitgliedstaaten resultierte.

45. Meines Erachtens unterscheidet sich die vorliegende Rechtssache von den vorstehend genannten Urteilen.

46. Zum einen war die Situation der rechtlichen Doppelbesteuerung, die zu dem Urteil Block (C-67/08, EU:C:2009:92) führte, dadurch gekennzeichnet, dass es an einer unterschiedlichen steuerlichen Behandlung fehlte, denn nach den deutschen Rechtsvorschriften wurden alle Steuerpflichtigen gleich behandelt. Zwar hätte Frau Block weniger Steuern bezahlt, wenn ihr gesamtes Vermögen in Deutschland belegen gewesen wäre, doch liegt der Nachteil, den sie erlitten hat, nicht an den deutschen Rechtsvorschriften. Er ergibt sich nämlich aus der parallelen Ausübung ihrer Besteuerungsbefugnis durch zwei Mitgliedstaaten [17].

47. Zum anderen ist die vorliegende Rechtssache anders als die Rechtssachen Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20), Welte (C-181/12, EU:C:2013:662) und Kommission/Deutschland (C-211/13, EU:C:2014:2148) durch das Fehlen einer objektiven Vergleichbarkeit der fraglichen Situationen gekennzeichnet, also der Situation eines in Deutschland ansässigen Steuerpflichtigen, der ein

15 — Urteil Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, Rn. 32) und Schlussanträge des Generalanwalts Mazák in der Rechtssache Jäger (C-256/06, EU:C:2007:500, Nr. 35).

16 — Urteile Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, Rn. 25) und Kommission/Deutschland (C-211/13, EU:C:2014:2148, Rn. 43).

17 — Urteile Kerckhaert und Morres (C-513/04, EU:C:2006:713, Rn. 20) sowie Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, Rn. 26 ff.).

Vermögen geerbt hat, das in den vorangegangenen zehn Jahren bereits in Deutschland besteuert worden ist, und der Situation eines anderen ebenfalls in Deutschland ansässigen Steuerpflichtigen, der ein Vermögen geerbt hat, das im gleichen Zeitraum zwar ebenfalls bereits Gegenstand einer Besteuerung war, aber in einem anderen Mitgliedstaat.

48. Ich würde hier gern einige Überlegungen aufgreifen, die ich in meinen Schlussanträgen in der Rechtssache Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:533, Nrn. 37 bis 40) dieser Frage der Vergleichbarkeit gewidmet habe. Dort habe ich ausgeführt:

„37. … Die jeweilige Situation von Gebietsansässigen und Gebietsfremden ist hingegen … in Bezug auf das Steuersystem eines Mitgliedstaats nicht vergleichbar, wenn der betreffende Mitgliedstaat die Befugnis zur Besteuerung der Gebietsfremden nicht hat oder nicht ausübt[18].

38. Dieses Erfordernis erklärt die Annahme des Gerichtshofs im Urteil Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), wonach ‚*in Bezug auf Maßnahmen eines Mitgliedstaats, die der Vermeidung oder Abschwächung der Doppelbesteuerung der Gewinne einer gebietsansässigen Gesellschaft dienen*, sich Betriebsstätten, die in einem anderen Mitgliedstaat … belegen sind, grundsätzlich nicht in einer Situation befinden, die mit der Situation gebietsansässiger Betriebsstätten vergleichbar wäre' [Hervorhebung nur hier][19].

39. Dieser Gedanke ist nicht neu. So hatte der Gerichtshof bereits im Urteil Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773) entschieden, dass natürliche Personen, die Anteilseigner einer nicht im Vereinigten Königreich ansässigen Muttergesellschaft sind, auf Dividenden, die im Vereinigten Königreich ansässige Tochtergesellschaften ausschütten, nicht die gleiche Steuergutschrift beanspruchen können wie natürliche Personen, die Anteilseigner einer im Vereinigten Königreich ansässigen Muttergesellschaft sind, sofern auf diese abfließenden Dividenden keine britische Steuer erhoben wird. Der Gerichtshof hatte in seinem Urteil klargestellt, dass etwas anderes gegolten hätte, wenn das Vereinigte Königreich aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens oder einer einseitig getroffenen Entscheidung das Recht behalten hätte, die abfließenden Dividenden der britischen Einkommensteuer zu unterwerfen.

40. In Anbetracht dieser Erwägungen hat der Gerichtshof entschieden, dass es nicht gegen die Art. 49 AEUV und 63 AEUV verstößt, ‚wenn ein Mitgliedstaat bei einer Dividendenausschüttung durch eine gebietsansässige Gesellschaft den diese Dividenden beziehenden Gesellschaften, die ebenfalls in diesem Staat ansässig sind, eine Steuergutschrift gewährt, die dem Steuerteilbetrag entspricht, den die ausschüttende Gesellschaft für die ausgeschütteten Gewinne entrichtet hat, eine solche Steuergutschrift aber den Dividenden beziehenden Gesellschaften, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind und hinsichtlich dieser Dividenden im erstgenannten Staat nicht der Steuer unterliegen, versagt'[20]."

