URTEIL DES GERICHTSHOFS (Dritte Kammer)

11. September 2008 *

In der Rechtssache C-43/07

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht vom Hoge Raad der Nederlanden (Niederlande) mit Entscheidung vom 12. Januar 2007, beim Gerichtshof eingegangen am 2. Februar 2007, in dem Verfahren

D. M. M. A. Arens-Sikken

gegen

Staatssecretaris van Financiën

erlässt

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. Rosas sowie der Richter J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, A. Ó Caoimh (Berichterstatter) und A. Arabadjiev,

* Verfahrenssprache: Niederländisch.

Generalanwalt: J. Mazák,
Kanzler: M. Ferreira, Hauptverwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 13. Dezember 2007,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— der niederländischen Regierung, vertreten durch C. Wissels und M. de Mol als Bevollmächtigte,

— der belgischen Regierung, vertreten durch L. Van den Broeck als Bevollmächtigte im Beistand von A. Haelterman, advocaat,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch R. Lyal, A. Weimar und R. Troosters als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 13. März 2008

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 73b und 73d EG-Vertrag (jetzt Art. 56 EG und 58 EG), die sich auf den freien Kapitalverkehr beziehen.

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits von Frau Arens-Sikken, Ehefrau eines in Italien verstorbenen niederländischen Staatsangehörigen, gegen den Staatssecretaris van Financiën (Staatssekretär der Finanzen) wegen Berechnung der Vermögensübergangsteuer für eine Immobilie, die dem Erblasser in den Niederlanden gehört hatte.

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

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

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

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

4 Zu den in Anhang I der Richtlinie 88/361 aufgeführten Kapitalbewegungen gehört der in Abschnitt XI genannte „Kapitalverkehr mit persönlichem Charakter", der Erbschaften und Vermächtnisse umfasst.

Nationales Recht

5 Nach niederländischem Recht unterliegt jeder Erwerb von Todes wegen der Steuer. Art. 1 Abs. 1 des Erbschaftsteuergesetzes (Successiewet) vom 28. Juni 1956 (Stb. 1956, Nr. 362, im Folgenden: SW 1956) unterschied danach, ob der Erblasser zum Zeitpunkt seines Todes in den Niederlanden oder im Ausland gelebt hat.

6 Diese Bestimmung lautete in der Zeit vom 1. Januar 1992 bis 31. Dezember 2001:

„Nach diesem Gesetz werden folgende Steuern erhoben:

1. Erbschaftsteuer auf den Wert aller Vermögensgegenstände, die kraft Erbrechts durch den Tod einer Person erworben werden, die zum Zeitpunkt ihres Todes in den Niederlanden wohnhaft war…

2. Vermögensübergangsteuer auf den Wert der in Art. 5 Abs. 2 aufgeführten Vermögensgegenstände, die aufgrund einer Schenkung oder kraft Erbrechts durch den Tod einer Person erworben werden, die zum Zeitpunkt dieser Schenkung oder ihres Todes nicht in den Niederlanden ansässig war;

3. Schenkungsteuer …“

7 Art. 5 Abs. 2 SW 1956 bestimmte in der vom 8. Dezember 1995 bis 31. Dezember 2000 geltenden Fassung:

„Die Vermögensübergangsteuer wird erhoben auf den Wert:

1. des inländischen Vermögens im Sinne von Art. 13 des Vermögensteuergesetzes (Wet op de vermogensbelasting) vom 16. Dezember 1964 [Stb. 1964, Nr. 520, im

Folgenden: WVB 1964], gegebenenfalls nach Abzug der Verbindlichkeiten im Sinne dieses Artikels;

…“

8 Nach Art. 13 Abs. 1 erster Gedankenstrich WVB 1964 in seiner vom 1. Januar 1992 bis zum 31. Dezember 2000 geltenden Fassung umfasste das „inländische Vermögen“ „die in den Niederlanden belegenen Immobilien oder Rechte an diesen“ (soweit diese nicht einem inländischen Unternehmen gehörten).

9 Nach Art. 13 Abs. 2 Buchst. b WVB 1964 können nur Verbindlichkeiten in Abzug gebracht werden, die durch eine Hypothek an einer in den Niederlanden belegenen Immobilie gesichert sind, soweit die sich auf diese Verbindlichkeiten beziehenden Zinsen und Belastungen bei der Festsetzung des inländischen Bruttoeinkommens im Sinne von Art. 49 des Einkommensteuergesetzes (Wet op de inkomstenbelasting) vom 16. Dezember 1964 (Stbl. 1964, Nr. 519) berücksichtigt werden.

10 Zwischen dem Königreich der Niederlande und der Italienischen Republik besteht kein zweiseitiges Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Erbschaftsteuern.

11 Nach den Erklärungen der niederländischen Regierung ist der Satz der Erbschaftsteuer in zweifacher Hinsicht progressiv. Zum einen hängt er von der Beziehung zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Erblasser ab. Zum anderen ist er je nach dem Wert des Erwerbs unterschiedlich.

12 Aus diesen Erklärungen geht ferner hervor, dass der proportionale Satz von 6 % für Vermögensübergangsteuern am 1. Januar 1985 aufgehoben und durch den progressiven Satz der Erbschaft- und Schenkungsteuer ersetzt worden ist. Bei der Vermögensübergangsteuer wird daher ebenfalls ein in zweifacher Hinsicht progressiver Satz angewandt, der sich nach dem Verhältnis zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Erblasser und von dem genannten Zeitpunkt an nach dem Wert des Erwerbs richtet.

