Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
MELCHIOR WATHELET
vom 18. Februar 2016 [1]

Rechtssache C-479/14

Sabine Hünnebeck
gegen
Finanzamt Krefeld

(Vorabentscheidungsersuchen des Finanzgerichts Düsseldorf [Deutschland])

„Vorlage zur Vorabentscheidung — Freier Kapitalverkehr — Art. 63 AEUV und 65 AEUV — Nationale Regelung über die Schenkungsteuer — Schenkung einer im Inland belegenen Immobilie — Nationale Regelung, die einen Steuerfreibetrag von 400 000 Euro für Gebietsansässige und von 2 000 Euro für Gebietsfremde vorsieht — Bestehen einer optionalen Regelung, die es jeder in einem Mitgliedstaat der Union ansässigen Person erlaubt, den höheren Freibetrag in Anspruch zu nehmen“

I – **Einleitung**

1. Dieses Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 63 Abs. 1 AEUV und 65 AEUV hinsichtlich der Berechnung der auf die Schenkung eines in Deutschland belegenen Grundstücks anfallenden Steuer, wenn weder der Schenker noch der Schenkungsempfänger ihren Wohnsitz in Deutschland haben.

2. In den Urteilen Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216) und Kommission/Deutschland (C-211/13, EU:C:2014:2148) hat der Gerichtshof entschieden, dass die Regelung eines Mitgliedstaats, die einen Freibetrag auf die Steuerbemessungsgrundlage einer Schenkung vom Wohnsitz des Schenkungsempfängers und des Schenkers zum Zeitpunkt der Schenkung oder vom Belegenheitsort der Immobilie, die Gegenstand der Schenkung ist, abhängig macht, eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellt, wenn sie dazu führt, dass Schenkungen, an denen Gebietsfremde beteiligt sind oder die in einem anderen Mitgliedstaat belegene Immobilien betreffen, höher besteuert werden als Schenkungen, an denen ausschließlich Gebietsansässige beteiligt sind oder die ausschließlich im Inland belegene Immobilien betreffen.

3. Im vorliegenden Fall geht es um die Frage, ob die Änderung der deutschen Rechtsvorschriften, die Gegenstand der beiden genannten Rechtssachen waren, dahin, dass der höhere Freibetrag, der Inländern auf eine Schenkung eines im Inland belegenen Vermögensgegenstands gewährt wird, auf Schenkungen zwischen Gebietsfremden anwendbar ist, wenn der Schenkungsempfänger beantragt, die Schenkung nach der für Inländer geltenden Regelung (unbeschränkte Steuerpflicht) zu besteuern, mit dem Unionsrecht vereinbar ist.

1 — Originalsprache: Französisch.

II – **Rechtlicher Rahmen**

A – *Unionsrecht*

4. Nach Art. 63 Abs. 1 AEUV „sind alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten“.

5. Art. 65 AEUV bestimmt:

„(1) Artikel 63 berührt nicht das Recht der Mitgliedstaaten,

a) die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln,

b) die unerlässlichen Maßnahmen zu treffen, um Zuwiderhandlungen gegen innerstaatliche Rechts- und Verwaltungsvorschriften, insbesondere auf dem Gebiet des Steuerrechts und der Aufsicht über Finanzinstitute, zu verhindern, sowie Meldeverfahren für den Kapitalverkehr zwecks administrativer oder statistischer Information vorzusehen oder Maßnahmen zu ergreifen, die aus Gründen der öffentlichen Ordnung oder Sicherheit gerechtfertigt sind.

(2) Dieses Kapitel berührt nicht die Anwendbarkeit von Beschränkungen des Niederlassungsrechts, die mit den Verträgen vereinbar sind.

(3) Die in den Absätzen 1 und 2 genannten Maßnahmen und Verfahren dürfen weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs im Sinne des Artikels 63 darstellen.

(4) Sind keine Maßnahmen nach Artikel 64 Absatz 3 erlassen worden, so kann die Kommission oder, wenn diese binnen drei Monaten nach der Vorlage eines entsprechenden Antrags des betreffenden Mitgliedstaats keinen Beschluss erlassen hat, der Rat einen Beschluss erlassen, mit dem festgelegt wird, dass die von einem Mitgliedstaat in Bezug auf ein oder mehrere Drittländer getroffenen restriktiven steuerlichen Maßnahmen insofern als mit den Verträgen vereinbar anzusehen sind, als sie durch eines der Ziele der Union gerechtfertigt und mit dem ordnungsgemäßen Funktionieren des Binnenmarkts vereinbar sind. Der Rat beschließt einstimmig auf Antrag eines Mitgliedstaats.“

B – *Deutsches Recht*

6. Folgende Vorschriften des deutschen Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Februar 1997 (BGBl. 1997 I, S. 378), zuletzt geändert durch Artikel 11 des Gesetzes vom 7. Dezember 2011 (BGBl. 2011 I, S. 2592), (im Folgenden: ErbStG) sehen vor:

„§ 1 Steuerpflichtige Vorgänge

(1) Der Erbschaftsteuer (Schenkungsteuer) unterliegen

1. der Erwerb von Todes wegen;

2. die Schenkungen unter Lebenden;

3. die Zweckzuwendungen;

…

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

§ 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 (§ 9) ein Inländer ist, für den gesamten Vermögensanfall (unbeschränkte Steuerpflicht). 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, vorbehaltlich des Absatzes 3, für den Vermögensanfall, der in Inlandsvermögen im Sinne des § 121 des Bewertungsgesetzes besteht (beschränkte Steuerpflicht) …

(3) Auf Antrag des Erwerbers wird ein Vermögensanfall, zu dem Inlandsvermögen im Sinne des § 121 des Bewertungsgesetzes gehört (Absatz 1 Nummer 3), insgesamt als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt, wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes, der Schenker zur Zeit der Ausführung der Schenkung oder der Erwerber zur Zeit der Entstehung der Steuer (§ 9) seinen Wohnsitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat hat, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anwendbar ist. In diesem Fall sind auch mehrere innerhalb von zehn Jahren vor dem Vermögensanfall und innerhalb von zehn Jahren nach dem Vermögensanfall von derselben Person anfallende Erwerbe als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandeln und nach Maßgabe des § 14 zusammenzurechnen …