18 — Dieser Gedanke wurde in Rn. 65 des Urteils Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829) bestätigt, nach der „die Situation einer [nicht im Inland belegenen] Betriebsstätte, über deren Ergebnisse die Bundesrepublik Deutschland keine Steuerhoheit ausübt und deren Verluste in Deutschland nicht mehr abzugsfähig sind, in Bezug auf Maßnahmen der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung oder Abschwächung einer Doppelbesteuerung der Gewinne einer gebietsansässigen Gesellschaft nicht mit der Situation einer in Deutschland belegenen Betriebsstätte vergleichbar ist".

19 — Vgl. die Rn. 27 und 64 des Urteils Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829).

20 — Urteil Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, Rn. 74). Vgl. für einen jüngeren Fall, in dem der Gerichtshof festgestellt hat, dass dieser objektive Unterschied zwischen den Situationen darauf beruht, dass ein Mitgliedstaat infolge des Abschlusses eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung darauf verzichtet hat, seine Besteuerungsbefugnis in Bezug auf die Dividenden auszuüben, die von Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat ausgeschüttet werden, Urteil Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, Rn. 80 bis 82).

49. Ich bin zu dem Ergebnis gekommen, dass, „[d]a es keinen Steuervorteil geben kann, wo keine Besteuerungsbefugnis besteht[21], … die Situation einer Gesellschaft wie Timac Agro meines Erachtens nicht mit der einer Gesellschaft vergleichbar [ist], die in Deutschland ansässig ist und dort über eine Betriebsstätte verfügt“[22] (Nr. 74 der angeführten Schlussanträge).

50. Entscheidend für die Frage der objektiven Vergleichbarkeit innerstaatlicher und grenzüberschreitender Situationen ist, anders gesagt, ob für den fraglichen Mitgliedstaat in beiden Situationen ein Besteuerungsrecht besteht[23].

51. Dieses Ergebnis ist auf die vorliegende Rechtssache übertragbar. Wie nämlich die deutsche Regierung zu Recht hervorgehoben hat, unterliegen im Rahmen einer rein nationalen Situation alle Erwerbe, sowohl der Vorerwerb als auch der zweite Erwerb, der deutschen Besteuerungsbefugnis. Im Rahmen einer grenzüberschreitenden Situation wie der des Ausgangsverfahrens hat und hatte die Bundesrepublik Deutschland kein Recht zur Besteuerung des Vorerwerbs, da sich ihre Besteuerungsbefugnis nur auf den zweiten Erwerb bezog. Bei der Ausübung ihrer Besteuerungsbefugnis, einschließlich der Anwendung der in § 27 ErbStG vorgesehenen Ermäßigungen, ist die Bundesrepublik Deutschland daher nicht gehalten, (frühere) Erwerbe, die nicht ihrer Besteuerungsbefugnis unterfallen, zu berücksichtigen.

52. Die Bundesrepublik Deutschland bevorzugt, anders gesagt, Inlandsvermögen erbschaftsteuerrechtlich nicht gegenüber einem Auslandsvermögen, das sie auch besteuern würde. Im vorliegenden Fall besteuert sie das Auslandsvermögen nicht.

53. Da keine Vergleichbarkeit der Situationen vorliegt, stellt die unterschiedliche steuerliche Behandlung keine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs dar.

3. Hilfsweise: Vorliegen einer Rechtfertigung

54. Sollte der Gerichtshof zum Ergebnis gelangen, dass die Situationen vergleichbar sind und daher eine Beschränkung vorliegt, halte ich diese jedenfalls für durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt.

55. Ich werde im Folgenden die beiden Gründe prüfen, die in den schriftlichen Erklärungen und in der mündlichen Verhandlung herangezogen worden sind, nämlich die steuerliche Kohärenz des deutschen Regelungszusammenhangs und die Notwendigkeit, eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zu gewährleisten.

a) Steuerliche Kohärenz

56. Der Gerichtshof hat bereits anerkannt, dass die Notwendigkeit, die Kohärenz eines Steuersystems zu wahren, eine Beschränkung der Ausübung der vom Vertrag gewährleisteten Grundfreiheiten rechtfertigen kann[24].

21 — Nach dem in Rn. 24 des Urteils Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087) festgestellten und davor im Urteil Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773) angewandten Grundsatz.

22 — Dieses Ergebnis galt nur für den Veranlagungszeitraum 1999 (zweite Vorlagefrage in der Rechtssache des Urteils Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829), denn in den vorangegangenen Jahren war die Steuerhoheit ausgeübt worden, und es bestand daher Vergleichbarkeit (erste Vorlagefrage). Der Gerichtshof hat in Rn. 28 dieses Urteils festgestellt (und damit mein Ergebnis bestätigt), dass dadurch, dass einer nicht gebietsansässigen Betriebsstätte der gleiche Steuervorteil gewährt wurde wie einer gebietsansässigen Betriebsstätte, eine „Gleichstellung“ hergestellt wurde und damit vergleichbare Situationen vorlagen.

