Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Fünfte Kammer)

21. Dezember 2021 *

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Freier Kapitalverkehr – Art. 63 und 65 AEUV – Nationale Regelung über die Erbschaftsteuer – Im Inland belegene Immobilien – Beschränkte Steuerpflicht – Unterschiedliche Behandlung von Gebietsansässigen und Gebietsfremden – Anspruch auf einen Freibetrag auf die Bemessungsgrundlage – Anteilige Kürzung im Fall der beschränkten Steuerpflicht – Verbindlichkeiten aus Pflichtteilen – Kein Abzug im Fall der beschränkten Steuerpflicht“

In der Rechtssache C-394/20

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Finanzgericht Düsseldorf (Deutschland) mit Entscheidung vom 20. Juli 2020, beim Gerichtshof eingegangen am 18. August 2020, in dem Verfahren

XY

gegen

Finanzamt V

erlässt

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten E. Regan (Berichterstatter), des Präsidenten des Gerichtshofs K. Lenaerts in Wahrnehmung der Aufgaben eines Richters der Fünften Kammer, des Präsidenten der Vierten Kammer C. Lycourgos sowie der Richter I. Jarukaitis und M. Ilešič,

Generalanwalt: J. Richard de la Tour,

Kanzler: C. Di Bella, Verwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 9. Juni 2021,

unter Berücksichtigung der Erklärungen:

– von XY, vertreten durch Steuerberater R. Weller,

* Verfahrenssprache: Deutsch.

– der deutschen Regierung, vertreten durch J. Möller, R. Kanitz und S. Costanzo als Bevollmächtigte,

– der spanischen Regierung, vertreten durch J. Ruiz Sánchez als Bevollmächtigte,

– der Europäischen Kommission, vertreten durch W. Roels und B.-R. Killmann als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 16. September 2021

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 63 und 65 AEUV.

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen XY und dem Finanzamt V (Deutschland) über die Berechnung der Erbschaftsteuer auf in Deutschland belegene Grundstücke.

Rechtlicher Rahmen

3 § 1 („Steuerpflichtige Vorgänge“) des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Februar 1997 (BGBl. 1997 I S. 378), geändert durch das Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 23. Juni 2017 (BGBl. 2017 I S. 1682) (im Folgenden: ErbStG), sieht vor:

„(1) Der Erbschaftsteuer (Schenkungsteuer) unterliegen

1. der Erwerb von Todes wegen;

2. die Schenkungen unter Lebenden;

…“

4 § 2 („Persönliche Steuerpflicht“) ErbStG bestimmt:

„(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).

…“

5 § 3 ErbStG („Erwerb von Todes wegen“) Abs. 1 sieht vor:

„Als Erwerb von Todes wegen gilt

1. der Erwerb durch Erbanfall …, durch Vermächtnis … oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs (§§ 2303 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuchs [in der Fassung der Bekanntmachung vom 2. Januar 2002 (BGBl. 2002 I S. 42, berichtigt im BGBl. 2002 I S. 2909 und BGBl. 2003 I S. 738), im Folgenden: BGB]);

…“

6 Nach § 9 ErbStG entsteht die Steuer bei Erwerben von Todes wegen mit dem Tode des Erblassers.

7 § 10 („Steuerpflichtiger Erwerb“) ErbStG bestimmt:

„(1) Als steuerpflichtiger Erwerb gilt die Bereicherung des Erwerbers, soweit sie nicht steuerfrei ist … In den Fällen des § 3 gilt … als Bereicherung der Betrag, der sich ergibt, wenn von dem … Wert des gesamten Vermögensanfalls, soweit er der Besteuerung nach diesem Gesetz unterliegt, die nach den Absätzen 3 bis 9 abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten … abgezogen werden. …

…

(5) Von dem Erwerb sind, soweit sich nicht aus den Absätzen 6 bis 9 etwas anderes ergibt, als Nachlassverbindlichkeiten abzugsfähig

1. die vom Erblasser herrührenden Schulden …;

2. Verbindlichkeiten aus Vermächtnissen, Auflagen und geltend gemachten Pflichtteilen und Erbersatzansprüchen;

…

(6) Nicht abzugsfähig sind Schulden und Lasten, soweit sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Vermögensgegenständen stehen, die nicht der Besteuerung nach diesem Gesetz unterliegen. Beschränkt sich die Besteuerung auf einzelne Vermögensgegenstände (§ 2 Absatz 1 Nummer 3, …), so sind nur die damit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schulden und Lasten abzugsfähig. …

…“

8 § 15 („Steuerklassen“) ErbStG sieht vor:

„(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,

…“

9 § 16 („Freibeträge“) ErbStG bestimmt:

„(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) In den Fällen der beschränkten Steuerpflicht (§ 2 Absatz 1 Nummer 3) wird der Freibetrag nach Absatz 1 um einen Teilbetrag gemindert. Dieser Teilbetrag entspricht dem Verhältnis der Summe der Werte des in demselben Zeitpunkt erworbenen, nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Vermögens und derjenigen, nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Vermögensvorteile, die innerhalb von zehn Jahren von derselben Person angefallen sind, zum Wert des Vermögens, das insgesamt innerhalb von zehn Jahren von derselben Person angefall[en] ist. Die früheren Erwerbe sind mit ihrem früheren Wert anzusetzen.“

10 § 37 ErbStG („Anwendung des Gesetzes“) sieht in Abs. 14 vor:

„§ … 16 Absatz 1 und 2 in der am 25. Juni 2017 geltenden Fassung sind auf Erwerbe anzuwenden, für die die Steuer nach dem 24. Juni 2017 entsteht.“

11 § 121 („Inlandsvermögen“) des Bewertungsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Februar 1991 (BGBl. 1991 I S. 230), geändert durch das Gesetz vom 4. November 2016, bestimmt:

„Zum Inlandsvermögen gehören:

1. das inländische land- und forstwirtschaftliche Vermögen;

2. das inländische Grundvermögen;

…“

12 § 2303 („Pflichtteilsberechtigte; Höhe des Pflichtteils“) Abs. 1 BGB sieht vor:

„Ist ein Abkömmling des Erblassers durch Verfügung von Todes wegen von der Erbfolge ausgeschlossen, so kann er von dem Erben den Pflichtteil verlangen. Der Pflichtteil besteht in der Hälfte des Wertes des gesetzlichen Erbteils. …“

13 In § 2311 („Wert des Nachlasses“) BGB heißt es:

„(1) Der Berechnung des Pflichtteils wird der Bestand und der Wert des Nachlasses zur Zeit des Erbfalls zugrunde gelegt. …

(2) Der Wert ist, soweit erforderlich, durch Schätzung zu ermitteln. Eine vom Erblasser getroffene Wertbestimmung ist nicht maßgebend.“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

14 Die Klägerin des Ausgangsverfahrens ist österreichische Staatsangehörige und wohnt in Österreich. Sie ist die Tochter von E, der ebenfalls österreichischer Staatsbürger war und in Österreich wohnte und der am 12. August 2018 verstarb.

15 E war Eigentümer dreier bebauter Grundstücke sowie eines unbebauten Grundstücks in Deutschland. Er hatte ein Testament errichtet, mit dem er seine Tochter zu seiner Alleinerbin einsetzte, während seine Ehefrau und sein Sohn Anspruch auf einen Pflichtteil hatten.

16 Nach dem Tod ihres Vaters verpflichtete sich die Klägerin des Ausgangsverfahrens in einem Pflichtteilsübereinkommen, ihrer Mutter und ihrem Bruder Beträge von 1 700 000 Euro und 2 850 000 Euro zur Berichtigung ihrer Pflichtteilsansprüche zu zahlen. Sie beantragte in ihrer beim Finanzamt V abgegebenen Erbschaftsteuererklärung, die Verbindlichkeiten aus den Pflichtteilen in Höhe von 43 %, mithin in Höhe von insgesamt 1 956 500 Euro, von dem Wert ihres Erwerbs von Todes wegen als Nachlassverbindlichkeiten abzuziehen. Der in Deutschland der Erbschaftsteuer unterliegende Teil des Grundvermögens mache 43 % des Gesamtwerts des Nachlassvermögens in Höhe von 11 592 598,10 Euro aus, zu dem auch Kapitalvermögen und ein in Spanien belegenes Grundstück gehörten.

17 Das Finanzamt V setzte die von der Klägerin des Ausgangsverfahrens geschuldete Erbschaftsteuer auf 642 333 Euro fest. Dabei unterwarf es nur die in Deutschland belegenen Grundstücke der Besteuerung. Den Abzug der Pflichtteile als Nachlassverbindlichkeiten lehnte es mit der Begründung ab, dass diese nicht im Sinne von § 10 Abs. 6 Satz 2 ErbStG in wirtschaftlichem Zusammenhang mit den zum Nachlassvermögen gehörenden Grundstücken stünden. Ferner berücksichtigte es bei der Berechnung der Erbschaftsteuer anstelle des für die Kinder des Erblassers an sich nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG vorgesehenen Freibetrags von 400 000 Euro einen nach § 16 Abs. 2 ErbStG geminderten Freibetrag.

18 Mit ihrer Klage vor dem Finanzgericht Düsseldorf (Deutschland) macht die Klägerin des Ausgangsverfahrens geltend, dass sie Anspruch auf den vollen Freibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG habe, da § 16 Abs. 2 ErbStG unionsrechtswidrig sei. Das Gleiche gelte für die Weigerung, den Abzug des Wertes der Verbindlichkeiten aus den Pflichtteilen als Nachlassverbindlichkeit in Höhe des von ihr berechneten Betrags ganz oder anteilig zuzulassen.

19 Das vorlegende Gericht gibt an, dass die Entscheidung des bei ihm anhängigen Rechtsstreits davon abhänge, ob § 16 Abs. 2 und § 10 Abs. 6 Satz 2 ErbStG, die im Fall der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht Anwendung fänden, wenn unter Umständen wie den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden zum Zeitpunkt des Todes weder der Erblasser noch der Erbe ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland gehabt hätten, mit Art. 63 Abs. 1 und Art. 65 AEUV vereinbar seien.

20 Als Erstes weist das vorlegende Gericht darauf hin, dass § 16 Abs. 2 ErbStG vom deutschen Gesetzgeber als Reaktion auf das Urteil vom 8. Juni 2016, Hünnebeck (C-479/14, EU:C:2016:412), eingeführt worden sei. Nach dieser Bestimmung und nach § 37 Abs. 14 ErbStG sei bei Erwerben von Todes wegen, bei denen der Steuertatbestand nach dem 24. Juni 2017 eingetreten sei, der Freibetrag nach § 16 Abs. 1 ErbStG um einen nach Maßgabe des § 16 Abs. 2 ErbStG zu berechnenden Betrag zu mindern. Das vorlegende Gericht hat allerdings Zweifel an der Vereinbarkeit dieser Neuregelung mit Art. 63 Abs. 1 und Art. 65 AEUV in ihrer Auslegung durch den Gerichtshof.

21 Als Zweites fragt sich das vorlegende Gericht auch, ob § 10 Abs. 6 Satz 2 ErbStG mit diesen Bestimmungen vereinbar sei.

22 Im Rahmen der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht, um die es im Ausgangsverfahren gehe, habe das Finanzamt V nur das inländische Grundvermögen der Besteuerung unterworfen. Insoweit erlaube es § 10 Abs. 6 ErbStG der Klägerin des Ausgangsverfahrens nicht, von ihrem Erwerb von Todes wegen den Wert der von ihr zu erfüllenden Verbindlichkeiten aus den Pflichtteilen ihrer Mutter und ihres Bruders gemäß § 10 Abs. 5 ErbStG als Nachlassverbindlichkeiten abzuziehen.

23 Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (Deutschland) liege ein wirtschaftlicher Zusammenhang, der nach § 10 Abs. 6 für die Abzugsfähigkeit von Schulden und Lasten erforderlich sei, nämlich nur vor, wenn diese bestimmten zum Nachlass gehörenden Vermögensgegenständen zugeordnet werden könnten. Nach dieser Rechtsprechung begründe aber die Tatsache, dass der Pflichtteil gemäß § 2311 BGB nach dem Wert des Nachlasses bemessen werde, keinen solchen wirtschaftlichen Zusammenhang, sondern allenfalls einen rechtlichen Zusammenhang.