§ 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 …

…

§ 15 Steuerklassen

(1) 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,

…

§ 16 Freibeträge

(1) Steuerfrei bleibt in den Fällen der unbeschränkten Steuerpflicht (§ 2 Absatz 1 Nummer 1 und Absatz 3) der Erwerb

1. des Ehegatten und des Lebenspartners in Höhe von 500 000 Euro;

2. der Kinder im Sinne der Steuerklasse I Nr. 2 und der Kinder verstorbener Kinder im Sinne der Steuerklasse I Nr. 2 in Höhe von 400 000 Euro;

…

(2) An die Stelle des Freibetrags nach Absatz 1 tritt in den Fällen der beschränkten Steuerpflicht (§ 2 Absatz 1 Nummer 3) ein Freibetrag von 2 000 Euro."

7. In § 121 („Inlandsvermögen") des Bewertungsgesetzes (BewG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Februar 1991 (BGBl. 1991 I, S. 230), zuletzt geändert durch Artikel 10 des Gesetzes vom 7. Dezember 2011, heißt es:

„Zum Inlandsvermögen gehören:

1. das inländische land- und forstwirtschaftliche Vermögen;

2. das inländische Grundvermögen;

…"

III – **Ausgangsverfahren und Vorlagefrage**

8. Frau Hünnebeck und ihre Töchter sind deutsche Staatsangehörige und haben ihren Wohnsitz in Gloucestershire (Vereinigtes Königreich). Frau Hünnebeck wohnt seit 1996 nicht mehr in Deutschland. Ihre Töchter haben niemals in Deutschland gewohnt.

9. Frau Hünnebeck war zu einem Anteil von 50 % Miteigentümerin an einem in Düsseldorf (Deutschland) belegenen Grundstück. Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 20. September 2011 übertrug sie diesen Anteil zu jeweils 50 % auf ihre Töchter. Etwaig anfallende Schenkungsteuer sollte Frau Hünnebeck übernehmen. Am 12. Januar 2012 genehmigte der Ergänzungspfleger ihrer beiden minderjährigen Töchter den Vertrag vom 20. September 2011.

10. Mit zwei Bescheiden vom 31. Mai 2012 setzte das Finanzamt Krefeld die von Frau Hünnebeck auf den Erwerb jeweils eines Anteils an dem fraglichen Grundstück durch ihre Töchter zu entrichtende Schenkungsteuer auf 146 509 Euro pro Anteil fest. Bei der Ermittlung der Schenkungsteuer zog das Finanzamt Krefeld von der Steuerbemessungsgrundlage jedes Anteils den persönlichen Freibetrag für beschränkt Steuerpflichtige von 2 000 Euro ab.

11. Frau Hünnebeck legte Einspruch ein, mit dem Ziel, die Anwendung des persönlichen Freibetrags von 400 000 Euro für unbeschränkt Steuerpflichtige (Gebietsansässige) zu erreichen.

12. Das Finanzamt Krefeld wies den Einspruch mit der Begründung zurück, dass § 2 Abs. 3 ErbStG die Gleichstellung von unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen (Gebietsfremde) ermögliche.

13. Das Finanzgericht Düsseldorf, bei dem der Rechtsstreit zwischen Frau Hünnebeck und dem Finanzamt Krefeld anhängig ist, fragt sich, ob § 16 Abs. 2 ErbStG – auch unter Berücksichtigung des § 2 Abs. 3 ErbStG – mit Art. 63 Abs. 1 AEUV in Verbindung mit Art. 65 AEUV vereinbar ist.

14. Es weist darauf hin, dass der Gerichtshof bereits im Urteil Mattner [2] § 16 Abs. 2 ErbStG in seiner damals geltenden Fassung, die in ihrem Wortlaut praktisch identisch mit der im Ausgangsverfahren fraglichen Bestimmung gewesen sei, für mit dem Unionsrecht unvereinbar erklärt habe. Unter Berücksichtigung allein dieser Rechtsprechung wäre der Klage von Frau Hünnebeck nach Auffassung des vorlegenden Gerichts daher stattzugeben.

15. Der Freibetrag von 2 000 Euro, der nach § 16 Abs. 2 in Verbindung mit § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG, angewandt worden sei, weil Frau Hünnebeck und ihre Töchter ihren Wohnsitz zum Zeitpunkt der Schenkung im Vereinigten Königreich gehabt hätten, sei nämlich niedriger als der Freibetrag von 400 000 Euro, der nach § 16 Abs. 1 Nr. 2, § 15 Abs. 1 und § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a ErbStG zur Anwendung gekommen wäre, wenn zumindest eine von ihnen zu diesem Zeitpunkt ihren Wohnsitz in Deutschland gehabt hätte.

16. Das Finanzgericht Düsseldorf fragt sich jedoch, ob die Bestimmung in § 2 Abs. 3 ErbStG, die der deutsche Gesetzgeber nach dem Urteil Mattner [3] erlassen habe, um die deutschen Rechtsvorschriften mit dem Unionsrecht in Einklang zu bringen, etwas an diesem Ergebnis ändert.

17. Das Finanzgericht Düsseldorf weist darauf hin, dass sich der Gerichtshof im Rahmen der Nichtigkeitsklage der Europäischen Kommission gegen die Bundesrepublik Deutschland, auf die das Urteil Kommission/Deutschland (C-211/13, EU:C:2014:2148) ergangen sei, nicht zu dieser Frage geäußert habe, jedoch bereits entschieden habe, dass eine fakultativ anwendbare nationale Regelung mit dem Unionsrecht unvereinbar sein könne [4]. Daher hält es für möglich, dass die Einführung des § 2 Abs. 3 ErbStG an der Unionsrechtswidrigkeit des § 16 Abs. 2 ErbStG nichts geändert habe, insbesondere weil § 16 Abs. 2 ErbStG automatisch angewandt werde, wenn der Steuerpflichtige keinen Antrag gestellt habe.