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

13 Der Ehemann von Frau Arens-Sikken starb am 8. November 1998. Zum Zeitpunkt seines Todes wohnte er seit mehr als zehn Jahren nicht mehr in den Niederlanden, sondern in Italien.

14 Der Erblasser hatte durch Testament über sein Vermögen verfügt und den Nachlass zu gleichen Teilen auf die Klägerin des Ausgangsverfahrens und die vier Kinder aufgeteilt, die aus seiner Ehe mit dieser hervorgegangen sind.

15 Infolge der testamentarischen Nachlassaufteilung der Eltern im Sinne des alten Art. 1167 des niederländischen Bürgerlichen Gesetzbuchs wurde jedoch der Nachlass mit allen Aktiva und Passiva auf den hinterbliebenen Ehegatten, im vorliegenden Fall Frau Arens-Sikken, übertragen.

16 Nach der Vorlageentscheidung und den Erklärungen der niederländischen Regierung erhielt die Klägerin des Ausgangsverfahrens aufgrund dieser Aufteilung Aktiva und Passiva, deren Wert denjenigen ihres gesetzlich bestimmten Erbteils überstieg. Sie erhielt somit zu viel. Ihre Kinder erhielten dagegen zu wenig, da sie keinen der Nachlassgegenstände erhielten. Gemäß der testamentarischen Nachlassaufteilung war die Klägerin des Ausgangsverfahrens verpflichtet, ihren Kindern einen Betrag

in Höhe des Wertes ihrer jeweiligen Erbanteile in bar auszuzahlen. Ihr entstanden somit wegen der Mehrzuteilung gegenüber jedem ihrer Kinder finanzielle Verpflichtungen, während diese finanzielle Forderungen gegen die Klägerin erhielten, weil sie zu wenig bekommen hatten.

17 Der Nachlass umfasste u. a. den Anteil des Erblassers an einer in den Niederlanden belegenen Immobilie, deren Wert sich auf 475 000 NLG belief.

18 Die Erben des Erblassers gaben eine Vermögensübergangsteuererklärung ab, bei der jeder von ihnen einen Vermögensanfall von 95 000 NLG zugrunde legte, also ein Fünftel des Wertes der Immobilie von 475 000 NLG.

19 Die Steuerverwaltung vertrat jedoch die Ansicht, dass die Klägerin des Ausgangsverfahrens den gesamten Anteil an der erwähnten Nachlassimmobilie erworben habe, und forderte sie auf, Vermögensübergangsteuer auf der Grundlage eines Wertes von 475 000 NLG zu entrichten. Von den Kindern von Frau Arens-Sikken wurde keine Vermögensübergangsteuer erhoben.

20 Auf den Einspruch der Klägerin des Ausgangsverfahrens bestätigte die Steuerverwaltung ihre Entscheidung.

21 Gegen die Einspruchsentscheidung der Verwaltung erhob Frau Arens-Sikken Klage beim Gerechtshof te 's-Hertogenbosch. Zur Begründung ihrer Klage machte sie geltend, sie sei nicht verpflichtet, Vermögensübergangsteuer zu entrichten, die auf der Grundlage dieses Wertes von 475 000 NLG berechnet worden sei. Vielmehr

müsse dieser Betrag wegen der aus der Mehrzuteilung resultierenden Verbindlichkeiten herabgesetzt werden.

22 Der Gerechtshof te 's-Hertogenbosch stellte fest, dass im Fall der Klägerin des Ausgangsverfahrens die Vermögensübergangsteuer an den Erwerb der Immobilie im Wege der Erbfolge anknüpfe. Im Rahmen der testamentarischen Aufteilung der Eltern sei der der Klägerin zugeteilte Vermögensgegenstand der Anteil des Erblassers an der betreffenden Immobilie.

23 Gegen das Urteil des Gerechtshof te 's-Hertogenbosch legte die Klägerin Kassationsbeschwerde beim Hoge Raad der Nederlanden ein. Dieser stellte in seinem Vorlagebeschluss fest, dass der Gerechtshof te 's-Hertogenbosch zu Recht entschieden habe, dass die Klägerin des Ausgangsverfahrens für die Zwecke der Erhebung der Vermögensübergangsteuer nach niederländischem Erbrecht den ihr zugeteilten Anteil an der Immobilie insgesamt erhalten habe. Nach der niederländischen Vermögensübergangsteuerregelung könne der Steuerpflichtige bei der Bestimmung der Besteuerungsgrundlage die aus der Mehrzuteilung resultierenden Verbindlichkeiten nicht abziehen (ebenso wenig wie einen proportionalen Anteil an den genannten Nachlassschulden). Hätte dagegen der Ehegatte von Frau Arens-Sikken seinen Wohnsitz zum Zeitpunkt seines Todes in den Niederlanden gehabt, hätten diese aus der Mehrzuteilung resultierenden Verbindlichkeiten (wie alle Nachlassschulden) bei der Berechnung der Besteuerungsgrundlage für die Erbschaftsteuer, die in diesem Fall geschuldet worden wäre, berücksichtigt werden können.

