

ertragsteuer erstattungsfähig zu stellen (EuGH 20.5.2008 – C-194/06, Slg. 2008, I-3747 – Orange European Smallcup Fund NV).

Freistellung versus Anrechnung. Der EuGH hat entschieden, dass die Kapitalverkehrsfreiheit nicht daran hindert, dass auf von Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat oder einem Drittstaat ausgeschüttete Dividenden die Befreiungsmethode angewandt wird, während auf Dividenden, die von inländischen Gesellschaften ausgeschüttet werden, die Anrechnungsmethode angewandt wird (EuGH 11.9.2014 – C-47/12, IStR 2014, 2592 – Kronos). Mehr als die Freistellung könne der Steuerpflichtige nicht verlangen. 96

Vermeidung der juristischen Doppelbesteuerung. Kommt es zu einer juristischen Doppelbesteuerung der Gewinnausschüttung im Staat der ausschüttenden Gesellschaft und im Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners, so ist der Ansässigkeitsstaat nicht zur Anrechnung der Steuern des Quellenstaats verpflichtet (EuGH 12.2.2009 – C-67/08, Slg. 2009, I-00883 – Block; EuGH 16.7.2009 – C-128/08, Slg. 2009, I-6823 – Damseaux; EuGH 4.2.2016 – C-194/15, ECLI:EU:C:2016:81 – Baudinet). 97

ff) Rechtfertigung

Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis. Ein Mitgliedstaat, der sich dafür entschieden hat, die in seinem Hoheitsgebiet ansässigen Empfängergesellschaften im Hinblick auf **Dividendeneinkünfte nicht zu besteuern**, kann sich nicht auf die Notwendigkeit berufen, eine ausgewogene Aufteilung der Steuerhoheit zwischen den Mitgliedstaaten sicherzustellen (EuGH 8.11.2007 – C-379/05, Slg. 2007, I-9569 Rn. 59 – Amurta; EuGH 20.10.2011 – C-284/09, Slg. 2011, I-9879 Rn. 78 – Kommission/Deutschland; EuGH 10.4.2014 – C-190/12, IStR 2014, 333 Rn. 99 – Emerging Markets). Liegt eine Beschränkung des Kapitalverkehrs vor, kann diese durch die **Wirkungen eines bilateralen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung** zwischen dem Mitgliedstaat des Sitzes oder Wohnsitzes und dem Mitgliedstaat, aus dem die Dividenden stammen, gerechtfertigt sein, falls die unterschiedliche Behandlung von Steuerpflichtigen mit Sitz oder Wohnsitz im letztgenannten Staat und Steuerpflichtigen mit Sitz oder Wohnsitz in anderen Mitgliedstaaten bei der Besteuerung von Dividenden beseitigt wird (EuGH 17.9.2015 – C-10 u. a./14, IStR 2015, 921 – Miljoen). Die Differenzierung zwischen gebietsansässigen und gebietsfremden Steuerpflichtigen im Hinblick auf die **Berücksichtigung der Wertminderung der Anteile** durch Ausschüttung von Dividenden bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage kann durch den Rechtfertigungsgrund der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis gerechtfertigt sein (EuGH 17.9.2009 – C-182/08, Slg. 2009, I-8591 – Glaxo Wellcome). 98

Missbrauchsbekämpfung. Eine Beschränkung im Zusammenhang mit der Dividendenbesteuerung kann zwar grundsätzlich mit dem zwingenden Allgemeininteresse der Missbrauchsbekämpfung gerechtfertigt werden, muss zu diesem Zweck jedoch verhältnismäßig sein (EuGH 3.10.2013 – C-282/12, IStR 2013, 419 Rn. 36ff. – Itelcar). 99