18. Im Übrigen bestünden aus folgenden Gründen auch hinsichtlich der auf Antrag anzuwendenden Vorschrift des § 2 Abs. 3 ErbStG Zweifel an der Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht.

19. Zum einen könne nach § 2 Abs. 3 Satz 1 ErbStG der Erwerber nur dann einen Antrag stellen, wenn der Erblasser, Schenker oder Erwerber zur Zeit der Zuwendung ihren Wohnsitz in einem Mitgliedstaat der Union oder einem Staat hätten, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 2. Mai 1992 [5] anwendbar sei. In den Rn. 27 bis 40 des Urteils Welte (C-181/12, EU:C:2013:662) habe der Gerichtshof seine Rechtsprechung zur Berechnung der Erbschaftsteuer im Hinblick auf den freien Kapitalverkehr jedoch auf Sachverhalte mit Drittstaaten ausgeweitet. Da Schenkungen aus Sicht des freien Kapitalverkehrs mit Erbansprüchen vergleichbar seien, sei die Vereinbarkeit von § 2 Abs. 3 Satz 1 ErbStG mit dem Unionsrecht fraglich.

2 — C-510/08, EU:C:2010:216.

3 — Ebd.

4 — Vgl. Urteile Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, Rn. 162), Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, Rn. 53) und Beker (C-168/11, EU:C:2013:117, Rn. 62).

5 — ABl. 1994, L 1, S. 3.

20. Zum anderen seien nach § 2 Abs. 3 Satz 2 ErbStG mehrere innerhalb von zehn Jahren vor dem Vermögensanfall und innerhalb von zehn Jahren nach dem Vermögensanfall von derselben Person anfallende Erwerbe als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandeln und nach Maßgabe des § 14 ErbStG zusammenzurechnen. Nach dieser Vorschrift sei § 14 ErbStG mithin für einen Zeitraum von 20 Jahren anwendbar, während § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG für unbeschränkt Steuerpflichtige nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG lediglich einen Zeitraum von zehn Jahren vorsehe. Somit sei denkbar, dass Personen, die auf Antrag nach § 2 Abs. 3 ErbStG unbeschränkt steuerpflichtig seien, gegenüber Personen, die nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG unbeschränkt steuerpflichtig seien, in Fällen des Zu- und Wegzugs schlechtergestellt seien.

21. Das Finanzgericht Düsseldorf hat daher das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Ist Art. 63 Abs. 1 AEUV in Verbindung mit Art. 65 AEUV dahin auszulegen, dass er der Regelung eines Mitgliedstaats, 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, auch dann entgegensteht, wenn eine andere Regelung des Mitgliedstaats vorsieht, dass auf Antrag des Schenkungsempfängers der höhere Freibetrag – unter Einbeziehung aller von dem Schenker anfallenden Erwerbe zehn Jahre vor und zehn Jahre nach der Ausführung der Schenkung – zur Anwendung kommt?

IV – **Verfahren vor dem Gerichtshof**

22. Frau Hünnebeck, die deutsche Regierung und die Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht und in der Sitzung vom 16. Dezember 2015 mündlich Stellung genommen.

V – **Analyse**

23. Mit seiner Frage bittet das vorlegende Gericht den Gerichtshof im Wesentlichen, zu bestimmen, ob die nach einer Regelung wie der im Ausgangsverfahren fraglichen vorgesehene Behandlung von Gebietsansässigen und Gebietsfremden trotz der in Deutschland nach dem Urteil Mattner[6] eingetretenen Gesetzesänderung einen Verstoß gegen die Art. 63 AEUV und 65 AEUV darstellt.

A – *Vorbringen der Parteien*

24. Frau Hünnebeck und die Kommission tragen vor, dass die im Ausgangsverfahren fragliche nationale Regelung den Art. 63 AEUV und 65 AEUV zuwiderlaufe.

25. Unter Berufung auf die Urteile Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216) und Kommission/Deutschland (C-211/13, EU:C:2014:2148) machen sie geltend, dass eine Diskriminierung nicht dadurch wegfalle, dass die Betroffenen über eine Option verfügten, die zu einer Gleichbehandlung führen könne, insbesondere wenn die diskriminierende Vorschrift ohne einen Antrag, der zur Ausübung dieser Option gestellt werde, automatisch Anwendung finde.

6 — C-510/08, EU:C:2010:216.

26. Selbst unter der Annahme, dass die Option an sich im konkreten Fall ausreiche, um diese Diskriminierung zu beseitigen, sei jedoch festzustellen, dass sich aus § 2 Abs. 3 ErbStG eine neue, nach Art. 65 Abs. 3 AEUV verbotene willkürliche Diskriminierung ergebe. Einem gebietsfremden Steuerpflichtigen, der die in § 2 Abs. 3 ErbStG vorgesehene Option ausübe, werde nämlich sowohl für die zehn Jahre vor als auch für die zehn Jahre nach der Schenkung eine unbeschränkte Steuerpflicht auferlegt, während gebietsansässige Steuerpflichtige nur innerhalb der letzten zehn Jahre vor der letzten Zuwendung hinnehmen müssten, dass der Wert aller Vermögensgegenstände, die sie von derselben Person unentgeltlich erhielten, zusammengerechnet werde, und danach die bereits auf frühere Zuwendungen entrichtete Steuer gemäß § 14 ErbStG abziehen könnten.

27. Frau Hünnebeck trägt vor, dass es ihr im vorliegenden Fall jedenfalls unmöglich gewesen sei, das Optionsrecht nach § 2 Abs. 3 ErbStG auszuüben, da damit völlig uneinschätzbare Besteuerungsergebnisse in der Zukunft und eine Schlechterstellung gegenüber Inländern verbunden gewesen wäre.