24 Unter diesen Umständen wirft das vorlegende Gericht die Frage auf, ob es eine rechtswidrige Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellt, dass im Rahmen der Bestimmung der Besteuerungsgrundlage für die Vermögensübergangsteuer die aus einer Mehrzuteilung resultierenden Verbindlichkeiten nicht abziehbar sind. In diesem Zusammenhang fragt es weiter, ob ein hinreichender Zusammenhang zwischen den aus der Mehrzuteilung resultierenden Verbindlichkeiten und der betreffenden Immobilie gemäß der Rechtsprechung des Gerichtshofs in den Urteilen vom 12. Juni 2003, Gerritse (C-234/01, Slg. 2003, I-5933), und vom 11. Dezember 2003, Barbier (C-364/01, Slg. 2003, I-15013), besteht.

25 Der Hoge Raad der Nederlanden ist der Ansicht, dass der Rechtsstreit Fragen nach der Auslegung des Gemeinschaftsrechts aufwirft, und hat daher das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Sind die Art. 73b und 73d EG-Vertrag dahin auszulegen, dass sie es einem Mitgliedstaat verwehren, einen kraft Erbrechts eintretenden Erwerb einer in einem Mitgliedstaat belegenen Immobilie, die zum Nachlass eines — zum Zeitpunkt seines Todes — in einem anderen Mitgliedstaat Ansässigen gehört, nach dem Wert der Immobilie zu besteuern, ohne die aus einer Mehrzuteilung infolge der testamentarischen Nachlassaufteilung der Eltern resultierenden Verbindlichkeiten des Erwerbers zu berücksichtigen?

2. Falls die vorstehende Frage bejaht wird und zudem im Wege eines Vergleichs bestimmt werden muss, ob und, wenn ja, inwieweit die aus einer Mehrzuteilung resultierenden Verbindlichkeiten berücksichtigt werden müssen: Welche Vergleichsmethode muss dann in einem Fall wie dem vorliegenden für die Bestimmung verwendet werden, ob die Erbschaftsteuer, die zu erheben gewesen wäre, wenn der Erblasser zum Zeitpunkt seines Todes in den Niederlanden wohnhaft gewesen wäre, niedriger gewesen wäre als die Vermögensübergangsteuer?

3. Macht es für die Beurteilung einer sich möglicherweise aus dem EG-Vertrag ergebenden Verpflichtung des Mitgliedstaats, in dem die Immobilie belegen ist, den Abzug der aus einer Mehrzuteilung resultierenden Verbindlichkeiten ganz oder teilweise zuzulassen, einen Unterschied, ob dieser Abzug zu einer niedrigeren Anrechnung zur Verhinderung der Doppelbesteuerung in dem Mitgliedstaat führt, der sich in Bezug auf den Nachlass aufgrund des Wohnsitzes des Erblassers als zur Besteuerung befugt erachtet?

Zu den Vorlagefragen

Zur ersten und zur zweiten Frage

26 Mit diesen Fragen möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 73b in Verbindung mit Art. 73d EG-Vertrag dahin auszulegen ist, dass er einer Regelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren streitigen entgegensteht, die die Berechnung der Erbschaft- und der Vermögensübergangsteuer für eine in diesem Mitgliedstaat belegene Immobilie betrifft und bei der Berechnung dieser Steuern nicht die Möglichkeit vorsieht, die aus einer Mehrzuteilung infolge der testamentarischen Nachlassaufteilung der Eltern resultierenden Verbindlichkeiten abzuziehen, wenn der Erblasser zum Zeitpunkt seines Todes nicht in dem Staat wohnhaft war, in dem diese Immobilie belegen ist, sondern in einem anderen Mitgliedstaat, während ein solcher Abzug möglich ist, wenn der Erblasser zum Zeitpunkt seines Todes in dem Staat wohnhaft war, in dem diese Immobilie belegen ist.

27 Für den Fall, dass diese Frage bejaht wird, fragt das vorlegende Gericht in Anbetracht der Urteile Gerritse und Barbier ferner, welche Vergleichsmethode auf einen Sachverhalt wie den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden anwendbar ist, um zu bestimmen, ob der Betrag der Erbschaftsteuer, der im Fall eines Erblassers, der zum Zeitpunkt seines Todes in den Niederlanden gewohnt hätte, erhoben worden wäre, niedriger gewesen wäre als der Betrag der Vermögensübergangsteuer.

28 Art. 56 Abs. 1 EG verbietet ganz allgemein Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten (Urteil vom 6. Dezember 2007, Federconsumatori u. a., C-463/04 und C-464/04, Slg. 2007, I-10419, Randnr. 19 und die dort angeführte Rechtsprechung).

29 In Ermangelung einer Definition des Begriffs „Kapitalverkehr“ im Sinne von Art. 56 Abs. 1 EG hat der Gerichtshof der Nomenklatur im Anhang der Richtlinie 88/361 Hinweischarakter zuerkannt, auch wenn die Richtlinie auf der Grundlage der Art. 69 und 70 Abs. 1 EWG-Vertrag (später Art. 69 und 70 Abs. 1 EG-Vertrag, aufgehoben durch den Vertrag von Amsterdam), erlassen worden ist, wobei die in ihr enthaltene Liste gemäß ihrer Einleitung nicht erschöpfend ist (vgl. u. a. Urteile vom 23. Februar 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Slg. 2006, I-1957, Randnr. 39, vom 3. Oktober 2006, Fidium Finanz, C-452/04, Slg. 2006, I-9521, Randnr. 41, Federconsumatori u. a., Randnr. 20, und vom 17. Januar 2008, Jäger, C-256/06, Slg. 2008, I-123, Randnr. 24).