23 — Urteile Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, Rn. 24) und Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, Rn. 65).

24 — Urteile Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, Rn. 21), Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, Rn. 43), Kommission/Belgien (C-250/08, EU:C:2011:793, Rn. 77), Kommission/Ungarn (C-253/09, EU:C:2011:795, Rn. 78) und K (C-322/11, EU:C:2013:716, Rn. 71).

57. Er hat in diesem Zusammenhang verlangt, dass das fragliche Steuersystem bei ein und demselben Steuerpflichtigen und für dieselbe Steuer einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen dem betreffenden steuerlichen Vorteil und einer bestimmten steuerlichen Belastung herstellt [25]. Ich werde diese drei Voraussetzungen prüfen, wobei die des unmittelbaren Zusammenhangs zwischen dem Vorteil und der Belastung die grundlegende ist.

i) Der unmittelbare Zusammenhang zwischen dem betreffenden steuerlichen Vorteil und einer bestimmten steuerlichen Belastung

58. Mit dem Erlass von § 27 ErbStG hat der deutsche Gesetzgeber aus Billigkeitsgründen eine Maßnahme vorgesehen, nach der der deutsche Fiskus auf einen Teil der ihm aufgrund eines bestimmten Erwerbs zustehenden Erbschaftsteuer verzichtet, weil er für dasselbe Vermögen bei einem Vorerwerb bereits Erbschaftsteuer vereinnahmt hat, wobei dieser Erwerb innerhalb der letzten zehn Jahren erfolgte und die Ermäßigung mit der Anzahl der Jahre abnimmt.

59. Mit der Ermäßigung der Erbschaftsteuer beim zweiten Erwerb soll § 27 ErbStG die Doppelbesteuerung eines vor nicht allzu langer Zeit von Todes wegen übertragenen Vermögens verhindern. Es ist offensichtlich, dass diese Doppelbesteuerung in Deutschland nur erfolgen kann, wenn eine erste Besteuerung in Deutschland stattgefunden hat.

60. Anders gesagt, soll, wie die spanische Regierung und die Regierung des Vereinigten Königreichs hervorgehoben haben, der mit der Ermäßigung verbundene steuerliche Vorteil die während des Vorerwerbs erfolgte Steuererhebung ausgleichen. Dieser Vorteil steht in Zusammenhang damit, dass die Besteuerung des ersten Erwerbs in Deutschland den Wert des zweiten Erwerbs gemindert hat.

61. Ich stimme daher mit dem Bundesfinanzhof überein, der in seiner Vorlageentscheidung ausführt, dass „die Verknüpfung von Steuerbelastung (durch die Besteuerung des Vorerwerbs) und Steuerermäßigung (bei der Besteuerung des Nacherwerbs) erkennbar [ist]“ [26].

62. Insoweit kann in der vorliegenden Rechtssache eine Parallele zu den Rechtssachen gezogen werden, in denen die Urteile Kommission/Belgien (C-250/08, EU:C:2011:793) und Kommission/Ungarn (C-253/09, EU:C:2011:795) ergangen sind.

63. Nach ungarischem Recht wird auf den Kauf ungarischer Immobilien, die als Hauptwohnsitz dienen sollen, eine anteilige Steuer erhoben, wobei eine bereits bei einem ersten Erwerb entrichtete Steuer von der Steuer auf den zweiten Erwerb abgezogen wird (und so weiter), so dass sie nur den Preisunterschied betrifft (etwa nach Art der Mehrwertsteuer). Erfolgt der erste Erwerb hingegen in einem anderen Mitgliedstaat, wird die ungarische Steuer dagegen auf den Gesamtpreis des in Ungarn getätigten zweiten Erwerbs erhoben. Der Gerichtshof hat zwar das Bestehen eines Hemmnisses bejaht, aber zugleich entschieden, dass dieses durch die gebotene Kohärenz des ungarischen Steuersystems gerechtfertigt war, da ein Zusammenhang zwischen dem beim zweiten Erwerb gewährten steuerlichen Vorteil und der ursprünglichen Erhebung bestand [27].

25 — Urteile Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, Rn. 44), Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, Rn. 72), Kommission/Belgien (C-250/08, EU:C:2011:793, Rn. 71), Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, Rn. 57) und K (C-322/11, EU:C:2013:716, Rn. 66).

26 — Generalanwalt Mengozzi spricht in seinen Schlussanträgen in der Rechtssache Welte (C-181/12, EU:C:2013:384, Nr. 71) von einem „unmittelbaren und logischen Zusammenhang in Form einer Symmetrie“.

27 — Vgl. Steichen, A., *Précis de droit fiscal communautaire*, Éditions Saint Paul, 2015, S. 90.