Kohärenz des Steuersystems. Eine Rechtfertigung aufgrund der Kohärenz des Steuersystems ist im Zusammenhang mit der Dividendenbesteuerung bisher noch nicht gelungen (vgl. EuGH 7.9.2004 – C-319/02, Slg. 2004, I-7477 – Manninen; EuGH 8.11.2007 – C-379/05, Slg. 2007, I-9569 – Amurta; EuGH 20.10.2011 – C-284/09, Slg. 2011, I-9879 Rn. 92 – Kommission/Deutschland). 100

b) Hinzurechnungsbesteuerung

- 110 Jüngere Problemkonstellation.** Die Frage, ob die Kapitalverkehrsfreiheit als Maßstab für die CFC-Regelungen der Mitgliedstaaten herangezogen werden kann, wird erst seit einigen Jahren aufgeworfen. Zuvor schien geklärt zu sein, dass die Niederlassungsfreiheit der vorrangig zu prüfende Maßstab sei. Erst seit der Neujustierung der Abgrenzung zwischen beiden Grundfreiheiten in der Entscheidung *Test Claimants in the FII Group Litigation* (EuGH 13.11.2012 – C-35/11, IStR 2012, 924 – *Test Claimants in the FII Group Litigation*) und der damit einhergehenden partiellen Zurücknahme der Sperrwirkung für die Kapitalverkehrsfreiheit kann über die Vereinbarkeitsfrage neu nachgedacht werden. Insbesondere mit Blick auf Drittstaatsfälle hat der BFH dem EuGH einige Fragen zur Reichweite der Kapitalverkehrsfreiheit in diesem Zusammenhang zur Vorabentscheidung vorgelegt (BFH 12.10.2016 – I R 80/14, BStBl. II 2017, 615, Az. EuGH: C-135/17). Eine Antwort des Gerichtshofs steht noch aus.
- 111 Anwendung der Niederlassungsfreiheit aufgrund von Cadbury Schweppes.** Der EuGH stellte in seiner Entscheidung *Cadbury Schweppes* fest, dass aufgrund der Beherrschungsanforderungen der CFC-Regelung ein Anwendungsfall der Niederlassungsfreiheit vorliege. Sofern die entsprechenden Vorschriften beschränkende Auswirkungen auf die Dienstleistungsfreiheit und die Kapitalverkehrsfreiheit hätten, seien diese die unvermeidliche Konsequenz einer eventuellen Beschränkung der Niederlassungsfreiheit und rechtfertigten jedenfalls keine eigenständige Prüfung im Hinblick auf die genannten Freiheiten (EuGH 12.9.2006 – C-196/04, Slg. 2006, I-7995 Rn. 32f. – *Cadbury Schweppes*).
- 112 Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit in Drittstaatsfällen.** Der EuGH hat ausgeführt, dass eine nationale Regelung über die steuerliche Behandlung von Dividenden aus einem Drittland, die nicht ausschließlich für Situationen gilt, in denen die Muttergesellschaft entscheidenden Einfluss auf die Gesellschaft ausübt, die die Dividenden ausschüttet, nach Art. 63 AEUV zu beurteilen ist (EuGH 13.11.2012 – C-35/11, IStR 2012, 924 – *Test Claimants in the FII Group Litigation*). Daraus schließt der BFH zu Recht, dass die Normen über die Hinzurechnungsbesteuerung in Drittstaatsfällen an der Kapitalverkehrsfreiheit gemessen werden könnten (BFH 12.10.2016 – I R 80/14, BStBl. II 2017, 615 Rn. 40). Der Anwendungsbereich der Hinzurechnungsbesteuerung und im Übrigen auch anderer CFC-Regelungen ist nicht auf solche Beteiligungen beschränkt, die einen sicheren Einfluss ermöglichen.
- 113 Reichweite der Stand-still-Klausel.** Aufgrund der prinzipiellen Anwendbarkeit des Art. 63 rückt die Reichweite der Stand-still-Klausel in den Blick. Nach Art. 64 Abs. 1 können bestimmte mitgliedstaatliche Beschränkungen des Kapitalverkehrs gegenüber Drittstaaten, die bereits zum 31.12.1993 bestanden, aufrechterhalten werden, ohne dass es einer weiteren Rechtfertigung bedarf (dazu näher → AEUV Art. 64 Rn. 5ff.). Im Hinblick auf die CFC-Regeln erscheint es als nicht zweifelhaft, dass diese unter den in Art. 64 Abs. 1 S. 1 enthaltenen **Begriff der Direktinvestition** fallen können (BFH 12.10.2016 – I R 80/14, BStBl. II 2017, 615 Rn. 43f.). Allerdings besteht für den BFH vor allem hinsichtlich der Frage Klärungsbedarf, welche **Anforderungen an das im Wesentlichen unveränderte Fortbestehen** einer mitgliedstaatlichen Regelung zu stellen sind. Insbesondere hält er es für klärungsbedürftig, ob die zwischenzeitliche Erstreckung der deutschen Regelungen über die Hinzurechnungsbesteuerung bei Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter auf Portfoliobeteiligungen zu einer den Art. 64 Abs. 1 aus-