24 Das vorlegende Gericht weist darauf hin, dass dann, wenn der Erblasser oder die Klägerin des Ausgangsverfahrens zur Zeit des Erbfalls einen Wohnsitz oder einen gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland gehabt hätte, ein Fall der unbeschränkten Steuerpflicht der Klägerin des Ausgangsverfahrens vorläge und diese die Verbindlichkeiten aus den Pflichtteilen als Nachlassverbindlichkeiten uneingeschränkt gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG von ihrem Erwerb von Todes wegen abziehen könne.

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

1. Sind Art. 63 Abs. 1 und Art. 65 AEUV dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung eines Mitgliedstaats über die Erhebung der Erbschaftsteuer entgegenstehen, die hinsichtlich der Berechnung der Steuer vorsieht, dass der Freibetrag auf die Steuerbemessungsgrundlage im Fall des Erwerbs von im Inland belegenen Grundstücken dann, wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes und der Erbe zu dieser Zeit ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt 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 oder gewöhnlichen Aufenthalt im erstgenannten Mitgliedstaat gehabt hätte?

2. Sind Art. 63 Abs. 1 und Art. 65 AEUV dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung eines Mitgliedstaats über die Erhebung der Erbschaftsteuer entgegenstehen, die hinsichtlich der Berechnung der Steuer vorsieht, dass Verbindlichkeiten aus Pflichtteilen im Fall des Erwerbs von im Inland belegenen Grundstücken dann, wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes und der Erbe zu dieser Zeit ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in einem anderen Mitgliedstaat hatten, nicht abziehbar sind, während diese Verbindlichkeiten vollständig von dem Wert des Erwerbs von Todes wegen abziehbar wären, wenn zumindest der Erblasser oder der Erbe zu dem Zeitpunkt des Todes des Erblassers seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im erstgenannten Mitgliedstaat gehabt hätte?

Zu den Vorabentscheidungsfragen

Zur ersten Frage

26 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Art. 63 und 65 AEUV dahin auszulegen sind, dass sie einer Regelung eines Mitgliedstaats über die Berechnung der Erbschaftsteuer entgegenstehen, die vorsieht, dass im Fall des Erwerbs von im Inland belegenen Grundstücken, wenn zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers weder dieser noch der Erbe seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in diesem Mitgliedstaat hatte, der Freibetrag auf die Steuerbemessungsgrundlage gegenüber dem Freibetrag, der zur Anwendung gekommen wäre, wenn zumindest einer von ihnen zu diesem Zeitpunkt seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in diesem Mitgliedstaat gehabt hätte, um einen Betrag gemindert wird, der dem Verhältnis des Wertes des in diesem Mitgliedstaat nicht der Besteuerung unterliegenden Vermögens zum Gesamtwert des Nachlasses entspricht.

27 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs fällt die direkte Besteuerung zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, diese müssen diese Zuständigkeit jedoch unter Beachtung des Unionsrechts und insbesondere der durch den AEU-Vertrag garantierten Grundfreiheiten ausüben (vgl. insbesondere Urteile vom 23. Februar 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, EU:C:2006:131, Rn. 36 und die dort angeführte Rechtsprechung, vom 3. März 2021, Promociones Oliva Park, C-220/19, EU:C:2021:163, Rn. 73 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 29. April 2021, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö [Von OGAW ausgeschüttete Erträge], C-480/19, EU:C:2021:334, Rn. 25 und die dort angeführte Rechtsprechung).

28 Art. 63 Abs. 1 AEUV verbietet ganz allgemein Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern.

29 Die Steuer auf Erbschaften, mit denen das Vermögen eines Erblassers auf eine oder mehrere Personen übergeht, fällt unter die Bestimmungen des AEU-Vertrags über die Kapitalverkehrsfreiheit; ausgenommen sind die Fälle, die mit keinem ihrer wesentlichen Elemente über die Grenzen eines Mitgliedstaats hinausweisen (Urteil vom 26. Mai 2016, Kommission/Griechenland, C-244/15, EU:C:2016:359, Rn. 25 und die dort angeführte Rechtsprechung).

30 Eine Situation, in der ein Mitgliedstaat Erbschaftsteuer auf in seinem Hoheitsgebiet belegene Nachlassgüter erhebt, die einer zum Zeitpunkt ihres Todes nicht in diesem Mitgliedstaat wohnhaften Person gehören und einem ebenfalls gebietsfremden Erben zustehen, kann nicht als rein innerstaatlicher Sachverhalt angesehen werden. Eine solche Situation ist daher dem Kapitalverkehr im Sinne von Art. 63 Abs. 1 AEUV zuzurechnen.

31 Daher ist zu prüfen, ob eine nationale Regelung, die im Fall der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht eine Minderung des Freibetrags auf die Steuerbemessungsgrundlage vorsieht, eine Beschränkung des Kapitalverkehrs im Sinne von Art. 63 Abs. 1 AEUV darstellt und wenn ja, ob diese Beschränkung gerechtfertigt ist.

Zum Vorliegen einer Beschränkung im Sinne von Art. 63 AEUV

32 Zu den Maßnahmen, die bei Erbschaften Beschränkungen des Kapitalverkehrs darstellen, gehören solche, die eine Wertminderung des Nachlasses dessen bewirken, der in einem anderen Mitgliedstaat als dem ansässig ist, in dessen Gebiet sich die betreffenden Vermögensgegenstände befinden (Urteil vom 17. Oktober 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, Rn. 23 und die dort angeführte Rechtsprechung).