64. Den gleichen Ansatz hat der Gerichtshof im Urteil Kommission/Belgien (C-250/08, EU:C:2011:793) vom selben Tag in Bezug auf eine ähnliches belgisches System verfolgt. In Rn. 73 dieses Urteils hat er befunden, dass, „[w]eil dem Königreich Belgien kein Recht zur Besteuerung des Kaufs zusteht, der zuvor in einem anderen Mitgliedstaat von Personen getätigt wurde, die beschließen, ihren neuen Hauptwohnsitz in der Flämischen Region zu errichten, … das Konzept dieser Steuervergünstigung einer spiegelbildlichen Logik [folgt]“ [28].

65. Im vorliegenden Fall wurde der Wert der zweiten Erbschaft durch die erste österreichische Erbschaftsteuer, nicht aber durch in Deutschland entrichtete Erbschaftsteuer gemindert. Eine prozentuale Ermäßigung der deutschen Erbschaftsteuer auf den zweiten Erwerb findet nur statt, weil sie mit dem Betrag in Zusammenhang steht, für den bei einem ersten Erwerb Erbschaftsteuer festgesetzt wurde. Die Steuern auf beide Erwerbe beziehen sich jedenfalls wertmäßig, wenn nicht sogar physisch, auf das gleiche Vermögen, auch wenn die physische Identität des Vermögens offensichtlich viel eher festgestellt werden kann, wenn der Zeitraum zwischen den beiden Erwerben kurz ist.

ii) Der Vorteil und die Belastung müssen dieselbe Steuer betreffen

66. Diese Voraussetzung [29] ist im vorliegenden Fall offensichtlich erfüllt, da sowohl der Vorteil als auch die Steuererhebung die Erbschaftsteuer betreffen.

iii) Es muss ein und derselbe Steuerpflichtige betroffen sein

67. Diese Voraussetzung wird selten als solche verlangt [30]. Der Gerichtshof hat sogar festgestellt, dass die beiden letzten Voraussetzungen „– derselbe Steuerpflichtige und dieselbe Besteuerung – vom Gerichtshof [in bestimmten Fällen] als ausreichend für den Nachweis eines solchen Zusammenhangs angesehen worden sind“ [31], d. h. eines Zusammenhangs zwischen einem steuerlichen Vorteil und einer Belastung.

68. Im Urteil Kommission/Belgien (C-250/08, EU:C:2011:793) hat der Gerichtshof nach der Feststellung eines Zusammenhangs zwischen dem Vorteil und der Belastung in Rn. 75 hinzugefügt, dass „[es sich nämlich z]um einen … um ein und denselben Steuerpflichtigen [handelt], der die fraglichen Abgaben bereits entrichtet hat und der Anspruch auf den Abzug hat, und zum anderen um eine im Rahmen derselben Besteuerung gewährte Vergünstigung“. Auf diese Weise wurde der unmittelbare Zusammenhang nachgewiesen, der in Rn. 71 dieses Urteils als einzige Voraussetzung für den Erfolg der auf die steuerliche Kohärenz gestützten Rechtfertigung dargestellt wird.

69. Selbst wenn in der vorliegenden Rechtssache der unmittelbare Zusammenhang eindeutig nachgewiesen ist, möchte ich anmerken, dass der Steuerpflichtige, der die Erbschaftsteuer für den zweiten Erwerb zu entrichten hat, offensichtlich nicht derjenige ist, der für den ersten Erwerb erbschaftsteuerpflichtig war, da dieser zwangsläufig verstorben ist.

28 — Mit dieser Begründung hätte der Gerichtshof zu dem Ergebnis gelangen können, dass die fraglichen Situationen nicht vergleichbar sind. Vgl. entsprechend Urteil Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, Rn. 42). Es sei insoweit darauf hingewiesen, dass der Gerichtshof in diesen Rechtssachen zu dem Schluss hätte kommen können, dass die Situationen tatsächlich nicht vergleichbar sind, was das Vorliegen einer Beschränkung der Freizügigkeit ausschließen und die Prüfung möglicher Rechtfertigungen überflüssig machen würde (vgl. Nrn. 34 bis 53 der vorliegenden Schlussanträge).

29 — Vgl. Urteile Baars (C-251/98, EU:C:2000:205, Rn. 40), Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, Rn. 57) und Lenz (C-315/02, EU:C:2004:446, Rn. 36).

30 — Urteile Bosal (C-168/01, EU:C:2003:479, Rn. 35) und Lenz (C-315/02, EU:C:2004:446, Rn. 36).

31 — Urteil K (C-322/11, EU:C:2013:716, Rn. 70).

70. Ich möchte dem Gerichtshof jedoch vorschlagen, diese Voraussetzung flexibel auszulegen. Dies ist bereits von Generalanwältin Kokott in ihren Schlussanträgen in der Rechtssache Manninen (C-319/02, EU:C:2004:164) vorgeschlagen worden, nach denen „ausnahmsweise auch dann ein die steuerliche Kohärenz begründender Zusammenhang vorliegen kann, wenn eine Belastung bei einem Steuerpflichtigen durch eine Entlastung bei einem anderen Steuerpflichtigen ausgeglichen wird“ [32].