schließenden Änderung führt. Im Ergebnis verneint er die Frage zu Recht, weil sich die Änderung nur auf Portfolioinvestitionen auswirkte und damit außerhalb des Anwendungsbereichs der Stand-Still-Klausel lag (BFH 12.10.2016 – I R 80/14, BStBl. II 2017, 615 Rn. 59). Die weitere Frage, ob eine zwischenzeitlich in Kraft vertretene, aber nie wirksam gewordene und sodann wieder abgeschaffte Neuregelung der Annahme einer ununterbrochenen Geltung entgegenstehen kann (zweifelnd BFH 12.10.2016 – I R 80/14, BStBl. II 2017, 615 Rn. 63), ist richtigerweise zu verneinen. Es kommt entscheidend auf den Fortbestand der beschränkten Wirkungen für den Kapitalverkehr, nicht auf die formale Geltungsgeschichte an. Nach hier vertretener Auffassung **greift zumindest bei Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter die Stand-still-Klausel ein**. Anders ist die Frage bei der **allgemeinen Hinzurechnungsbesteuerung** zu beurteilen, weil hier weitere Änderungen erfolgt sind (in diesem Sinne auch *Wéber* DStR 2017, 1302 (1305)).

Rechtfertigungsanforderungen in Drittstaatsfällen. Soweit die Stand-still-Klausel nicht eingreift, stellt sich die Frage nach der Reichweite der Rechtfertigungsanforderungen in Drittstaatsfällen. Diese hat der EuGH noch nicht abschließend geklärt. Mit Blick auf die Hinzurechnungsbesteuerung würde eine Übertragung der aus Cadbury Schweppes (EuGH 12.9.2006 – C-196/04, Slg. 2006, I-7995 – Cadbury Schweppes) bekannten Rechtfertigungsanforderungen auf Drittstaatskonstellationen zu einer Unvereinbarkeit der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung mit der Kapitalverkehrsfreiheit führen (BFH 12.10.2016 – I R 80/14, BStBl. II 2017, 615 Rn. 72) Mit Spannung wird daher die Antwort des EuGH auf die entsprechende Vorlagefrage des BFH erwartet.

c) Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht

aa) Grundlagen

Mitgliedstaatliche Regelungen. Das mitgliedstaatliche Gemeinnützigkeitsrecht steht seit geraumer Zeit unter europarechtlichem Rechtfertigungsdruck. Im Hinblick auf die Grundfreiheiten und insbesondere die Kapitalverkehrsfreiheit können solche Regelungen problematisch sein, die einen **hinreichenden Inlandsbezug** zur Bedingung für die Gewährung steuerlicher Vergünstigungen machen. In Deutschland war die Befreiung von der Körperschaftsteuer früher durch § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG aF auf inländische Körperschaften beschränkt. Nunmehr regelt § 51 Abs. 2 AO einen rechtsformunabhängigen strukturellen Inlandsbezug. Mit Blick auf formale Erfordernisse können die **Anforderungen für Satzungen** aus §§ 59ff. AO für ausländische Körperschaften problematisch werden. Auch die Vermögensbindung nach § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO beinhaltet Beschränkungen der Grundfreiheiten. Schließlich kennt das Spendenrecht **Restriktionen im Hinblick auf die Abzugsfähigkeit geleisteter Spenden** von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, die mit Blick auf Drittstaatsfälle noch nicht hinreichend modifiziert wurden.