30 Der Gerichtshof hat hierzu u. a. festgestellt, dass Erbanfälle, mit denen das Vermögen, das ein Verstorbener hinterlässt, auf eine oder mehrere Personen übergeht — oder anders gesagt, das Eigentum an verschiedenen Gegenständen, Rechten usw., aus denen dieses Vermögen besteht, auf die Erben übergeht — in die Rubrik XI des Anhangs I der Richtlinie 88/361 mit der Überschrift „Kapitalverkehr mit persönlichem Charakter“ fallen, und dass es sich beim Erwerb von Todes wegen um Kapitalverkehr im Sinne von Art. 56 EG handelt; ausgenommen sind die Fälle, die mit keinem ihrer wesentlichen Elemente über die Grenzen eines Mitgliedstaats hinausweisen (Urteile Barbier, Randnr. 58, van Hilten-van der Heijden, Randnr. 42, und Jäger, Randnr. 25).

31 Vererbt eine Person, die zum Zeitpunkt ihres Todes in Italien wohnhaft war, anderen Personen, die in Italien oder gegebenenfalls in anderen Mitgliedstaaten wohnhaft sind, eine in den Niederlanden belegene Immobilie, für die in den Niederlanden Vermögensübergangsteuer festgesetzt wird, so handelt es sich keineswegs um einen rein innerstaatlichen Sachverhalt.

32 Daher handelt es sich bei der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Erbschaft um Kapitalverkehr im Sinne von Art. 56 Abs. 1 EG.

33 Zunächst ist zu prüfen, ob eine nationale Regelung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende entsprechend dem Vortrag der Kommission der Europäischen Gemeinschaften eine Beschränkung des Kapitalverkehrs darstellt.

34 Hierzu ist vorab daran zu erinnern, dass nach der niederländischen Regelung die aus einer Mehrzuteilung infolge einer testamentarischen Nachlassaufteilung der Eltern resultierenden Verbindlichkeiten, wie sie Frau Arens-Sikken im Ausgangsverfahren entstanden sind, bei der Festsetzung der Vermögensübergangsteuer für die vererbte Immobilie nicht abgezogen werden können, wenn der Erblasser seinen Wohnsitz zum Zeitpunkt seines Todes in einem anderen Mitgliedstaat als dem Königreich der Niederlande hatte. Daher musste die Vermögensübergangsteuer, die die Klägerin des Ausgangsverfahrens wegen des Erwerbs der Immobilie im Wege der Erbfolge entrichten musste, auf der Grundlage eines Wertes von 475 000 NLG, also des Gesamtwerts dieses Vermögensgegenstands, berechnet werden.

35 Wenn dagegen dieselbe Person zum Zeitpunkt ihres Todes ihren Wohnsitz in den Niederlanden hat, werden bei der Berechnung der Erbschaftsteuer, die auf eine im Wege der Erbfolge erworbene Immobilie geschuldet wird, solche Verbindlichkeiten berücksichtigt. In einem Fall, der mit demjenigen der Klägerin des Ausgangsverfahrens vergleichbar ist, d. h. in dem vier weitere Erben vorhanden sind und es um eine Nachlassimmobilie im Wert von 475 000 NLG geht, müsste der Ehegatte, den die aus der Mehrzuteilung resultierenden Verbindlichkeiten treffen, Erbschaftsteuer entrichten, die auf der Grundlage von 95 000 NLG, d. h. einem Fünftel des Wertes dieser Immobilie, berechnet würde.

36 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs können nationale Bestimmungen zur Festlegung des Werts einer Immobilie für die Zwecke der Berechnung des bei Erwerb von Todes wegen anfallenden Steuerbetrags nicht nur einen in einem anderen Mitgliedstaat Ansässigen vom Kauf im erstgenannten Mitgliedstaat belegener Immobilien abhalten, sondern auch eine Wertminderung des Nachlasses desjenigen bewirken, der in einem anderen Mitgliedstaat als dem ansässig ist, in dem sich die genannten Sachen befinden (vgl. in diesem Sinne Urteile Barbier, Randnr. 62, und Jäger, Randnr. 30).

37 In Bezug auf Erbschaften hat die Rechtsprechung bestätigt, dass zu den Maßnahmen, die als Beschränkungen des Kapitalverkehrs nach Art. 56 Abs. 1 EG verboten sind, solche gehören, die eine Wertminderung des Nachlasses dessen bewirken, der in einem anderen Mitgliedstaat als dem ansässig ist, in dem sich die betreffenden Vermögensgegenstände befinden und der deren Erwerb von Todes wegen besteuert (Urteile van Hilten-van der Heijden, Randnr. 44, und Jäger, Randnr. 31).

38 Zwar bleibt in einem Fall wie demjenigen des Ausgangsverfahrens für die Anwendung der nationalen Regelung der steuerpflichtige Wert der vererbten Immobilie, unabhängig davon, ob Abzüge zur Berücksichtigung der testamentarischen Aufteilung zugelassen sind oder nicht, gleich. Dies ändert jedoch, wie die Kommission zu Recht geltend macht, nichts daran, dass die niederländische Regelung bei der für die Festsetzung der tatsächlich geschuldeten Steuer verwendeten Berechnungsmethode zwischen zum Zeitpunkt ihres Todes gebietsansässigen und zu diesem Zeitpunkt gebietsfremden Personen unterscheidet.