33 Nach der vorliegend im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Regelung ist, wenn ein Nachlass in Deutschland belegene Immobilien umfasst und weder der Erblasser noch der Erbe zum Zeitpunkt des Erbfalls in diesem Mitgliedstaat wohnhaft sind, der Freibetrag auf die Steuerbemessungsgrundlage niedriger als der Freibetrag, der zur Anwendung gekommen wäre, wenn der Erblasser oder der Erbe zu diesem Zeitpunkt in diesem Mitgliedstaat gewohnt hätte. Dieser Freibetrag wird nämlich um einen Betrag gemindert, der dem Verhältnis des Wertes des in diesem Mitgliedstaat nicht der Besteuerung unterliegenden Vermögens zum Gesamtwert des Nachlasses entspricht.

34 Folglich führt eine solche Regelung dazu, dass Erbschaften zwischen Gebietsfremden einer höheren steuerlichen Belastung unterliegen als solche, an denen zumindest ein Gebietsansässiger beteiligt ist, und bewirkt daher eine Wertminderung des Nachlasses. Daraus folgt, dass eine nationale Regelung wie die im Ausgangsverfahren fragliche eine Beschränkung des Kapitalverkehrs im Sinne von Art. 63 Abs. 1 AEUV darstellt (vgl. u. a. Urteil vom 17. Oktober 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, Rn. 25 und 26 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

Zum Vorliegen einer Rechtfertigung der Beschränkung des freien Kapitalverkehrs nach Art. 65 AEUV

35 Aus Art. 65 Abs. 1 AEUV in Verbindung mit dessen Abs. 3 ergibt sich, dass die Mitgliedstaaten in ihrem nationalen Recht zwischen gebietsansässigen und gebietsfremden Steuerpflichtigen unterscheiden dürfen, sofern diese Unterscheidung weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellt.

36 Daher ist zwischen nach Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV erlaubten Ungleichbehandlungen und nach Art. 65 Abs. 3 AEUV verbotenen willkürlichen Diskriminierungen zu unterscheiden. Insoweit kann nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs eine nationale Regelung nur dann als mit den Vertragsbestimmungen über den freien Kapitalverkehr vereinbar angesehen werden, wenn die unterschiedliche Behandlung entweder Situationen betrifft, die nicht objektiv

miteinander vergleichbar sind, oder wenn sie durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 30. Juni 2016, Feilen, C-123/15, EU:C:2016:496, Rn. 26 und die dort angeführte Rechtsprechung). Im letzteren Fall muss die unterschiedliche Behandlung geeignet sein, die Erreichung des mit ihr verfolgten Ziels zu gewährleisten, und darf nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieses Ziels erforderlich ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 22. November 2018, Huijbrechts, C-679/17, EU:C:2018:940, Rn. 30 und die dort angeführte Rechtsprechung).

– *Zur Vergleichbarkeit der fraglichen Situationen*

37 Die deutsche Regierung macht geltend, dass die Situationen bei einem Gebietsfremde betreffenden Erwerb von Todes wegen und bei einem solchen Erwerb, an dem ein Gebietsansässiger beteiligt sei, objektiv unterschiedlich seien. Die unterschiedliche steuerliche Behandlung eines Gebietsfremde betreffenden Erwerbs von Todes wegen und eines solchen Erwerbs mit Beteiligung eines Gebietsansässigen in Bezug auf die Erbschaftsteuer für in Deutschland belegene Grundstücke sei daher objektiv gerechtfertigt.

38 Nach der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Regelung wird die Höhe der Erbschaftsteuer für in Deutschland belegene Immobilien sowohl nach dem Wert dieser Immobilien als auch nach Maßgabe der persönlichen Beziehung zwischen dem Erblasser und dem Erben berechnet. Weder das eine noch das andere dieser beiden Kriterien hängt aber von deren Wohnort ab. Außerdem sieht die in Rede stehende nationale Regelung sowohl den Begünstigten eines zwischen Gebietsfremden eröffneten Nachlasses als auch den eines Nachlasses, an dem zumindest ein Gebietsansässiger beteiligt ist, für die Zwecke der Erhebung der Erbschaftsteuer auf in Deutschland belegene Immobilien als Steuerpflichtige an. In beiden Fällen ergibt sich nämlich für die Zwecke der Berechnung der Erbschaftsteuer die Bestimmung der Steuerklasse und des Steuersatzes aus denselben Vorschriften. Nur in Bezug auf die Bestimmung der steuerpflichtigen Bereicherung des Begünstigten behandelt diese Regelung für die Zwecke der Ermittlung der Erbschaftsteuer für in Deutschland belegene Immobilien Erwerbe durch Vererbung unter Gebietsfremden und Erwerbe unter Beteiligung eines Gebietsansässigen unterschiedlich.

39 Unter diesen Umständen ist davon auszugehen, dass der nationale Gesetzgeber dadurch, dass er für die Zwecke der Besteuerung von Grundstücken auf der einen Seite gebietsfremde Erben, die diese Immobilie von einem gebietsfremden Erblasser erworben haben, und auf der anderen Seite gebietsfremde oder gebietsansässige Erben, die eine solche Immobilie von einem gebietsansässigen Erblasser erworben haben, sowie gebietsansässige Erben, die diese Immobilie von einem gebietsfremden Erblasser erworben haben, auf die gleiche Stufe stellt, selbst davon ausgegangen ist, dass zwischen diesen beiden Kategorien von Erben im Hinblick auf die Modalitäten und die Voraussetzungen für die Bemessung der Erbschaftsteuer keine objektiv unterschiedliche Situation besteht (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 17. Oktober 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, Rn. 51).

40 Zwar ist, wie die deutsche Regierung geltend macht, zum einen die deutsche Steuerhoheit in Fällen der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht bei Erwerben von Todes wegen unter Gebietsfremden auf das inländische Grundvermögen beschränkt, während sich diese Steuerhoheit in den Fällen der unbeschränkten Steuerpflicht bei Erwerben von Todes wegen, an denen mindestens ein Gebietsansässiger beteiligt ist, auf alle übertragenen Vermögensgegenstände erstreckt. Zum anderen wird im Ausgangsverfahren im Gegensatz zu den Bestimmungen, die Gegenstand u. a. des Urteils vom 17. Oktober 2013, Welte (C-181/12,

EU:C:2013:662), waren, die Höhe des Freibetrags, der auf die beschränkt steuerpflichtigen Erben anwendbar ist, nicht mehr pauschal, sondern im Verhältnis des Wertes des Vermögens, über das diese Steuerhoheit ausgeübt wird, zum Wert des gesamten Nachlassvermögens bestimmt.