71. Zwei Gesichtspunkte veranlassen mich zu der Annahme, dass solche außergewöhnlichen Umstände hier vorliegen. Zunächst betrifft die Regelung denselben der Erbschaftsteuer unterliegenden Steuergegenstand. Es geht in der vorliegenden Rechtssache um Vermögensgegenstände der Tochter von Frau Feilen, die die Mutter geerbt hat und die beim Tod der Mutter auf Herrn Feilen übergegangen sind. Ferner sind die Steuerpflichtigen zwar unterschiedlich, gehören aber zwangsläufig zur selben Familie, wobei das Ziel der deutschen Rechtsvorschriften eindeutig darin besteht, dem Umstand Rechnung zu tragen, dass ein Vermögen, das zwischen nahen Verwandten von Generation zu Generation übergeht, im Normalfall erst nach einem bestimmten Zeitraum von Neuem Gegenstand der Erbschaftsteuer sein soll. Die deutschen Rechtsvorschriften sollen in Wirklichkeit vermeiden, dass dasselbe Vermögen tatsächlich, wenn nicht rechtlich, innerhalb kurzer Zeit durch eine zweite unverhältnismäßige Besteuerung verkleinert wird. Der Gerichtshof hat aber befunden, dass die Kohärenz des Steuersystems (und insbesondere des Vorliegens des unmittelbaren Zusammenhangs zwischen dem Vorteil und der Besteuerung) in Bezug auf das Ziel der in Rede stehenden Regelung beurteilt werden soll [33].

72. Darüber hinaus sei, hilfsweise, darauf hingewiesen, dass das Ziel der fraglichen Regelung nicht notwendigerweise erreicht würde, wenn die nach den deutschen Rechtsvorschriften vorgesehene Ermäßigung auf eine Situation wie die des Ausgangsverfahrens angewandt würde, in der in einem anderen Mitgliedstaat in den zehn vorangegangenen Jahren auf eine frühere Rechtsnachfolge zwischen nahen Verwandten Erbschaftsteuer gezahlt wurde.

73. Der andere Mitgliedstaat wendet nämlich, wie die Regierung des Vereinigten Königreichs geltend gemacht hat, unter Umständen eine deutlich niedrigere Erbschaftsteuer als die deutsche an. Hätte für die Bundesrepublik Deutschland die Verpflichtung bestanden, die fragliche Ermäßigung allein deshalb zu gewähren, weil in einem anderen Mitgliedstaat innerhalb der zehn vorangegangenen Jahre auf dieselben Vermögensgegenstände Erbschaftsteuer entrichtet worden ist, könnte die Bundesrepublik Deutschland verpflichtet werden, für den zweiten Erwerb eine Ermäßigung zu gewähren, die die Steuer auf den ersten Erwerb übersteigt.

b) Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis

74. Eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs kann auch durch die Notwendigkeit, eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zu wahren, gerechtfertigt werden [34].

75. Ich gestehe, dass ich gewisse Schwierigkeiten habe, die genauen Konturen dieses Rechtfertigungsgrundes zu erkennen, der nach meiner Ansicht in der Rechtsprechung des Gerichtshofs eine in gewisser Hinsicht besondere Stellung einnimmt.

32 — Nr. 61. Vgl. Hintsanen, L., und Pettersson, K., „The Implications of the ECJ Holding the Denial of Finnish Imputation Credits in Cross-Border Situations to Be Incompatible with the EC Treaty in the Manninen Case“, IBFD, April 2006, S. 130, S. 132 ff. („rather than simply dismissing the fiscal cohesion defence on the basis that the same tax and the same taxpayer criteria were not satisfied, the ECJ felt it necessary to examine the legislation in the light of its objective. Whilst not discussed in detail in the ECJ judgment, [the Opinion] suggests that the fiscal cohesion defence may be applied in wider circumstances than previously thought and even in situations in which one taxpayer's tax burden is matched by another's relief“).

33 — Urteile Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, Rn. 44 und die dort angeführte Rechtsprechung) sowie K (C-322/11, EU:C:2013:716, Rn. 69).

34 — Vgl. Urteil Kommission/Vereinigtes Königreich (C-172/13, EU:C:2015:50, Rn. 24) mit Verweis auf Urteile Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, Rn. 51), Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, Rn. 51, 57 und 60) sowie A (C-123/11, EU:C:2013:84, Rn. 46). Vgl. auch Urteil X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, Rn. 28 ff.).

76. Zunächst handelt es sich in der Entwicklung der Rechtsprechung um den jüngsten der Gründe, die der Gerichtshof zur Rechtfertigung einer die Grundrechte der Freizügigkeit beschränkenden oder beeinträchtigenden Maßnahme im Bereich der unmittelbaren Steuern anerkannt hat.

77. Er ist zudem der einzige Grund, den der Gerichtshof anerkannt hat, ohne dass ein Beteiligter ihn jemals, jedenfalls in dieser Form, geltend gemacht hätte. Dies war im Urteil Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, Rn. 43 ff.).