39 Wie aus den Randnrn. 34 und 35 des vorliegenden Urteils hervorgeht, würde nämlich dann, wenn ein Gebietsansässiger eine in den Niederlanden belegene Immobilie fünf Personen vererbt und auch eine testamentarische Aufteilung getroffen hätte, die gesamte steuerliche Belastung dieser Immobilie auf sämtliche Erben aufgeteilt werden, während nach dem Tod eines Gebietsfremden wie des Ehemanns der Klägerin des Ausgangsverfahrens die gesamte steuerliche Belastung von einem einzigen Erben getragen wird. Wie die Kommission festgestellt hat, hätte es im ersten Fall mehrere Erben gegeben, und der Betrag, den jeder von ihnen erhalten hätte, hätte unter Berücksichtigung des Wertes der betreffenden Immobilie nicht unbedingt die Grenze für die Anwendung eines höheren Steuersatzes überstiegen. Dagegen könnte eine Besteuerung des Gesamtwerts einer Immobilie zulasten eines einzigen Erben, der die aus einer Mehrzuteilung infolge einer testamentarischen Nachlassaufteilung der Eltern resultierenden Verbindlichkeiten trägt, zur Anwendung eines höheren Steuersatzes führen oder würde dies sogar zwangsläufig tun.

40 Daher könnte eine nationale Regelung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende wegen des in der niederländischen Regelung vorgesehenen progressiven Steuersatzes, der, wie die Kommission in der mündlichen Verhandlung hervorge-

hoben hat, an sich nicht zu beanstanden ist, den Nachlass eines Gebietsfremden einer höheren steuerlichen Belastung unterwerfen.

41 Dieses Ergebnis wird nicht durch das Vorbringen der niederländischen Regierung in Frage gestellt, wonach die in den Niederlanden angewandte Regelung keine Beschränkung enthalte, da der von der Klägerin des Ausgangsverfahrens gerügte Unterschied in der Behandlung auf der Aufteilung der Steuerhoheit zwischen den Mitgliedstaaten beruhe. Dieser Umstand ist nämlich in Anbetracht der Kriterien, die sich aus der in den Randnrn. 36 und 37 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung ergeben, unerheblich. Ferner ergibt sich die unterschiedliche Berücksichtigung der aus der Mehrzuteilung resultierenden Verbindlichkeiten allein aus der Anwendung der betreffenden niederländischen Regelung (vgl. ebenfalls in diesem Sinne Urteil Jäger, Randnr. 34).

42 Die niederländische Regierung macht jedoch geltend, dass die aus der Mehrzuteilung resultierenden Verbindlichkeiten nicht als unmittelbar mit der Immobilie zusammenhängend im Sinne der Urteile Gerritse und Barbier betrachtet werden dürften. Diese Verbindlichkeiten seien keine Nachlassschulden, sondern vom hinterbliebenen Ehegatten übernommene Schulden, die nach dem Tod des Erblassers kraft des von diesem hinterlassenen Testaments entstanden seien. Diese Schulden hätten die Immobilie nicht belastet, und die Gläubiger des hinterbliebenen Ehegatten, den die aus der Mehrzuteilung resultierenden Verbindlichkeiten träfen, könnten kein dingliches Recht an dieser Immobilie geltend machen.

43 In diesem Zusammenhang ist daran zu erinnern, dass die in der erwähnten Rechtssache Barbier vorgelegte Frage die Berechnung des Betrags der Steuer, die im Fall des erbrechtlichen Erwerbs einer in einem Mitgliedstaat belegenen Immobilie festgesetzt werden konnte, und die Berücksichtigung der unbedingten Verpflichtung des Inhabers des dinglichen Rechts, dieses an einen Dritten abzutreten, der über das wirtschaftliche Eigentum an der Immobilie verfügte, bei der Ermittlung ihres Wertes betraf. Diese Schuld stand daher in unmittelbarem Zusammenhang mit der vererbten Immobilie.

44 Ebenso besteht, wie der Gerichtshof im Rahmen der Art. 49 EG und 50 EG entschieden hat, die Gefahr, dass sich eine nationale Regelung, die Gebietsfremden bei der Besteuerung den Abzug von Betriebsausgaben, die unmittelbar mit der Tätigkeit zusammenhängen, aus der die im betreffenden Mitgliedstaat zu versteuernden Einkünfte erzielt wurden, verweigert, Gebietsansässigen aber gewährt, hauptsächlich zum Nachteil der Angehörigen anderer Mitgliedstaaten auswirkt und den genannten Artikeln zuwiderläuft (vgl. in diesem Sinne Urteil Gerritse, Randnrn. 27 und 28).

45 Zwar stehen im Ausgangsverfahren, wie das vorlegende Gericht selbst ausführt, die aus der Mehrzuteilung resultierenden Verbindlichkeiten tatsächlich in einem Zusammenhang mit der in Rede stehenden Immobilie, da sie darauf beruhen, dass die Immobilie infolge der testamentarischen Aufteilung von der Klägerin des Ausgangsverfahrens insgesamt erworben worden ist, doch braucht nicht geprüft zu werden, ob ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den aus der Mehrzuteilung resultierenden Verbindlichkeiten und der zum Nachlass gehörenden Immobilie besteht, um eine nach Art. 56 Abs. 1 EG grundsätzlich verbotene Beschränkung annehmen zu können. Im Unterschied zu den erwähnten Rechtssachen geht es bei der vorliegenden Rechtssache nämlich um die für die Erben unterschiedlichen Folgen einer nationalen Regelung, die bei der Aufteilung der Besteuerungsgrundlage infolge einer testamentarischen Aufteilung danach unterscheidet, ob der Erblasser zum Zeitpunkt seines Todes im betreffenden Mitgliedstaat wohnhaft war oder nicht.