41 Diese Umstände können jedoch die Schlussfolgerung in Rn. 39 des vorliegenden Urteils nicht entkräften. In den Fällen der unbeschränkten Steuerpflicht variiert nämlich die Höhe des Freibetrags nach der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Regelung keineswegs je nach der Höhe der Bemessungsgrundlage, die in die deutsche Steuerhoheit fällt. Wie sich aus den dem Gerichtshof vorgelegten Informationen ergibt, wird dieser Freibetrag, der sich nach dem Verwandtschaftsverhältnis zwischen dem Erben und dem Erblasser richtet, jedem Erben allein wegen dessen Eigenschaft als in Deutschland Erbschaftsteuerpflichtiger ohne Weiteres gewährt, um durch die Herabsetzung der Höhe der Erbschaft die Steuerfreiheit eines Teils des Familienvermögens sicherzustellen. In Bezug auf die Besteuerung, die sich aus der Ausübung der Steuerhoheit durch die Bundesrepublik Deutschland ergibt, befindet sich ein beschränkt steuerpflichtiger Erbe aber in einer Situation, die mit der eines unbeschränkt steuerpflichtigen Erben vergleichbar ist, da, ebenso wie die Eigenschaft als Steuerpflichtiger nicht vom Wohnort abhängt, weil die fragliche Regelung unabhängig davon, ob Erblasser und Erbe in Deutschland wohnhaft sind oder nicht, jeden Erwerb dort belegener Immobilien der Erbschaftsteuer unterwirft, weder die Art des zwischen Erblasser und Erbe bestehenden Verwandtschaftsverhältnisses noch das Ziel der teilweisen Befreiung des Familienvermögens vom Wohnort abhängt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 17. Oktober 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, Rn. 53).

42 So könnte eine Person, die von Todes wegen erworben hat und deren Steuerbemessungsgrundlage in Deutschland aus Immobilien besteht, die denen entsprechen, für die die Klägerin des Ausgangsverfahrens der Erbschaftsteuer unterliegt, wenn sie diese Vermögensgegenstände von einer Person mit Wohnsitz in Deutschland erworben hat, zu der ein Verwandtschaftsverhältnis bestand, oder wenn sie dort ihren Wohnsitz hat und diesen Gegenstand von einer Person erworben hat, die nicht dort gewohnt hatte, im Unterschied zur Klägerin des Ausgangsverfahrens den gesamten nach der deutschen Regelung vorgesehenen Freibetrag beanspruchen.

43 Daraus folgt, dass die von der deutschen Regierung angeführten Umstände im Hinblick auf den Freibetrag nicht zu einem objektiven Unterschied zwischen der Situation des gebietsfremden Erben eines gebietsfremden Erblassers einerseits und der Situation eines gebietsfremden Erben eines gebietsansässigen Erblassers oder der eines gebietsansässigen Erben eines gebietsansässigen oder gebietsfremden Erblassers andererseits führen können (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 17. Oktober 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, Rn. 55).

44 Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass die unterschiedliche Behandlung in Bezug auf die Zuerkennung eines Freibetrags wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende objektiv vergleichbare Situationen betrifft.

– *Zur Rechtfertigung der Beschränkung durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses*

45 Nach Ansicht der deutschen Regierung kann diese unterschiedliche Behandlung u. a. mit der Notwendigkeit gerechtfertigt werden, die Kohärenz der deutschen Steuerregelung zu wahren.

46 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof bereits anerkannt hat, dass die Notwendigkeit der Gewährleistung der Kohärenz einer Steuerregelung eine Beschränkung der Ausübung der vom Vertrag gewährleisteten Verkehrsfreiheiten rechtfertigen kann. Jedoch ist eine solche Rechtfertigung nur zulässig, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem betreffenden steuerlichen Vorteil und dessen Ausgleich durch eine bestimmte steuerliche Belastung dargetan ist, wobei die Unmittelbarkeit dieses Zusammenhangs anhand des Ziels der fraglichen Regelung beurteilt werden muss (Urteil vom 17. Oktober 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, Rn. 59 und die dort angeführte Rechtsprechung).

47 Im vorliegenden Fall macht die deutsche Regierung, wie in Rn. 41 des vorliegenden Urteils ausgeführt worden ist, geltend, dass der in § 16 ErbStG vorgesehene Freibetrag, dessen Höhe vom Verwandtschaftsverhältnis zwischen Erblasser und Erben abhänge, im Rahmen der Erbschaftsteuer, mit der die sich aus einem Erwerb von Todes wegen ergebende Bereicherung besteuert werden solle, durch die Herabsetzung der Höhe der Erbschaft die Steuerfreiheit eines Teils des Familienvermögens sicherstellen solle. Insbesondere solle er bei engen Familienangehörigen sicherstellen, dass jedem dieser Steuerpflichtigen der jeweils auf ihn überkommene Nachlass teilweise oder, bei kleineren Erwerben innerhalb der Familie, völlig frei von der Erbschaftsteuer zugutekomme.

48 Nach § 16 Abs. 1 ErbStG können die Erwerber den gesamten Freibetrag beanspruchen, wenn sich die steuerliche Belastung, auf die er sich bezieht, auf den gesamten erworbenen Nachlass erstreckt.

49 Dagegen sieht § 16 Abs. 2 ErbStG vor, dass der Freibetrag, den der Erbe aufgrund seines Verwandtschaftsverhältnisses zum Erblasser beanspruchen kann, im Verhältnis zu dem Teil der Bereicherung des Erben vermindert wird, der nicht der Steuerhoheit der Bundesrepublik Deutschland unterliegt.

50 Somit stellt eine Regelung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen dem Freibetrag, den der Erbe geltend machen kann, und dem Umfang der Steuerhoheit in Bezug auf die sich für ihn aus dem Erwerb von Todes wegen ergebende Bereicherung her.