78. Anfangs wollte der Gerichtshof ihn nur berücksichtigen, wenn er in einem Fall gleichzeitig mit zwei anderen Rechtfertigungsgründen auftrat, nämlich der Notwendigkeit, die Steuerflucht zu bekämpfen, und der Notwendigkeit, der Gefahr vorzubeugen, dass dem Steuerpflichtigen derselbe Vorteil zweimal zugute kommt.

79. Später hat der Gerichtshof nur noch das Zusammentreffen der ersten beiden Gesichtspunkte verlangt (Urteil Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, insbesondere Rn. 60) und dann im Urteil X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, Rn. 28 ff.) entschieden, dass die Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis allein als Rechtfertigungsgrund dienen kann.

80. Was die Definition dieses Rechtfertigungsgrundes betrifft, erlauben es zahlreiche Urteile des Gerichtshofs den Mitgliedstaaten, den Steuerpflichtigen die Möglichkeit einer Wahl zwischen mehreren Steuersystemen zu verweigern, die das Recht eines Mitgliedstaats auf Ausübung seiner Steuerhoheit gefährden würde [35]:

— So verhielt es sich bei der berechtigten Vermeidung eines „Verlust-Shopping“ im Urteil Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), wo im Übrigen der Nachweis, dass Marks & Spencer nicht zwischen mehreren nationalen Steuersystemen wählen konnte, um in diesen die Verluste ihrer gebietsfremden Tochtergesellschaften abzuziehen, den Gerichtshof veranlasst hat, die britischen Rechtsvorschriften für unverhältnismäßig zu erklären (u. a. Rn. 53 ff.).

— Dies traf auch auf das Urteil Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439) zu, wo diese Wahl für den Steuerpflichtigen für den Abzug von Konzernbeiträgen hätte bestehen können.

— Es galt für das Urteil Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, Rn. 52), wo der Steuerpflichtige „die Möglichkeit [hatte], für die Berücksichtigung der Verluste dieser Betriebsstätte in seinem Sitzstaat oder aber in einem anderen Mitgliedstaat zu optieren“ [36].

— Dies war auch der Fall beim Urteil Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659), in dem der Gerichtshof in Rn. 39 darauf hingewiesen hat, dass „sich die Frage der Berücksichtigung von Gewinnen und Verlusten der dem fraglichen Konzern zugehörenden Gesellschaften nur für Gesellschaften [stellt], die in einem einzigen Mitgliedstaat ansässig sind“, und für „die Berücksichtigung von in ein und demselben Mitgliedstaat erzielten Verlusten“. Da nicht zwischen mehreren nationalen Steuersystemen gewählt werden konnte, wurde die ausgewogene Aufteilung der Steuerbefugnis nicht als Rechtfertigungsgrund anerkannt.

— So verhielt es sich auch im Urteil SGI (C-311/08, EU:C:2010:26), in dem der Gerichtshof in Rn. 63 festgestellt hat, dass, „da der Mitgliedstaat der Gesellschaft, die außergewöhnliche oder unentgeltliche Vorteile gewährt, je nachdem, welche Wahl die verflochtenen Gesellschaften

35 — Im Urteil Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, Rn. 55) spricht der Gerichtshof von der „Verlagerung von Einkünften, die normalerweise in einem dieser Mitgliedstaaten steuerpflichtig wären, in den anderen Mitgliedstaat“.

36 — Das Fehlen einer Möglichkeit, zwischen verschiedenen nationalen Systemen zu wählen, war der Grund, weshalb der Gerichtshof es im Urteil A (C-123/11, EU:C:2013:84, Rn. 48 bis 55) abgelehnt hat, den auf eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis gestützten Rechtfertigungsgrund anzuerkennen.

getroffen haben, gezwungen wäre, auf sein Recht als Sitzstaat dieser Gesellschaft zur Besteuerung ihrer Einkünfte – eventuell zugunsten des Sitzmitgliedstaats der Empfängergesellschaft – zu verzichten“.

— Ebenfalls zu nennen ist hier das Urteil X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89), in dem das Königreich der Niederlande eine Rechtfertigung seiner Rechtsvorschriften vortrug, die eine Gesellschaft daran hinderten, nach Belieben eine steuerliche Einheit mit ihrer Tochtergesellschaft zu bilden und diese Einheit ebenso beliebig von einem Jahr zum anderen wieder aufzulösen, je nachdem, welche Vorteile ihr durch das eine oder das andere nationale Steuersystem, das des Sitzes der Muttergesellschaft oder das des Sitzes der Tochtergesellschaft, geboten werden. „[J]ede Ausweitung dieses Vorteils[, nämlich der Schaffung einer steuerlichen Einheit] auf grenzüberschreitende Sachverhalte [würde] bewirken, dass … die Muttergesellschaften *frei entscheiden* könnten, in welchem Mitgliedstaat sie die Verluste ihrer gebietsfremden Tochtergesellschaft geltend machen“ (Hervorhebung nur hier; Rn. 41 des genannten Urteils).