46 Im vorliegenden Fall beruht, wie aus den Randnrn. 38 bis 40 dieses Urteils hervorgeht, die Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darauf, dass eine nationale Regelung wie die des Ausgangsverfahrens in Verbindung mit der Anwendung eines progressiven Steuersatzes bei der Aufteilung der steuerlichen Belastung zu einer unterschiedlichen Behandlung der verschiedenen Erben einer Person, die zum Zeitpunkt ihres Todes im betreffenden Mitgliedstaat wohnhaft war, und der Erben einer Person, die zu diesem Zeitpunkt nicht dort wohnte, führt.

47 In der Sitzung hat die niederländische Regierung selbst eingeräumt, dass in einer Situation wie der des Ausgangsverfahrens die Nichtberücksichtigung der Forderungen, die die übrigen Erben einer solchen gebietsfremden Person geltend machen, weil sie zu wenig erhalten haben, zu einer höheren steuerlichen Belastung führen könnte, da die Vermögensübergangsteuer nur vom hinterbliebenen Ehegatten erhoben wird.

48 Ferner wird in einer Situation wie derjenigen des Ausgangsverfahrens die Beschränkung, die sich daraus ergibt, dass der hinterbliebene Ehegatte Vermögensübergangsteuer auf den Gesamtwert der Immobilie entrichten muss, ohne dass die aus der Mehrzuteilung resultierenden Verbindlichkeiten berücksichtigt werden, noch dadurch verstärkt, dass die Vermögensübergangsteuer, wie aus Randnr. 12 dieses Urteils und den schriftlichen Erklärungen, die die Kommission beim Gerichtshof eingereicht hat, hervorgeht, nicht nur nach dem Wert des Erwerbs, sondern auch unter Berücksichtigung des Verhältnisses zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Erblasser berechnet wird. Nach dem Vorbringen der Kommission ist die Befreiung, die für hinterbliebene Ehegatten gilt, gewöhnlich im Gegensatz zu derjenigen, die für die Kinder gilt, erheblich.

49 Sodann ist zu prüfen, ob die festgestellte Beschränkung des freien Kapitalverkehrs aufgrund von Bestimmungen des Vertrags gerechtfertigt ist.

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

51 Diese Bestimmung in Art. 58 EG ist als Ausnahme vom Grundprinzip des freien Kapitalverkehrs eng auszulegen. Sie kann somit nicht dahin verstanden werden, dass jede Steuerregelung, die zwischen Steuerpflichtigen nach ihrem Wohnort oder nach dem Mitgliedstaat ihrer Kapitalanlage unterscheidet, ohne Weiteres mit dem Vertrag vereinbar wäre (vgl. Urteil Jäger, Randnr. 40).

52 Die in Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EG vorgesehene Ausnahme wird nämlich ihrerseits durch Art. 58 Abs. 3 EG eingeschränkt, wonach die in Art. 58 Abs. 1 genannten nationalen Maßnahmen „weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs im Sinne des

Artikels 56 darstellen [dürfen]“ (vgl. Urteile vom 6. Juni 2000, Verkooijen, C-35/98, Slg. 2000, I-4071, Randnr. 44, vom 7. September 2004, Manninen, C-319/02, Slg. 2004, I-7477, Randnr. 28, und Jäger, Randnr. 41). Ferner ist die unterschiedliche Behandlung einer zum Zeitpunkt ihres Todes im Königreich der Niederlande wohnhaften Person und einer zu diesem Zeitpunkt in einem anderen Mitgliedstaat wohnhaften Person auf dem Gebiet der Erbschaft- und Vermögensübergangsteuer, die für eine im Königreich der Niederlande belegene Immobilie geschuldet werden, nur dann gerechtfertigt, wenn sie nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung des mit dieser Regelung verfolgten Ziels erforderlich ist (vgl. in diesem Sinne Urteil Manninen, Randnr. 29).

53 Daher ist zwischen einer nach Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EG erlaubten Ungleichbehandlung und einer nach Art. 58 Abs. 3 EG verbotenen willkürlichen Diskriminierung zu unterscheiden. Aus der Rechtsprechung ergibt sich, dass eine nationale Steuerregelung wie die im Ausgangsverfahren streitige, die für die Festsetzung der Erbschaftsteuer in Bezug auf die Abziehbarkeit der aus der Mehrzuteilung resultierenden Verbindlichkeiten danach unterscheidet, ob der Erblasser zum Zeitpunkt seines Todes in diesem oder in einem anderen Mitgliedstaat wohnhaft war, nur dann als mit den Vertragsbestimmungen über den freien Kapitalverkehr vereinbar angesehen werden kann, wenn die unterschiedliche Behandlung Situationen betrifft, die objektiv nicht miteinander vergleichbar sind, oder wenn sie durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist (vgl. Urteile Verkooijen, Randnr. 43, Manninen, Randnr. 29, und Jäger, Randnr. 43).

54 Entgegen der Ansicht der niederländischen Regierung kann diese unterschiedliche Behandlung nicht mit der Begründung gerechtfertigt werden, dass sie sich auf Situationen beziehe, die nicht objektiv miteinander vergleichbar seien.

55 Die Situation der Erben des Erblassers im Ausgangsverfahren ist vergleichbar mit derjenigen aller anderen Erben, zu deren Erbschaft eine in den Niederlanden belegene Immobilie gehört, die von einer Person vererbt worden ist, die zum Zeitpunkt ihres Todes in diesem Mitgliedstaat wohnhaft war.