28. Nach Ansicht der deutschen Regierung steht die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Regelung in ihrer im Anschluss an das Urteil Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216) geänderten Fassung mit den Art. 63 AEUV und 65 AEUV im Einklang.

29. Durch die Einführung von § 2 Abs. 3 ErbStG sei nämlich die in den Urteilen Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216) und Kommission/Deutschland (C-211/13, EU:C:2014:2148) festgestellte Diskriminierung beseitigt worden, da für eine Schenkung, die eine in Deutschland belegene unbewegliche Sache umfasse, der gleiche Freibetrag auf die Steuerbemessungsgrundlage gelte, unabhängig davon, ob der Schenker und der Empfänger ihren Wohnsitz in Deutschland oder in einem anderen Mitgliedstaat hätten, da es den in anderen Mitgliedstaaten der Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR) ansässigen Steuerpflichtigen freistehe, die für Inländer geltende unbeschränkte Steuerpflicht zu wählen.

30. Zudem werde in dem Fall, dass ein nicht im Inland ansässiger Steuerpflichtiger für die unbeschränkte Steuerpflicht optiere, für die nach § 14 ErbStG vorgesehene Berechnung des Gesamtwerts der Bereicherung entgegen der Darstellung des vorlegenden Gerichts nur ein Zeitraum von zehn Jahren zugrunde gelegt, der von dem Zeitpunkt des betreffenden Erwerbs zurückberechnet werde. Insoweit bestehe daher keine Diskriminierung zwischen im Inland ansässigen und nicht im Inland ansässigen Steuerpflichtigen.

B – *Würdigung*

31. Da sich der Gerichtshof in den Verfahren, in denen die Urteile Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216) und Kommission/Deutschland (C-211/13, EU:C:2014:2148) ergangen sind, bereits zu den im Ausgangsverfahren fraglichen deutschen Rechtsvorschriften geäußert hat[7], ist zu prüfen, ob die durch das Gesetz vom 7. Dezember 2011 vorgenommenen Änderungen dieser Rechtsvorschriften, insbesondere die Einführung von § 2 Abs. 3 ErbStG, etwas an der vom Gerichtshof festgestellten Unvereinbarkeit geändert haben.

7 — Der Gerichtshof hat diese Rechtsvorschriften ebenso wie die entsprechenden Rechtsvorschriften anderer Mitgliedstaaten auch in den Verfahren, in denen die Urteile Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20), Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), Kommission/Spanien (C-127/12, EU:C:2014:2130) und Q (C-133/13, EU:C:2014:2460) ergangen sind, geprüft.

32. Ich weise in aller Kürze darauf hin, dass nach dieser Rechtsprechung nationale Maßnahmen, „die eine Wertminderung der Schenkung oder des Nachlasses desjenigen bewirken, der in einem anderen Mitgliedstaat als dem ansässig ist, in dem der Erwerb von Todes wegen oder die Schenkung besteuert werden, oder desjenigen, der in einem anderen Mitgliedstaat als dem ansässig ist, in dem sich die betreffenden Vermögensgegenstände befinden und der die Schenkung oder den Erwerb von Todes wegen dieser Gegenstände besteuert“, Beschränkungen des freien Kapitalverkehrs darstellen [8].

33. So hat der Gerichtshof entschieden, dass „eine Regelung eines Mitgliedstaats, die die Anwendung eines Freibetrags auf die Steuerbemessungsgrundlage des Erwerbs von Todes wegen oder der Schenkung vom Wohnsitz des Erblassers und des Erwerbers zum Zeitpunkt des Erbfalls oder vom Wohnsitz des Schenkers und des Schenkungsempfängers zum Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung oder vom Belegenheitsort der unbeweglichen Sache, die Gegenstand des Erwerbs von Todes wegen oder der Schenkung ist, abhängig macht, wenn sie dazu führt, dass Erwerbe von Todes wegen oder Schenkungen, an denen nicht im Inland ansässige Personen beteiligt sind oder die in einem anderen Mitgliedstaat belegene unbewegliche Güter betreffen, einer höheren Besteuerung unterliegen als solche, die nur Gebietsansässige oder im Mitgliedstaat der Besteuerung belegene Güter betreffen, eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellt“ [9].

34. Nach § 2 Abs. 3 ErbStG, der von der Bundesrepublik Deutschland eingeführt wurde, um dem Urteil Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216) nachzukommen, können beschränkt Steuerpflichtige, also auch Gebietsfremde, für in Deutschland steuerpflichtige Schenkungen die für Gebietsansässige vorgesehene unbeschränkte Steuerpflicht wählen. Daraus folgt, dass der im vorliegenden Fall nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG vorgesehene Freibetrag von 400 000 Euro und nicht mehr der nach § 16 Abs. 2 für gebietsfremde Steuerpflichtige vorgesehene Freibetrag von 2 000 Euro zur Anwendung kommt.

35. Es stellt sich daher die Frage, ob erstens diese dem gebietsfremden Steuerpflichtigen gewährte Option die Beschränkung des freien Kapitalverkehrs, die der Gerichtshof in den Urteilen Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216) und Kommission/Deutschland (C-211/13, EU:C:2014:2148) festgestellt hat, entfallen lässt, und ob zweitens die Modalitäten der Ausübung dieser Option [10] und ihre Konsequenzen [11] ebenfalls frei von Beschränkungen des freien Kapitalverkehrs sind.

1. Zu der Möglichkeit für Gebietsfremde, die grundsätzlich nur für Gebietsansässige geltende Regelung über Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen zu wählen

36. Die deutsche Regierung vertritt die Auffassung, dass durch das nach § 2 Abs. 3 ErbStG begründete Recht, für die unbeschränkte Steuerpflicht zu optieren, eine Diskriminierung ausgeschlossen sei, da gebietsansässige und gebietsfremde Steuerpflichtige gleich behandelt würden, wenn diese Option ausgeübt werde.