Entwicklung des europarechtlichen Rahmens. Der Europäische Gerichtshof hat sich in einigen Leitentscheidungen mit mitgliedstaatlichen Restriktionen für gemeinnützigkeits- und spendenrechtliche Steuervergünstigungen auseinandergesetzt. Die erste Entscheidung des EuGH im Bereich des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts erging in der Rechtssache **Stauffer** (EuGH 14.9.2006 – C-386/04, Slg. 2006, I-8203 – Stauffer). Der EuGH sah die Beschränkung gemeinnützigkeitsrechtlicher Steuervergünstigungen auf inländische Körperschaften als Grundfrei-

heitsverstoß an. Die Anwendbarkeit der Niederlassungsfreiheit wurde aus Gründen des Entscheidungssachverhalts verneint und stattdessen die Kapitalverkehrsfreiheit angewandt. Die Entscheidung in der Rechtssache **Persche** (EuGH 27.1.2009 – C-318/07, Slg. 2009, I-359 – Persche) betraf die Zulässigkeit einer Versagung der Abzugsfähigkeit für Direktspenden an ausländische gemeinnützige Einrichtungen generell versagt werden dürfe. Der EuGH stellte einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit fest. Es folgten weitere bestätigende Entscheidungen (EuGH 10.2.2011 – C-25/10, Slg. 2011, I-497 – Missionswerk Werner Heukelbach e. V.; EuGH 16.6.2011 – C-10/10, Slg. 2011, I-5389 – Kommission/Rep. Österreich).

bb) Anwendungsbereich und Abgrenzung zur Niederlassungsfreiheit

122 **Die Kapitalverkehrsfreiheit als vorrangige Grundfreiheit.** In der Rechtsprechung des EuGH zu den grundfreiheitlichen Maßstäben für das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht hat sich die Kapitalverkehrsfreiheit als **entscheidende Freiheit** herausgebildet. Andere Grundfreiheiten wurden kaum erwogen. Lediglich die Niederlassungsfreiheit kann in bestimmten Fällen zur Anwendung kommen (→ Rn. 123).

123 **Niederlassungsfreiheit und Kapitalverkehrsfreiheit.** Die bisherigen Leitentscheidungen legten im Ergebnis immer die **Kapitalverkehrsfreiheit** als Prüfungsmaßstab zugrunde. Das hat seinen Grund in den Wirkbedingungen des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts. Soweit dieses auf der **Ebene des Spenders** oder Mitglieds einer Körperschaft zu Restriktionen für grenzüberschreitendes Engagement führt, ist nicht primär die Niederlassungsfreiheit der Körperschaft, sondern die Kapitalverkehrsfreiheit des Spenders betroffen. Anders kann es bei solchen Restriktionen liegen, die direkt an die **Eigenschaften der Körperschaft** selbst anknüpfen. So war im Fall Stauffer die Niederlassungsfreiheit allein deshalb nicht anwendbar, weil die klägerische Körperschaft keine dauerhafte Präsenz im beschränkenden Mitgliedstaat unterhielt (EuGH 14.9.2006 – C-386/04, Slg. 2006, I-8203 Rn. 19 – Stauffer). Anders wäre es gewesen, wenn sie sich mittels einer Betriebsstätte hätte engagieren wollen. Auch die Formulierung eines strukturellen Inlandsbezugs kann den Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit tangieren, wenn die betroffene Körperschaft selbst für ihre steuerliche Anerkennung streitet. Weiterhin können auch **spezielle Verfahrensvorschriften** wie die Einführung einer gesetzlichen Mustersatzung und die zumindest faktische Beschränkung eines der Rechtsicherheit dienenden gesonderten **Feststellungsverfahren auf inländische Körperschaften** in die Grundfreiheiten eingreifen. Mit Blick auf die Abgrenzung von Niederlassungsfreiheit und Kapitalverkehrsfreiheit dürfte die Erwägung entscheidend sein, dass die Behinderungen für ausländischer Körperschaften vor allem den grenzüberschreitenden Spendenfluss weniger attraktiv machen, sodass die Kapitalverkehrsfreiheit anzuwenden ist (vgl. dazu *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht Rn. 1.135; siehe auch *Schaumburg/Englisch/Schaumburg* Europäisches SteuerR Rn. 8.48f.). Schließlich kann die Formulierung der **Vermögensbindung in § 55 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 AO** in die Kapitalverkehrsfreiheit eingreifen (*Schaumburg/Englisch/Schaumburg* Europäisches SteuerR Rn. 8.47).