51 Im Übrigen ist im Hinblick auf die in Rn. 36 des vorliegenden Urteils angeführten Grundsätze zum einen festzustellen, dass dieser Zusammenhang geeignet ist, die Erreichung des mit dieser Regelung verfolgten Ziels zu gewährleisten. Die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Regelung gewährleistet nämlich, dass bei einer Gesamtbereicherung in gleicher Höhe der gewährte Freibetrag einen gleichwertigen Anteil des steuerpflichtigen Teils der Erbmasse darstellt, unabhängig davon, ob die Situation einer unbeschränkten oder einer beschränkten Steuerpflicht vorliegt.

52 Diese Regelung vermeidet somit, dass die Steuerkraft eines beschränkt steuerpflichtigen Erben dadurch, dass es ihm gestattet wird, den Freibetrag in voller Höhe in Anspruch zu nehmen, obwohl sich dieser Freibetrag nicht auf eine steuerliche Belastung bezöge, die auf die gesamte aus der Erbübertragung resultierende Bereicherung erhoben wird, systematisch zu niedrig angesetzt wird.

53 Zum anderen geht diese Regelung nicht über das hinaus, was zur Erreichung des verfolgten Ziels erforderlich ist, da der im Ausgangsverfahren in Rede stehende Freibetrag entsprechend dem Umfang der von der Bundesrepublik Deutschland ausgeübten Steuerhoheit im Verhältnis zum

gesamten Nachlassvermögen beansprucht wird. Insbesondere ergibt sich aus dieser Regelung, dass der beschränkt steuerpflichtige Erbe, wenn die von diesem Mitgliedstaat besteuerten Immobilien dem gesamten Nachlass entsprechen, wie ein unbeschränkt steuerpflichtiger Erbe das Recht hat, den gesamten Freibetrag in Anspruch zu nehmen, der aufgrund seines Verwandtschaftsverhältnisses mit dem Erblasser vorgesehen ist.

54 Daraus folgt, dass im Unterschied zu den Rechtsvorschriften, um die es in der Rechtssache ging, in der das Urteil vom 17. Oktober 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), ergangen ist, die für die Fälle der beschränkten Steuerpflicht einen pauschalen Freibetrag vorsahen, die Beschränkung des Kapitalverkehrs im Sinne von Art. 63 Abs. 1 AEUV, die sich aus einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren fraglichen ergibt, soweit sie sich auf den Freibetrag auf die Besteuerungsgrundlage bezieht, durch die Notwendigkeit gerechtfertigt ist, die Kohärenz des Steuersystems zu wahren.

55 Daher ist auf die erste Frage zu antworten, dass die Art. 63 und 65 AEUV dahin auszulegen sind, dass sie einer Regelung eines Mitgliedstaats über die Berechnung der Erbschaftsteuer nicht entgegenstehen, die vorsieht, dass im Fall des Erwerbs von im Inland belegenen Grundstücken, wenn zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers weder dieser noch der Erbe seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in diesem Mitgliedstaat hatte, der Freibetrag auf die Steuerbemessungsgrundlage gegenüber dem Freibetrag, der zur Anwendung gekommen wäre, wenn zumindest einer von ihnen zu diesem Zeitpunkt seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in diesem Mitgliedstaat gehabt hätte, um einen Betrag gemindert wird, der dem Verhältnis des Wertes des in diesem Mitgliedstaat nicht der Besteuerung unterliegenden Vermögens zum Gesamtwert des Nachlasses entspricht.

Zur zweiten Frage

56 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Art. 63 und 65 AEUV dahin auszulegen sind, dass sie einer Regelung eines Mitgliedstaats über die Berechnung der Erbschaftsteuer entgegenstehen, die vorsieht, dass im Fall des Erwerbs von im Inland belegenen Grundstücken, wenn zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers weder dieser noch der Erbe seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in diesem Mitgliedstaat hatte, die Verbindlichkeiten aus Pflichtteilen nicht als Nachlassverbindlichkeiten vom Nachlasswert abzugsfähig sind, während diese Verbindlichkeiten vollständig abgezogen werden können, wenn zumindest einer von ihnen zu diesem Zeitpunkt seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt in diesem Mitgliedstaat hatte.

57 Aus den Erwägungen in den Rn. 27 bis 30 des vorliegenden Urteils ergibt sich, dass zu prüfen ist, ob eine solche nationale Regelung eine Beschränkung des Kapitalverkehrs im Sinne von Art. 63 Abs. 1 AEUV darstellt und wenn ja, ob diese Beschränkung gerechtfertigt ist.

Zum Vorliegen einer Beschränkung im Sinne von Art. 63 AEUV

58 Wie in Rn. 32 des vorliegenden Urteils ausgeführt, gehören in Erbschaftsfällen Maßnahmen, die eine Wertminderung des Nachlasses einer Person bewirken, die in einem anderen Mitgliedstaat als dem ansässig ist, in dem sich die betreffenden Vermögensgegenstände befinden, zu den Maßnahmen, die Beschränkungen des freien Kapitalverkehrs darstellen.

59 Im vorliegenden Fall sieht die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Regelung vor, dass der Erbe im Fall eines Nachlasses, der in Deutschland belegene Immobilien umfasst, wenn weder der Erblasser noch der Erbe zum Zeitpunkt des Erbfalls in diesem Mitgliedstaat wohnte, die Verbindlichkeiten aus Pflichtteilen nicht als Nachlassverbindlichkeit abziehen kann, während diese Abzugsfähigkeit besteht, wenn der Erblasser oder der Erbe zu diesem Zeitpunkt seinen Wohnsitz in Deutschland hatte.