37. Auf der Grundlage der Rechtsprechung des Gerichtshofs stimme ich der These der deutschen Regierung nicht zu.

8 — Urteil Kommission/Deutschland (C-211/13, EU:C:2014:2148, Rn. 41). Vgl. ebenso in diesem Sinne Urteile Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, Rn. 31), Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216, Rn. 26), Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, Rn. 23) und Kommission/Spanien (C-127/12, EU:C:2014:2130, Rn. 57).

9 — Urteil Kommission/Spanien (C-127/12, EU:C:2014:2130, Rn. 58). Vgl. ebenso in diesem Sinne Urteile Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216, Rn. 28) und für den Erwerb von Todes wegen Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, Rn. 25).

10 — Diese Wahlmöglichkeit wird nur gebietsfremden Steuerpflichtigen gewährt, die ihren Wohnsitz in anderen Mitgliedstaaten der Union oder des EWR, nicht jedoch in Drittländern haben.

11 — Nach § 2 Abs. 3 ErbStG gilt die Wahl der unbeschränkten Steuerpflicht offenbar für jeden anderen Vermögensanfall von derselben Person innerhalb von zehn Jahren vor und zehn Jahren nach dem Vermögensanfall, für den die Wahl getroffen wurde.

38. In Rn. 51 des Urteils Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148), in dem es darum ging, dass ein gebietsfremder Steuerpflichtiger eine diskriminierende steuerliche Regelung vermeiden konnte, indem er eine andere wählte, die nicht diskriminierend sein sollte (im betreffenden Fall die für Gebietsansässige geltende Regelung), hat der Gerichtshof nämlich in Einklang mit den Schlussanträgen des Generalanwalts Ruiz-Jarabo Colomer [12] entschieden, „dass eine solche Wahl … nicht geeignet ist, die diskriminierenden Wirkungen der ersten dieser beiden steuerlichen Regelungen auszuschließen“ oder „eine steuerliche Regelung für rechtmäßig [zu erklären], die für sich genommen aufgrund ihres diskriminierenden Charakters weiter gegen Art. 49 AEUV verstößt“ [13]. Unter Bezugnahme auf Rn. 162 des Urteils Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774) (Große Kammer) fügte der Gerichtshof hinzu, dass „eine die Niederlassungsfreiheit beschränkende nationale Regelung auch dann mit dem Unionsrecht unvereinbar [ist], wenn ihre Anwendung fakultativ ist“ [14].

39. In Rn. 62 des Urteils Beker (C-168/11, EU:C:2013:117) hat der Gerichtshof zudem ausgeführt, dass diese Rechtsprechung erst recht anwendbar sei, wenn „wie im vorliegenden Fall das mit dem Unionsrecht unvereinbare Verfahren dasjenige ist, das automatisch angewandt wird, wenn der Steuerpflichtige keine Wahl getroffen hat“. Diese Grundsätze scheinen mir im vorliegenden Fall ohne Weiteres anwendbar zu sein. Um eine Regelung, die ihnen gegenüber diskriminierend ist, auszuschließen, können nämlich Gebietsfremde, wie in der Rechtssache, in der das Urteil Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148) ergangen ist, für eine andere Regelung optieren, die nicht diskriminierend sein soll [15] und grundsätzlich nur auf Gebietsansässige anwendbar ist, wobei ebenso wie im Urteil Beker (C-168/11, EU:C:2013:117) automatisch das mit dem Unionsrecht unvereinbare Verfahren angewandt wird, wenn der gebietsfremde Steuerpflichtige nicht die andere Regelung gewählt hat.

40. Zu diesem Punkt kann ich jedoch nicht abschließend Stellung nehmen, ohne auf das kürzlich ergangene Urteil Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765) einzugehen, das am 19. November 2015 ohne Schlussanträge von einer Kammer mit drei Richtern erlassen wurde.

41. Die Rechtssache, in der dieses Urteil erging, betraf ein schwedisches Gesetz, mit dem bezweckt wurde, die im Urteil Wallentin (C-169/03, EU:C:2004:403) festgestellte Beschränkung zulasten gebietsfremder Steuerpflichtiger aufzuheben, indem diesen die Möglichkeit eingeräumt wurde, anstelle der grundsätzlich für sie geltenden Quellensteuerregelung, um die es im letztgenannten Urteil ging, die für Gebietsansässige geltende Steuerregelung zu wählen.

42. Nachdem der Gerichtshof zunächst festgestellt hatte, dass die Quellensteuerregelung für Gebietsfremde insgesamt günstiger sei [16], urteilte er, dass „keine gegen Art. 21 AEUV verstoßende Diskriminierung vor[liegt], wenn im Rahmen der Einkommensteuer gebietsfremden Steuerpflichtigen, die ihre Einkünfte überwiegend im Quellenstaat erzielen und sich für die Quellensteuerregelung entschieden haben, die persönlichen, gebietsansässigen Steuerpflichtigen im Rahmen der normalen Besteuerungsregelung gewährten Freibeträge versagt werden, sofern die gebietsfremden Steuerpflichtigen nicht einer *insgesamt höheren Besteuerung* unterworfen werden als gebietsansässige Steuerpflichtige und ihnen gleichgestellte Personen, deren Situation mit der ihren vergleichbar ist“ [17], wobei „sich der Sachverhalt des Ausgangsverfahrens [dadurch] von dem speziellen Sachverhalt [unterscheidet], zu dem das Urteil Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148) ergangen ist“ [18].

12 — C-440/08, EU:C:2009:661.

13 — Urteil Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, Rn. 52).

14 — Ebd. (Rn. 53).

15 — Vgl. Nrn. 52 bis 69 der vorliegenden Schlussanträge.

16 — Vgl. Urteil Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, Rn. 43).

17 — Ebd. (Rn. 49). Hervorhebung nur hier.

18 — Ebd. (Rn. 39).