— Schließlich gilt dies seit dem Urteil National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785) für die gesamte Rechtsprechung des Gerichtshofs zu den Wegzugsteuern, denn diese geht als Grundsatz offensichtlich davon aus, dass ein Steuerpflichtiger dafür optieren darf, einer Steuer auf den Wertzuwachs zu entgehen, indem er seinen steuerlichen Wohnsitz in ein anderes Land verlegt, in dem diese Steuer nicht besteht oder niedriger ist.

81. Wenn die Definition einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis somit immer darauf beruht, dass der Steuerpflichtige ein nationales Steuersystem einem anderen vorziehen darf, so sehe ich nicht, in welchem Sinne sie im vorliegenden Fall herangezogen werden könnte. Weder Herr Feilen noch seine Mutter hatten die Möglichkeit, die Befugnis zur Besteuerung der einen oder der anderen in Rede stehenden Erbschaft von Österreich nach Deutschland oder von Deutschland nach Österreich zu übertragen. Im Übrigen kann im vorliegenden Fall keine Rede davon sein, dass die Bundesrepublik Deutschland einen Teil ihrer Steuerbefugnis zugunsten der Republik Österreich einbüßen könnte.

82. Darüber hinaus hat der Gerichtshof mehrfach die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis als Rechtfertigung zurückgewiesen, wenn, wie im Urteil Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659), nur ein einziges Steuersystem betroffen war:

— So verhielt es sich im Urteil Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655, Rn. 59), in dem der Gerichtshof festgestellt hat, dass, „[sich ein Mitgliedstaat, wenn er] sich … dafür entschieden hat, die in seinem Hoheitsgebiet ansässigen Empfängergesellschaften im Hinblick auf derartige Einkünfte nicht zu besteuern, … nicht auf die Notwendigkeit berufen [kann], eine ausgewogene Aufteilung der Steuerhoheit zwischen den Mitgliedstaaten sicherzustellen, um die Besteuerung von in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaften zu rechtfertigen“. Im gleichen Sinne hat der Gerichtshof im Urteil Santander Asset Management SGIIC u. a. (C-338/11 bis C-347/11, EU:C:2012:286, Rn. 48) festgestellt: „Hat sich … ein Mitgliedstaat dafür entschieden, die gebietsansässigen [Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (OGAW)], die Dividenden inländischer Herkunft beziehen, nicht zu besteuern, kann er sich nicht auf die Notwendigkeit einer ausgewogenen Aufteilung der Steuerhoheit zwischen den Mitgliedstaaten berufen, um die Besteuerung der gebietsfremden OGAW, die derartige Einkünfte haben, zu rechtfertigen“ [37].

— Im Urteil Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, Rn. 43) hat der Gerichtshof entschieden, dass „ein auf die Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten gestütztes Argument [als solches es] nicht rechtfertigen [kann], dass ein

37 — Vgl. auch Urteile Kommission/Belgien (C-387/11, EU:C:2012:670, Rn. 76 bis 79) und Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, Rn. 99).

Mitgliedstaat einer gebietsansässigen Muttergesellschaft systematisch einen Steuervorteil mit der Begründung verweigert, dass diese eine grenzüberschreitende wirtschaftliche Tätigkeit entfaltet habe, die dem Mitgliedstaat nicht unmittelbar Steuereinnahmen verschaffen könne“.

— Die gleiche Begründung findet sich im Urteil Groupe Steria (C-386/14, EU:C:2015:524, Rn. 29) wieder, in dem der Gerichtshof entschieden hat, dass „[diese unterschiedliche Behandlung] nur eingehende Dividenden [betrifft], die von gebietsansässigen Muttergesellschaften bezogen werden, so dass die Steuerhoheit *ein und desselben Mitgliedstaats* betroffen ist“ (Hervorhebung nur hier).

83. Angesichts dieser Urteile, in denen die Notwendigkeit der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis nicht als Rechtfertigung für eine beschränkende steuerliche Maßnahme anerkannt wurde, sehe ich nicht, warum sie im vorliegenden Fall zugelassen werden sollte, in dem es nur um das deutsche Steuersystem geht, das mit dem ersten Erwerb nichts zu tun hat und nur auf den zweiten anwendbar ist.

84. Gleichwohl hat der Gerichtshof den fraglichen Rechtfertigungsgrund in einigen anderen Urteilen, u. a. den Urteilen Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532) und Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), zwar nicht anerkannt, aber offenbar in einem weiteren Sinne ausgelegt als „[die Wahrung der] Symmetrie zwischen dem Recht zur Besteuerung der Gewinne und der Möglichkeit, Verluste in Abzug zu bringen“ (Urteil Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, Rn. 24); diese Formulierung findet sich ebenso im Urteil Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, Rn. 32 ff.) wieder.