60 Folglich führt eine solche Regelung, die die Möglichkeit, die Verbindlichkeiten aus Pflichtteilen in Bezug auf im Inland belegene Immobilien von der Steuerbemessungsgrundlage für den Nachlass abzuziehen, vom Wohnort des Erblassers und des Erben zum Zeitpunkt des Erbfalls abhängig macht, dazu, dass Erbschaften zwischen Gebietsfremden, die solche Vermögensgegenstände betreffen, einer höheren steuerlichen Belastung unterliegen als solche, an denen zumindest ein Gebietsansässiger beteiligt ist, und mindert somit den Wert dieses Nachlasses. Daraus folgt, dass eine nationale Regelung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende eine Beschränkung des Kapitalverkehrs im Sinne von Art. 63 Abs. 1 AEUV darstellt (vgl. entsprechend Urteil vom 11. September 2008, Eckelkamp u. a., C-11/07, EU:C:2008:489, Rn. 45 und 46).

Zum Vorliegen einer Rechtfertigung der Beschränkung des freien Kapitalverkehrs nach Art. 65 AEUV

61 Daher ist zu prüfen, ob die festgestellte Beschränkung des freien Kapitalverkehrs nach Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV gerechtfertigt sein kann und ob im Licht der in den Rn. 35 und 36 des vorliegenden Urteils dargelegten Gründe die Ungleichbehandlung Situationen betrifft, die nicht objektiv vergleichbar sind, oder ob sie einem zwingenden Grund des Allgemeininteresses entspricht und ob sie gegebenenfalls geeignet ist, die Erreichung des mit ihr verfolgten Ziels zu gewährleisten, und nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung dieses Ziels erforderlich ist.

– *Zur Vergleichbarkeit der fraglichen Situationen*

62 Wie sich aus den Rn. 37 bis 39 des vorliegenden Urteils ergibt, besteht hinsichtlich der Höhe der Erbschaftsteuer, die für in Deutschland belegene Immobilien zu entrichten ist, kein objektiver Unterschied zwischen Erbschaften unter Personen, von denen zum Zeitpunkt des Erbfalls keine in diesem Mitgliedstaat wohnt, und Erbschaften unter Personen, von denen zu diesem Zeitpunkt mindestens eine in diesem Staat wohnt.

63 Diese Beurteilung kann nicht durch das Vorbringen der deutschen Regierung in Frage gestellt werden, dass im Unterschied zu der u. a. aus dem Urteil vom 11. September 2008, Eckelkamp u. a. (C-11/07, EU:C:2008:489), hervorgegangenen Rechtsprechung, die sich auf die Abzugsfähigkeit von Belastungen einer Immobilie beziehe, die Gegenstand einer Nachlassbesteuerung sei, die Verbindlichkeiten aus den Pflichtteilen in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit den in Deutschland belegenen, der Erbschaftsteuer unterworfenen Immobilien stünden.

64 Unabhängig von ihrer Einstufung nach nationalem Recht beziehen sich die Verbindlichkeiten aus den Pflichtteilen nämlich zumindest teilweise auf die in Deutschland belegenen Immobilien, über die die Bundesrepublik Deutschland damit ihre Steuerhoheit ausübt.

65 Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass die Ungleichbehandlung hinsichtlich der Abzugsfähigkeit von Verbindlichkeiten aus Pflichtteilen wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende objektiv vergleichbare Situationen betrifft.

– *Zur Rechtfertigung der Beschränkung durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses*

66 Die deutsche Regierung macht als Erstes geltend, dass diese unterschiedliche Behandlung durch die Notwendigkeit gerechtfertigt werden könne, die Kohärenz ihrer Steuerregelung zu wahren.

67 Wie in Rn. 46 des vorliegenden Urteils ausgeführt worden ist, kann die Notwendigkeit, die Kohärenz eines Steuersystems zu wahren, eine Beschränkung der Ausübung der vom Vertrag garantierten Verkehrsfreiheiten rechtfertigen. Allerdings hängt eine solche Rechtfertigung davon ab, dass ein unmittelbarer Zusammenhang dargetan wird zwischen dem betreffenden steuerlichen Vorteil und dessen Ausgleich durch eine bestimmte steuerliche Belastung, wobei die Unmittelbarkeit dieses Zusammenhangs im Hinblick auf das mit der fraglichen Regelung verfolgte Ziel beurteilt werden muss.

68 Im vorliegenden Fall bringt die deutsche Regierung vor, dass die Bestimmungen über die Abzugsfähigkeit der Verbindlichkeiten aus den Pflichtteilen darauf abzielten, die Feststellung des tatsächlichen Vermögenszuwachses zu ermöglichen, der sich aus dem Erwerb von Todes wegen ergebe und aufgrund dessen Erbschaftsteuer zu entrichten sei.

69 Die Ungleichbehandlung, die sich aus der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Regelung ergibt, lässt sich jedoch nicht mit der Notwendigkeit rechtfertigen, die Kohärenz des deutschen Steuersystems zu wahren, da § 10 Abs. 6 ErbStG, wie der Generalanwalt in Nr. 104 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, den Abzug der Verbindlichkeiten aus Pflichtteilen ausschließt, wenn zum Zeitpunkt des Erbfalls weder der Erblasser noch der Erwerber des Nachlasses seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland hatte, und zwar, wie aus Rn. 64 des vorliegenden Urteils hervorgeht, selbst dann, wenn diese Verbindlichkeiten zumindest teilweise einen hinreichenden Zusammenhang mit den Gegenständen des Nachlasses aufweisen, über die die Bundesrepublik Deutschland ihre Steuerhoheit ausübt, und einem Teil des Nachlasses entsprechen, der keine Bereicherung der beschränkt steuerpflichtigen Erben darstellt.

70 Die deutsche Regierung macht als Zweites geltend, dass eine Ungleichbehandlung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende durch das Territorialitätsprinzip und die Notwendigkeit der Gewährleistung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten gerechtfertigt sein könne, wobei es sich durchaus um ein vom Gerichtshof anerkanntes legitimes Ziel handelt (Urteil vom 8. Juni 2016, Hünnebeck, C-479/14, EU:C:2016:412, Rn. 65).