43. Ich meine, aus dem Urteil Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765) den Schluss ziehen zu können, dass das Ergebnis, zu dem der Gerichtshof wahrscheinlich in der Besorgnis gelangt ist, gebietsfremden Steuerpflichtigen nicht zu erlauben, sich die „Rosinen herauszupicken", d. h. die günstigsten Elemente der beiden unterschiedlichen Besteuerungsregelungen für sich zu beanspruchen, dadurch bestimmt wurde, dass die für Gebietsfremde geltende Steuerregelung *insgesamt* günstiger war als die grundsätzlich nur für Gebietsansässige geltende Regelung.

44. Ob eine Diskriminierung vorliegt, hängt nach gefestigter Rechtsprechung im Rahmen der Prüfung der Vereinbarkeit einer Maßnahme der direkten Besteuerung mit den Grundfreiheiten nicht von dem Gesamtergebnis für den Steuerpflichtigen ab. Wie der Gerichtshof in Rn. 44 des Urteils Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148) entschieden hat, kann „eine unterschiedliche Behandlung dieser beiden Gruppen von Steuerpflichtigen[, d. h. gebietsansässigen und gebietsfremden,] als Diskriminierung im Sinne des Vertrags angesehen werden, wenn kein objektiver Unterschied zwischen den beiden Gruppen von Steuerpflichtigen besteht, der eine *solche* unterschiedliche Behandlung rechtfertigen könnte" [19].

45. Ob eine Ungleichbehandlung vorliegt, kann folglich nur in Bezug auf die einer dieser beiden Gruppen von Steuerpflichtigen gewährte und der anderen verweigerte besondere Steuervergünstigung und nicht in Bezug auf die gesamte steuerliche Belastung des betreffenden Steuerpflichtigen beurteilt werden.

46. Jedenfalls meine ich nicht, dass die Feststellung des Gerichtshofs in den Rn. 43 und 49 des Urteils Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765) ausreichen kann, um von der Rechtsprechung des Gerichtshofs abzuweichen, die sich aus den Urteilen Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, Rn. 162), Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, Rn. 49 bis 54) und Beker (C-168/11, EU:C:2013:117, Rn. 62) ergibt.

47. In dieser Hinsicht stimme ich nicht dem von der Kommission in der Sitzung dargelegten Argument zu, dass es in der Rechtssache, in der das Urteil Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765) ergangen sei, nur um das Bestehen zweier unterschiedlicher Besteuerungsregelungen – einer für Gebietsansässige und einer für Gebietsfremde – gegangen sei, von denen jede mit dem Unionsrecht vereinbar gewesen sei, was hier nicht der Fall sei und die Unterscheidung, die in diesem Urteil vorgenommen worden sei, erkläre.

48. Dabei wird außer Acht gelassen, dass der Gerichtshof im Urteil Wallentin (C-169/03, EU:C:2004:403) entschieden hat, dass die im Urteil Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765) als insgesamt günstiger angesehene Regelung in Wirklichkeit diskriminierend ist. Wie Generalanwalt Mengozzi in Nr. 60 seiner Schlussanträge in der Rechtssache Beker (C-168/11, EU:C:2012:452) ausgeführt hat, stellte sich die Frage, ob „das Bestehen einer dem Steuerpflichtigen gewährten Möglichkeit, ein bestimmtes rechtliches Verfahren zu wählen, das normalerweise weniger vorteilhaft, aber dennoch nicht mit dem Unionsrecht unvereinbar ist, dazu führt, dass das in Rede stehende Steuersystem in seiner Gesamtheit mit dem Unionsrecht vereinbar ist". Der Gerichtshof verneinte dies eindeutig.

49. Den Schlussanträgen des Generalanwalts Mengozzi entnehme ich auch, dass der Gerichtshof in dieser Rechtssache ebenso wie in der Rechtssache, in der das Urteil Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765) erging, mit einer Möglichkeit, für eine insgesamt „weniger günstige" Steuerregelung zu optieren, befasst war. Dessen ungeachtet stellte der Gerichtshof fest, dass eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs vorlag.

19 — Urteil Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, Rn. 44). Hervorhebung nur hier. Vgl. ebenso in diesem Sinne Urteile Talotta (C-383/05, EU:C:2007:181, Rn. 19) und Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, Rn. 60).

50. Im vorliegenden Fall ermöglicht die Wahl der für Gebietsansässige geltenden Besteuerungsregelung es zwar, einen höheren Freibetrag zu erlangen, ist jedoch auch mit einer unbeschränkten Steuerpflicht verbunden, deren Konsequenzen je nach der konkreten Situation der jeweiligen Steuerpflichtigen sehr unterschiedlich sein können, da diese unbeschränkte Steuerpflicht, wie die Kommission in der Sitzung ausgeführt hat, dazu führt, dass für einen Zeitraum von 20 Jahren sämtliche nicht nur in Deutschland, sondern überall auf der Welt unentgeltlich erworbenen Vermögensgegenstände besteuert werden, was das Risiko einer doppelten Besteuerung birgt.

51. Daher hat meines Erachtens der Umstand, dass § 2 Abs. 3 ErbStG gebietsfremden Steuerpflichtigen die Möglichkeit einräumt, dadurch in den Genuss des für gebietsansässige Steuerpflichtige geltenden Freibetrags zu kommen, dass sie die für Gebietsansässige geltende Regelung über die Erbschaft- und Schenkungsteuer wählen, nichts an der in den Urteilen Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216) und Kommission/Deutschland (C-211/13, EU:C:2014:2148) festgestellten Unvereinbarkeit von § 16 Abs. 2 ErbStG mit dem freien Kapitalverkehr geändert.

2. Zu den Modalitäten und Folgen der Ausübung der Möglichkeit für Gebietsfremde, die für Gebietsansässige geltende Regelung über die Erbschaft- und Schenkungsteuer zu wählen

52. Da das vorlegende Gericht Zweifel an der Vereinbarkeit der in § 2 Abs. 3 ErbStG vorgesehenen Regel mit dem freien Kapitalverkehr hat, ist zu prüfen, ob die Modalitäten der Ausübung der durch diese Bestimmung eröffneten Option [20] und die Folgen ihrer Ausübung [21] eine neue Beschränkung des freien Kapitalverkehrs begründen.