56 Die niederländische Regelung betrachtet grundsätzlich sowohl die Erben von zum Zeitpunkt ihres Todes Gebietsansässigen als auch die Erben von zu diesem Zeitpunkt Gebietsfremden für die Zwecke der Erhebung von Erbschaftsteuern und/oder Vermögensübergangsteuern auf in den Niederlanden belegene Immobilien als steuerpflichtig. Nur beim Abzug der aus einer Mehrzuteilung resultierenden Verbindlichkeiten infolge einer testamentarischen Nachlassaufteilung der Eltern erfolgt eine unterschiedliche Behandlung des Nachlasses der Gebietsansässigen und der Gebietsfremden.

57 Wenn eine nationale Regelung für die Zwecke der Besteuerung einer im Wege der Erbfolge erworbenen Immobilie, die im betreffenden Mitgliedstaat belegen ist, die Erben einer zum Zeitpunkt ihres Todes gebietsansässigen Person und diejenigen einer zu diesem Zeitpunkt gebietsfremden Person auf die gleiche Stufe stellt, kann sie die Erben im Rahmen dieser Besteuerung in Bezug auf die Abziehbarkeit der auf der Immobilie ruhenden Belastungen nicht unterschiedlich behandeln, ohne eine Diskriminierung zu schaffen. Indem der nationale Gesetzgeber die Erbanfälle dieser beiden Personengruppen für die Zwecke der Erbschaftbesteuerung — außer beim Abzug der Schulden — gleich behandelt, hat er anerkannt, dass zwischen ihnen im Hinblick auf die Modalitäten und die Voraussetzungen dieser Besteuerung kein Unterschied in der objektiven Situation besteht, der eine unterschiedliche Behandlung rechtfertigen könnte (vgl. entsprechend im Rahmen des Niederlassungsrechts Urteile vom 28. Januar 1986, Kommission/Frankreich, 270/83, Slg. 1986, 273, Randnr. 20, vom 14. Dezember 2006, Denkavit Internationaal und Denkavit France, C-170/05, Slg. 2006, I-11949, Randnr. 35, sowie im Rahmen des freien Kapitalverkehrs und der Erbschaftsteuern Urteil vom heutigen Tag, Eckelkamp, C-11/07, Slg. 2008, I-6845, Randnr. 63).

58 Was schließlich die Frage betrifft, ob die Beschränkung des Kapitalverkehrs aufgrund einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses objektiv gerechtfertigt werden kann, so ist festzustellen, dass die niederländische Regierung — abgesehen von ihrem Vorbringen im Rahmen der dritten Vorlagefrage — keine Rechtfertigung dieser Art vorgetragen hat.

59 Zur zweiten Frage ist festzustellen, dass die Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darin besteht, dass die Nichtberücksichtigung der aus der Mehrzuteilung resultierenden Verbindlichkeiten bei der Festsetzung der Vermögensübergangsteuer in

Verbindung mit dem in der nationalen Regelung vorgesehenen progressiven Steuersatz zu einer höheren steuerlichen Gesamtbelastung als im Fall der Festsetzung der Erbschaftsteuer führen kann. Ferner hat das vorlegende Gericht diese Frage unter Berufung auf die Urteile Gerritse und Barbier gestellt, die, wie aus Randnr. 45 dieses Urteils hervorgeht, im vorliegenden Fall nicht einschlägig sind. Daher braucht die zweite Frage nicht beantwortet zu werden.

60 Nach allem ist auf die erste Frage zu antworten, dass die Art. 73b und 73d EG Vertrag dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren streitigen entgegenstehen, die die Berechnung der Erbschaftsteuer und der Vermögensübergangsteuer auf eine in einem Mitgliedstaat belegene Immobilie betrifft und bei der Berechnung dieser Steuern nicht die Möglichkeit vorsieht, die aus einer Mehrzuteilung infolge der testamentarischen Nachlassaufteilung der Eltern resultierenden Verbindlichkeiten abzuziehen, wenn der Erblasser zum Zeitpunkt seines Todes nicht in diesem Staat wohnhaft war, sondern in einem anderen Mitgliedstaat, während eine solche Abzugsmöglichkeit vorgesehen ist, wenn er zum Zeitpunkt seines Todes in dem Staat wohnhaft war, in dem die vererbte Immobilie belegen ist, sofern eine solche Regelung einen progressiven Steuersatz vorsieht und die Nichtberücksichtigung dieser Verbindlichkeiten in Verbindung mit dem progressiven Steuersatz zu einer höheren steuerlichen Belastung für die Erben führen kann, die eine solche Abzugsmöglichkeit nicht in Anspruch nehmen können.

Zur dritten Frage

61 Mit der dritten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Antwort auf die erste Frage anders lautet, wenn der Mitgliedstaat, in dem der Erblasser zum Zeitpunkt seines Todes gewohnt hat, aufgrund einer in seinem Hoheitsgebiet geltenden Regelung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung eine Steuergutschrift für die Erbschaftsteuer gewährt, die in einem anderen Staat für die dort belegenen Immobilien zu entrichten ist.