cc) Beschränkungskonstellationen

124 **Erfordernis des Inlandsbezugs.** Die Beschränkung durch das Gemeinnützigkeitsrecht kann sich zunächst auf die Tätigkeit der Körperschaft beziehen, indem ein wie auch immer gearteter Inlandsbezug gefordert wird. In der Rechtssache Stauffer nahm der Gerichtshof eine Beschränkung an, weil die Steuerbefreiung für

die Vermietungseinkünfte nur zugunsten der Stiftungen gelte, die als gemeinnützig anerkannt und grundsätzlich in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig seien, wodurch die Stiftungen benachteiligt seien, deren **Sitz in einem anderen** Mitgliedstaat liege (EuGH 14.9.2006 – C-386/04, Slg. 2006, I-8203 Rn. 26f. – Stauffer). Ob der in **§ 51 Abs. 2 AO** geforderte strukturelle Inlandsbezug europarechtskonform ist, kann bezweifelt werden (dazu HHSp/Musil AO § 51 Rn. 53ff.).

Formale Erfordernisse und Verfahren. Beschränkungen können sich auch aus formalen und verfahrensmäßigen Besserstellungen inländischer Körperschaften ergeben. So können die **Anforderungen an Satzungen** aus den §§ 59ff. AO von ausländischen Körperschaften nur in eingeschränktem Maße eingehalten werden, sodass zur Vermeidung von Konflikten mit der Kapitalverkehrsfreiheit eine unionsrechtskonforme Auslegung erforderlich ist (Schaumburg/Englisch/Schaumburg Europäisches SteuerR Rn. 8.48). Mit Blick auf das **Feststellungsverfahren nach § 60a AO** kann es ebenfalls zu Benachteiligungen ausländischer Körperschaften kommen (dazu Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht Rn. 1.135).

Beschränkungen des Spendenabzugs. Soweit Beschränkungen gegenüber grenzüberschreitend tätigen Spendern oder Mitgliedern in Rede stehen, hat der EuGH in der Rechtssache Persche eine Grundsatzentscheidung gefällt (EuGH 27.1.2009 – C-318/07, Slg. 2009, I-359 – Persche). Zunächst stellte der Gerichtshof fest, dass die steuerliche Behandlung von Geld- oder Sachspenden unter die Vertragsbestimmungen über den freien Kapitalverkehr fallen (EuGH 27.1.2009 – C-318/07, Slg. 2009, I-359 Rn. 27 – Persche). Weiterhin sei die fehlende Abzugsfähigkeit von Spenden an im Ausland ansässige Körperschaften geeignet, sich negativ auf die Bereitschaft inländischer Steuerpflichtiger auszuwirken, an solche Einrichtungen zu spenden, da die Möglichkeit des Spendenabzugs das Verhalten des Spenders erheblich beeinflussen könne (EuGH 27.1.2009 – C-318/07, Slg. 2009, I-359 Rn. 38 – Persche). Eine Rechtfertigung dieser Beschränkung scheide aus. Diese Rechtsprechung zu spendenbezogenen Beschränkungen hat der EuGH in weiteren Entscheidungen bestätigt. So wurde eine Regelung, die die steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an Einrichtungen mit Forschungs- und Lehraufgaben nur im Fall von im Inland ansässigen Einrichtungen zuließ, als Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit gewertet (EuGH 16.6.2011 – C-10/10, Slg. 2011, I-5389 – Kommission/Rep. Österreich; ähnlich, allerdings im erbschaftsteuerlichen Kontext: EuGH 10.2.2011 – C-25/10, Slg. 2011, I-497 – Missionswerk Werner Heukelbach e.V.).

dd) Rechtfertigung

Keine Rechtfertigung für einen obligatorischen Inlandsbezug. Soweit Mitgliedstaaten fordern, die Steuervergünstigung müsse einen Bezug zu ihrem inländischen Gemeinwesen aufweisen, fällt eine Rechtfertigung schwer. Jedenfalls nicht rechtfertigungsfähig sind formale Erfordernisse wie eine **inländische Ansässigkeit**. Aber auch für einen **strukturellen Inlandsbezug** lässt sich kein europarechtlich relevanter Gemeinwohlbelang anführen.