53. Was zunächst die Modalitäten der Ausübung dieser Option betrifft, ist das vorlegende Gericht der Auffassung, dass diese Option, da sie nur Steuerpflichtigen offensteht, die ihren Wohnsitz im Gebiet der Mitgliedstaaten der Union oder des EWR haben, dem Urteil Welte (C-181/12, EU:C:2013:662) zuwiderläuft, in dem die im Urteil Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216) aufgestellten Grundsätze auf Steuerpflichtige, die ihren Wohnsitz in einem Drittstaat haben, ausgeweitet wurden.

54. Der Gerichtshof hat nämlich in Rn. 68 des Urteils Welte (C-181/12, EU:C:2013:662) entschieden, dass „die Art. [63 AEUV] und [65 AEUV] dahin auszulegen sind, dass sie einer Regelung eines Mitgliedstaats über die Berechnung von Erbschaftsteuern entgegenstehen, die für den Fall des Erwerbs eines im Gebiet dieses Staates belegenen Grundstücks durch Erbanfall vorsieht, dass der Freibetrag auf die Steuerbemessungsgrundlage dann, wenn der Erblasser und der Erwerber – wie unter den Umständen des Ausgangsverfahrens – zum Zeitpunkt des Erbfalls ihren Wohnsitz in einem Drittland wie der Schweizerischen Eidgenossenschaft hatten, niedriger ist als der Freibetrag, der zur Anwendung gekommen wäre, wenn zumindest eine dieser beiden Personen zu diesem Zeitpunkt ihren Wohnsitz in dem genannten Mitgliedstaat gehabt hätte“.

55. Wie die Kommission vorträgt, ist offenkundig, dass die Beschränkung der durch § 2 Abs. 3 ErbStG eingeführten Option auf Steuerpflichtige, die ihren Wohnsitz im Gebiet der Mitgliedstaaten der Union oder des EWR haben, unter Ausschluss derjenigen, die ihren Wohnsitz in Drittstaaten haben, dem freien Kapitalverkehr zuwiderläuft. Es wird keine Rechtfertigung dieser Beschränkung geltend gemacht. Allerdings stellt sich diese Frage im Ausgangsverfahren nicht, da Frau Hünnebeck und ihre Töchter ihren Wohnsitz in einem Mitgliedstaat der Union haben.

20 — Diese Wahlmöglichkeit wird nur gebietsfremden Steuerpflichtigen gewährt, die in anderen Mitgliedstaaten der Union oder des EWR, nicht aber in Drittstaaten ansässig sind.

21 — Vgl. Fn. 11 der vorliegenden Schlussanträge.

56. Was ferner die Folgen der Ausübung der fraglichen Option betrifft, ist darauf hinzuweisen, dass nach § 2 Abs. 3 Satz 2 ErbStG „mehrere innerhalb von zehn Jahren vor dem Vermögensanfall“, für den die Option ausgeübt wurde, die für Gebietsansässige geltende Regelung über die Erbschaft- und Schenkungsteuer zu wählen, „und innerhalb von zehn Jahren nach dem Vermögensanfall von derselben Person anfallende Erwerbe als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandeln [sind]“. Dem vorlegenden Gericht zufolge beschränkt § 14 ErbStG diesen Zeitraum für Gebietsansässige auf zehn Jahre vor dem Vermögensanfall.

57. Die deutsche Regierung widerspricht dieser Auslegung des vorlegenden Gerichts und trägt vor, dass für die Berechnung des Gesamtwerts der relevanten erworbenen Vermögensgegenstände in beiden Fällen nur ein Zeitraum von zehn Jahren zugrunde gelegt werde, der von dem Zeitpunkt des Vermögensübergangs aus zurückberechnet werde.

58. Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass „allein das vorlegende Gericht für die Feststellung und die Würdigung des Sachverhalts des ihm vorliegenden Rechtsstreits und für die Auslegung und Anwendung des einzelstaatlichen Rechts zuständig ist“ [22].

59. Daher ist es nicht Sache des Gerichtshofs, im Rahmen des in Art. 267 AEUV vorgesehenen Systems der justiziellen Zusammenarbeit die Richtigkeit der Auslegung des nationalen Rechts durch das nationale Gericht zu überprüfen oder in Frage zu stellen, da diese Auslegung in die ausschließliche Zuständigkeit dieses Gerichts fällt.

60. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs stellen Maßnahmen, die eine Wertminderung des Erwerbs von Todes wegen oder der Schenkung einer Person bewirken, die in einem anderen Staat als dem ansässig ist, in dem der Erwerb von Todes wegen oder die Schenkung besteuert wird, oder die in einem anderen Staat als dem ansässig ist, in dem sich die betreffenden Vermögensgegenstände befinden und der die Erbschaft oder Schenkung besteuert, Beschränkungen des Kapitalverkehrs dar [23].

61. Meines Erachtens liegt hier unbestreitbar eine unterschiedliche Behandlung Gebietsansässiger und Gebietsfremder vor, da der Zeitraum, in dem die Vermögensanfälle berücksichtigt werden, für Gebietsfremde (zehn Jahre vor und nach dem Vermögensanfall) deutlich länger ist als für Gebietsansässige (zehn Jahre vor dem Vermögensanfall). Im Fall mehrerer Vermögensanfälle kann diese unterschiedliche Behandlung leicht zu einer höheren Besteuerung der Gebietsfremden führen.

62. Da 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, gibt es keinen objektiven Unterschied, 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 [24].