62 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs ist die Beseitigung der Doppelbesteuerung eines der Ziele der Europäischen Gemeinschaft, deren Verwirklichung gemäß Art. 293 zweiter Gedankenstrich EG von den Mitgliedstaaten abhängt. In Ermangelung gemeinschaftlicher Vereinheitlichungs- oder Harmonisierungsmaßnahmen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung bleiben die Mitgliedstaaten dafür zuständig, die Kriterien für die Besteuerung der Einkünfte und des Vermögens festzulegen, um die Doppelbesteuerung gegebenenfalls im Wege eines Abkommens zu beseitigen. Dabei können die Mitgliedstaaten im Rahmen bilateraler Abkommen die Anknüpfungspunkte für die Aufteilung der Steuerhoheit festlegen (vgl. Urteile vom 12. Mai 1998, Gilly, C-336/96, Slg. 1998, I-2793, Randnrn. 24 und 30, vom 21. September 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Slg. 1999, I-6161, Randnr. 57, vom 19. Januar 2006, Bouanich, C-265/04, Slg. 2006, I-923, Randnr. 49, sowie Denkavit Internationaal und Denkavit France, Randnr. 43).

63 Bei der Ausübung der auf diese Weise aufgeteilten Steuerhoheit können die Mitgliedstaaten die Vorschriften des Gemeinschaftsrechts jedoch nicht unbeachtet lassen (Urteile Saint-Gobain ZN, Randnr. 58, Bouanich, Randnr. 50, sowie Denkavit Internationaal und Denkavit France, Randnr. 44).

64 Selbst wenn ein solches zweiseitiges Abkommen zwischen dem Mitgliedstaat, in dem der Erblasser zum Zeitpunkt seines Todes gewohnt hat, und dem Staat, in dem die Immobilie belegen ist, die zum Nachlass in diesem Staat gehört, die Wirkungen der im Rahmen der Antwort auf die erste Frage festgestellten Beschränkung des freien Kapitalverkehrs neutralisieren könnte, ist jedenfalls festzustellen, dass zwischen dem Königreich der Niederlande und der Italienischen Republik kein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Erbschaftsteuern besteht.

65 Daher genügt die Feststellung, dass der Mitgliedstaat, in dem die Immobilie belegen ist, sich zur Rechtfertigung einer Beschränkung des freien Kapitalverkehrs, die auf seiner Regelung beruht, nicht auf eine von seinem Willen unabhängige Möglichkeit einer Steuergutschrift berufen kann, die ein anderer Mitgliedstaat wie etwa der, in dem der Erblasser zum Zeitpunkt seines Todes gewohnt hat, gewährt und die ganz oder teilweise die Benachteiligung ausgleichen kann, die die Erben des Erblassers erleiden, weil der Mitgliedstaat, in dem diese Immobilie belegen ist, bei

der Festsetzung der Vermögensübergangsteuer die aus einer Mehrzuteilung infolge einer testamentarischen Nachlassaufteilung der Eltern resultierenden Verbindlichkeiten nicht berücksichtigt (vgl. in diesem Sinne Urteil Eckelkamp, Randnr. 68).

66 Ein Mitgliedstaat kann sich nämlich nicht auf das Bestehen eines von einem anderen Mitgliedstaat — im vorliegenden Fall dem Mitgliedstaat, in dem der Erblasser zum Zeitpunkt seines Todes gewohnt hat — einseitig gewährten Vorteils berufen, um seinen Verpflichtungen aus dem Vertrag, insbesondere aus den Bestimmungen über den freien Kapitalverkehr, zu entgehen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 8. November 2007, Amurta, C-379/05, Slg. 2007, I-9569, Randnr. 78).

67 Nach alledem ist auf die dritte Frage zu antworten, dass sich die Antwort auf die erste Frage nicht ändert, wenn die Regelung des Mitgliedstaats, in dem der Erblasser zum Zeitpunkt seines Todes gewohnt hat, einseitig die Möglichkeit der Gewährung einer Steuergutschrift für die Erbschaftsteuer vorsieht, die in einem anderen Mitgliedstaat für die dort belegenen Immobilien zu entrichten ist.

Kosten

68 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

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

1. **Die Art. 73b und 73d EG-Vertrag (jetzt Art. 56 EG und 58 EG) sind dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren streitigen entgegenstehen, die die Berechnung der Erbschaftsteuer und der Vermögensübergangsteuer auf eine in einem Mitgliedstaat belegene Immobilie betrifft und bei der Berechnung dieser Steuern nicht die Möglichkeit vorsieht, die aus einer Mehrzuteilung infolge der testamentarischen Nachlassaufteilung der Eltern resultierenden Verbindlichkeiten abzuziehen, wenn der Erblasser zum Zeitpunkt seines Todes nicht in diesem Staat wohnhaft war, sondern in einem anderen Mitgliedstaat, während eine solche Abzugsmöglichkeit vorgesehen ist, wenn er zum Zeitpunkt seines Todes in dem Staat wohnhaft war, in dem die vererbte Immobilie belegen ist, sofern eine solche Regelung einen progressiven Steuersatz vorsieht und die Nichtberücksichtigung dieser Verbindlichkeiten in Verbindung mit dem progressiven Steuersatz zu einer höheren steuerlichen Belastung für die Erben führen kann, die eine solche Abzugsmöglichkeit nicht in Anspruch nehmen können.**

2. **Die Antwort auf die erste Frage in Nr. 1 des Tenors dieses Urteils ändert sich nicht, wenn die Regelung des Mitgliedstaats, in dem der Erblasser zum Zeitpunkt seines Todes gewohnt hat, einseitig die Möglichkeit der Gewährung einer Steuergutschrift für die Erbschaftsteuer vorsieht, die in einem anderen Mitgliedstaat für die dort belegenen Immobilien zu entrichten ist.**

Unterschriften