85. Auf der Grundlage dieses viel weiter gehenden Gedankens, der nicht mehr verlangt, dass es dem Steuerpflichtigen freisteht, für eines der Steuersysteme zu „optieren“, könnte man im vorliegenden Fall auch behaupten, dass für die Bundesrepublik Deutschland, da sie keine Besteuerungsbefugnis hinsichtlich des ersten Erwerbs hatte, offensichtlich keine Verpflichtung bestand, ihm beim zweiten Erwerb Rechnung zu tragen. Ich denke jedoch, es wäre folgerichtig, eine solche Argumentation bei der Prüfung der Vergleichbarkeit der Situationen einzuordnen, wie ich sie oben vor Prüfung der Rechtfertigung durchgeführt habe.

86. Darauf hinzuweisen wäre noch, dass 2004, als die Mutter Miterbin ihrer Tochter war, und 2007, als der Kläger des Ausgangsverfahrens seine Mutter beerbte, die Vorschriften des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich vom 4. Oktober 1954 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Erbschaftsteuern noch galten. In diesem Abkommen waren die beiden Mitgliedstaaten über eine angemessene Aufteilung ihrer Besteuerungsrechte übereingekommen. Nach Art. 5 Abs. 1 des Abkommens kam das Recht zur Besteuerung eines Nachlassvermögens dem Mitgliedstaat zu, in dem der Erblasser zur Zeit seines Todes seinen Wohnsitz hatte, sofern es sich nicht um unbewegliches Vermögen oder Betriebsvermögen handelte.

87. So war die Republik Österreich befugt, den Erwerb des Nachlasses der Tochter durch die Mutter zu besteuern, da die Tochter zur Zeit ihres Todes 2004 in Österreich wohnhaft war. Die Bundesrepublik Deutschland war befugt, den Erwerb des Nachlasses der Mutter zu besteuern, da dieser 2007 in Deutschland belegen war. Müsste die Bundesrepublik Deutschland ihr Recht auf Besteuerung des zweiten Erwerbs im Jahr 2007 teilweise beschränken und daher die Erbschaftsteuer aus dem Grund ermäßigen, dass die Republik Österreich im Jahr 2004 ihr Recht auf Besteuerung des Nachlasses der Tochter ausgeübt hat, würde diese eindeutige und angemessene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis in Frage gestellt.

88. Ist es jedoch tatsächlich eine „ausgewogene“ Aufteilung der Besteuerungsbefugnis, wonach die Bundesrepublik Deutschland strebt? Ist es nicht eher schlicht und einfach (nur) die Aufteilung der Steuerhoheit zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich, die gewissermaßen vor der Ausübung der Steuerhoheit steht, wofür ferner spricht, dass die Aufteilung der Steuerhoheit auf der Grundlage von Anknüpfungskriterien erfolgen darf, die, wie die Nationalität oder

der Wohnsitz, normalerweise zu einer Diskriminierung oder zu Beschränkungen führen können (vgl. Urteil Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221)[38].

89. Nach alledem halte ich es, auch wenn die Bundesrepublik Deutschland und die Republik Österreich im vorliegenden Fall tatsächlich eine Aufteilung der Steuerhoheit vorgenommen haben, über die sie sich geeinigt haben, nicht für erforderlich, sich auf eine (ausgewogene) Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zu berufen, um zu dem Schluss zu gelangen, dass die (deutschen) Rechtsvorschriften wie die des Ausgangsverfahrens mit dem Unionsrecht nicht unvereinbar sind.

V – **Ergebnis**

90. Aus diesen Gründen schlage ich dem Gerichtshof vor, die Vorlagefrage des Bundesfinanzhofs wie folgt zu beantworten:

Die Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art. 63 Abs. 1 AEUV in Verbindung mit Art. 65 AEUV steht nicht der Regelung eines Mitgliedstaats entgegen, die bei einem Erwerb von Todes wegen durch Personen einer bestimmten Steuerklasse eine Ermäßigung der Erbschaftsteuer vorsieht, wenn der Nachlass aus Vermögen besteht, das in den letzten zehn Jahren vor dem Erwerb bereits von Personen dieser Steuerklasse erworben wurde, und für diesen Vorerwerb Erbschaftsteuer in diesem Mitgliedstaat festgesetzt wurde, während eine Steuerermäßigung ausscheidet, wenn für den Vorerwerb Erbschaftsteuer nur in einem anderen Mitgliedstaat erhoben wurde.

38 — In Rn. 71 des Urteils F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (C-589/13, EU:C:2015:612) wird diese Erwägung wie folgt bestätigt: „[D]a [die Republik Österreich] in diesen Abkommen [zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung] darauf verzichtet hat, ihre Steuerhoheit in Bezug auf Zuwendungen an in diesen beiden anderen Mitgliedstaaten ansässige Personen auszuüben, [kann sie sich] nicht auf die ausgewogene Aufteilung der Steuerhoheit berufen, um Stiftungen, die eine Zuwendung an diese Personen erbringen, mit einer besonderen Steuer zu belegen, weil diese Personen nicht ihrer Steuerhoheit unterlägen. Die Republik Österreich hat somit die Aufteilung der Steuerhoheit, wie sie sich aus den Vereinbarungen der mit dem Königreich Belgien und der Bundesrepublik Deutschland geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen ergibt, freiwillig akzeptiert“.