63. In dieser Hinsicht befinden sich gebietsfremde Steuerpflichtige erst recht in einer vergleichbaren Lage wie gebietsansässige Steuerpflichtige, da sie nach den fraglichen deutschen Rechtsvorschriften bei der Besteuerung einer im Wege der Schenkung erworbenen Immobilie, die in Deutschland belegen ist, auf die gleiche Stufe gestellt werden. Wie der Gerichtshof in Rn. 50 des Urteils Kommission/Deutschland (C-211/13, EU:C:2014:2148) entschieden hat, „[hat] der nationale Gesetzgeber, [indem er] Schenkungen oder Erwerbe von Todes wegen zugunsten dieser beiden Gruppen von Steuerpflichtigen – bis auf die Höhe des Freibetrags, den der Erwerber erhält – gleich

22 — Urteil Eckelkamp u. a. (C-11/07, EU:C:2008:489, Rn. 32). Vgl. ebenso in diesem Sinne Urteil Sürül (C-262/96, EU:C:1999:228, Rn. 95).

23 — Urteil Kommission/Spanien (C-127/12, EU:C:2014:2130, Rn. 57). Vgl. ebenso in diesem Sinne Urteil Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216, Rn. 26).

24 — Vgl. Urteile Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216, Rn. 36) und Kommission/Deutschland (C-211/13, EU:C:2014:2148, Rn. 49).

behandelt, … nämlich anerkannt, dass zwischen ihnen im Hinblick auf die Modalitäten und die Voraussetzungen für die Erhebung der Schenkung- oder Erbschaftsteuer kein objektiver Unterschied in Bezug auf ihre Situation besteht, der eine unterschiedliche Behandlung rechtfertigen könnte“. Das gleiche gilt für den Zeitraum, in dem frühere Vermögensanfälle berücksichtigt werden.

64. § 2 Abs. 3 ErbStG begründet somit eine zweite Beschränkung des freien Kapitalverkehrs.

65. Nach Ansicht der deutschen Regierung ist diese Beschränkung durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses, insbesondere die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis der Mitgliedstaaten und die Kohärenz des deutschen Steuersystems, gerechtfertigt.

66. Hinsichtlich der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis der Mitgliedstaaten erläutert die deutsche Regierung in keiner Weise, inwiefern diese Aufteilung gefährdet würde, wenn die deutschen Behörden für Gebietsansässige und Gebietsfremde den gleichen Zeitraum für die Berücksichtigung der Vermögensanfälle zugrunde legen würden.

67. Was die Kohärenz des deutschen Steuersystems betrifft, meint die deutsche Regierung, dass sich die gebietsfremden Steuerpflichtigen durch die Ausübung der gemäß § 2 Abs. 3 ErbStG eingeräumten Option, sich für die Anwendung der für Gebietsansässige geltenden Besteuerungsregelung zu entscheiden, für eine unbeschränkte Steuerpflicht in dem Sinne optierten, dass das gesamte In- und Auslandsvermögen in die Steuerbemessungsgrundlage einbezogen werde. Folglich werde die Steuervergünstigung, die sich aus der Anwendung des hohen Freibetrags nach § 16 Abs. 1 ErbStG ergebe, durch eine bestimmte steuerliche Belastung im Rahmen der Schenkungsteuer ausgeglichen.

68. Keines dieser Argumente geht jedoch auf den Unterschied in der Dauer der Berücksichtigung von Vermögensanfällen ein, der die Gebietsfremden benachteiligt. Insbesondere legt die deutsche Regierung entgegen den Vorgaben der ständigen Rechtsprechung auf diesem Gebiet [25] nicht dar, dass zwischen der Gewährung einer Steuervergünstigung und einer Berücksichtigung der Vermögensanfälle über einen längeren Zeitraum, wenn an der Schenkung gebietsfremde Schenkungsempfänger und Schenker beteiligt sind, ein unmittelbarer Zusammenhang bestünde.

69. Die auf die Kohärenz des Steuersystems gestützten Argumente sind daher zurückzuweisen.

VI – **Ergebnis**

70. Nach den vorstehenden Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof vor, die Vorlagefrage des Finanzgerichts Düsseldorf wie folgt zu beantworten:

1. Art. 63 AEUV in Verbindung mit Art. 65 AEUV ist dahin auszulegen, dass er der Regelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, 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, auch dann entgegensteht, wenn eine andere Regelung des Mitgliedstaats vorsieht, dass auf Antrag des Schenkungsempfängers der höhere Freibetrag zur Anwendung kommen kann, wenn der Schenkungsempfänger die für Gebietsansässige geltende Regelung der unbeschränkten Steuerpflicht wählt.

25 — Vgl. Urteile Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, Rn. 42), Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559, Rn. 77 und 78), Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216, Rn. 53) und Kommission/Deutschland (C-211/13, EU:C:2014:2148, Rn. 55 und 56).

2. Art. 63 AEUV in Verbindung mit Art. 65 AEUV ist dahin auszulegen, dass er der Regelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden entgegensteht, die hinsichtlich der Berechnung der auf die Schenkung einer in diesem Mitgliedstaat belegenen Immobilie erhobenen Schenkungsteuer vorsieht, dass Schenkungsempfänger, die ihren Wohnsitz in einem Drittstaat haben, die Anwendung des höheren Freibetrags auf die Steuerbemessungsgrundlage nur beantragen können, wenn einer der Schenker oder Schenkungsempfänger seinen Wohnsitz im betreffenden Mitgliedstaat hat.

3. Art. 63 AEUV in Verbindung mit Art. 65 AEUV ist dahin auszulegen, dass er der Regelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, die für die Berechnung der Schenkungsteuer vorsieht, dass bei einer Schenkung einer in diesem Mitgliedstaat belegenen Immobilie sämtliche Vermögensgegenstände berücksichtigt werden, die der Schenkungsempfänger zehn Jahre vor und zehn Jahre nach der Schenkung von demselben Schenker unentgeltlich erworben hat, wenn der Schenker und der Schenkungsempfänger zur Zeit der Ausführung der Schenkung ihren Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat hatten, während nur die letzten zehn Jahre vor der Schenkung berücksichtigt würden, wenn einer von ihnen zu diesem Zeitpunkt seinen Wohnsitz im ersten Mitgliedstaat gehabt hätte.