71 Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass sich die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Ungleichbehandlung in Bezug auf die Abzugsfähigkeit der Verbindlichkeiten aus Pflichtteilen allein aus der Anwendung der betreffenden deutschen Regelung ergibt. Außerdem legt die deutsche Regierung nicht dar, weshalb die Berücksichtigung der Verpflichtungen aus Pflichtanteilen, wenn diese mit Immobilien in Zusammenhang stehen, über die die Bundesrepublik Deutschland ihre Steuerhoheit im Rahmen einer Teilbesteuerung ausübt, diesen Mitgliedstaat dazu bringen würde, auf einen Teil dieser Steuerhoheit zugunsten anderer Mitgliedstaaten zu verzichten, oder die Besteuerungsbefugnis dieses Mitgliedstaats

beeinträchtigen würde (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 8. Juni 2016, Hünnebeck, C-479/14, EU:C:2016:412, Rn. 66 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 22. Juni 2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, Rn. 70).

72 Soweit dieser Mitgliedstaat geltend macht, dass eine solche Ungleichbehandlung gerechtfertigt sei, um einen doppelten Abzug der Verbindlichkeiten aus Pflichtanteilen zu vermeiden, ist zunächst darauf hinzuweisen, dass ein Angehöriger eines Mitgliedstaats das Recht, sich auf die Bestimmungen des AEU-Vertrags zu berufen, nicht dadurch verliert, dass er steuerliche Vorteile nutzt, die ihm nach den in einem anderen Mitgliedstaat als seinem Wohnstaat geltenden Vorschriften legal offenstehen (Urteil vom 22. April 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, Rn. 41 und die dort angeführte Rechtsprechung).

73 Sodann besteht, wie die deutsche Regierung in ihren schriftlichen Erklärungen ausgeführt hat und vorbehaltlich der Überprüfung durch das vorlegende Gericht, zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich kein Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer. Unter diesen Umständen kann sich der Mitgliedstaat, in dem die zum Nachlass gehörenden Immobilien belegen sind, zur Rechtfertigung einer Beschränkung des freien Kapitalverkehrs, die auf seiner Regelung beruht, nicht auf eine von seinem Willen unabhängige, dem Erben gewährte Möglichkeit eines ähnlichen Abzugs berufen, den ein anderer Mitgliedstaat gewährt und der ganz oder teilweise die Benachteiligung ausgleichen könnte, die der Erbe erleidet, weil in dem Mitgliedstaat, in dem diese Immobilien belegen sind, bei der Festsetzung der Erbschaftsteuer die Verbindlichkeiten aus Pflichtteilen nicht abzugsfähig sind (vgl. u. a. Urteile vom 11. September 2008, Eckelkamp u. a., C-11/07, EU:C:2008:489, Rn. 67 und 68, vom 11. September 2008, Arens-Sikken, C-43/07, EU:C:2008:490, Rn. 64 und 65, sowie vom 22. April 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, Rn. 42).

74 Ein Mitgliedstaat kann sich nämlich nicht auf das Bestehen eines von einem anderen Mitgliedstaat einseitig gewährten Vorteils berufen, um seinen Verpflichtungen aus dem AEU-Vertrag, insbesondere denen aus den Vorschriften über den freien Kapitalverkehr, zu entgehen (vgl. u. a. Urteil vom 22. April 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, Rn. 43 und die dort angeführte Rechtsprechung).

75 Daraus folgt, dass die Beschränkung des Kapitalverkehrs im Sinne von Art. 63 Abs. 1 AEUV, die sich aus einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden ergibt, soweit sie die Nichtabzugsfähigkeit der Verbindlichkeiten aus Pflichtteilen betrifft, weder mit der Notwendigkeit, die Kohärenz des deutschen Steuersystems zu wahren, noch mit dem Territorialitätsprinzip und der Notwendigkeit der Gewährleistung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten gerechtfertigt werden kann.

76 Daher ist auf die zweite Frage zu antworten, dass die Art. 63 und 65 AEUV dahin auszulegen sind, dass sie einer Regelung eines Mitgliedstaats über die Berechnung der Erbschaftsteuer entgegenstehen, die vorsieht, dass im Fall des Erwerbs von im Inland belegenen Grundstücken, wenn zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers weder dieser noch der Erbe seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in diesem Mitgliedstaat hatte, die Verbindlichkeiten aus Pflichtteilen nicht als Nachlassverbindlichkeiten vom Nachlasswert abzugsfähig sind, während diese Verbindlichkeiten vollständig abgezogen werden können, wenn zumindest einer von ihnen zu diesem Zeitpunkt seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt in diesem Mitgliedstaat hatte.

Kosten

77 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem beim 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 (Fünfte Kammer) für Recht erkannt:

1. **Die Art. 63 und 65 AEUV sind dahin auszulegen, dass sie einer Regelung eines Mitgliedstaats über die Berechnung der Erbschaftsteuer nicht entgegenstehen, die vorsieht, dass im Fall des Erwerbs von im Inland belegenen Grundstücken, wenn zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers weder dieser noch der Erbe seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in diesem Mitgliedstaat hatte, der Freibetrag auf die Steuerbemessungsgrundlage gegenüber dem Freibetrag, der zur Anwendung gekommen wäre, wenn zumindest einer von ihnen zu diesem Zeitpunkt seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in diesem Mitgliedstaat gehabt hätte, um einen Betrag gemindert wird, der dem Verhältnis des Wertes des nicht der Steuer in diesem Mitgliedstaat unterliegenden Vermögens zum Gesamtwert des Nachlasses entspricht.**

2. **Die Art. 63 und 65 AEUV sind dahin auszulegen, dass sie einer Regelung eines Mitgliedstaats über die Berechnung der Erbschaftsteuer entgegenstehen, die vorsieht, dass im Fall des Erwerbs von im Inland belegenen Grundstücken, wenn zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers weder dieser noch der Erbe seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in diesem Mitgliedstaat hatte, die Verbindlichkeiten aus Pflichtteilen nicht als Nachlassverbindlichkeiten vom Nachlasswert abzugsfähig sind, während diese Verbindlichkeiten vollständig abgezogen werden können, wenn zumindest einer von ihnen zu diesem Zeitpunkt seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt in diesem Mitgliedstaat hatte.**

Regan Lenaerts Lycourgos

Jarukaitis Ilešič

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 21. Dezember 2021.

Der Kanzler Der Präsident
A. Calot Escobar K. Lenaerts