Wirksame steuerliche Kontrolle. Aus Gründen der wirksamen steuerlichen Kontrolle dürfen an die Gewährung von Steuervergünstigungen verfahrensmäßige Anforderungen geknüpft werden. So dürfen **Nachweispflichten** normiert werden, die sich ggf. für ausländische Steuerpflichtige belastender auswirken als für Inländer. Im Fall Persche führte der EuGH aus, nichts hindere die Finanzbehörden des Besteuerungsmitgliedstaats daran, von einem Steuerpflichtigen, der die steuerliche Abzugsfähigkeit von Spenden an Einrichtungen geltend macht, die in einem

anderen Mitgliedstaat ansässig sind, die Vorlage stichhaltiger Belege zu verlangen (EuGH 27.1.2009 – C-318/07, Slg. 2009, I-359 – Persche, Leitsatz 2). Allerdings könne die Regelung eines Inlandsbezugs im Zusammenhang mit dem Spendenabzug nicht gerechtfertigt werden. Verfahrensmäßige Schwierigkeiten dürfen also nicht zu einer Einschränkung der generellen Möglichkeit eines Spendenabzugs führen.

d) Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht

aa) Grundlagen

135 **Mitgliedstaatliche Regelungen.** Die meisten Mitgliedstaaten besteuern Erbfälle und Schenkungen von Todes wegen mit einer speziellen Steuer, so etwa in Deutschland der **Erbschaft- und Schenkungsteuer**. Dabei werden auch solche Erbfälle und Schenkungen erfasst, die grenzüberschreitende Bezüge aufweisen. So kann einer der Beteiligten im Ausland ansässig sein, oder bestimmte Regelungen knüpfen an die Belegenheit von Vermögensgegenständen an. Insbesondere die **Kapitalverkehrsfreiheit** bildet den grundfreiheitlichen Maßstab für die Beurteilung der Zulässigkeit entsprechender Beschränkungen. Dabei kann es um Ungleichbehandlungen im Hinblick auf **Bewertung** und **Steuersatz**, aber insbesondere auch mit Blick auf die Gewährung von **Steuervergünstigungen und Freibeträgen** gehen.

136 **Entwicklung des europarechtlichen Rahmens.** Da das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht vor allem am Maßstab der Kapitalverkehrsfreiheit zu messen ist, hat sich eine Rechtsprechung zur Zulässigkeit entsprechender Beschränkungen erst mit der Anerkennung der Kapitalverkehrsfreiheit als gleichberechtigte und unmittelbar anwendbare Grundfreiheit bilden können. Mittlerweile hat der EuGH eine **ausdifferenzierte Kasuistik** zu nahezu allen denkbaren Anwendungsfragen des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts entwickelt.

bb) Anwendungsbereich und Abgrenzung zur Niederlassungsfreiheit

137 **Kapitalverkehrsfreiheit als Normalfall.** Es wurde bereits ausgeführt, dass Normen des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts vor allem den Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit tangieren, weil im Zuge der Vererbung und Schenkung Vermögensgegenstände übertragen werden, ohne dass es zu einem überlagernden Rechtsgeschäft kommt. Insbesondere ist mit Erbfällen üblicherweise keine Niederlassung verbunden. Ist die Kapitalverkehrsfreiheit einschlägig, so gelten deren Vorgaben auch im Drittstaatsfall.

138 **Ausnahmefälle.** Ausnahmsweise kann auch die **Niederlassungsfreiheit** zur Anwendung kommen. So hat der EuGH im Fall **Scheunemann**, in dem es um die Beurteilung von Steuervergünstigungen für bestimmte Formen des Beteiligungserwerbs ging, ausgeführt, dass die Niederlassungsfreiheit vorrangig sei, weil die mitgliedstaatliche Regelung nur auf solche Beteiligungen anwendbar sei, die einen sicheren Einfluss auf die entsprechende Gesellschaft vermittelten (EuGH 19.7.2012 – C-31/11, DStR 2012, 1508 – Scheunemann). Deshalb sei im Drittstaatsfall kein grundfreiheitlicher Schutz zu gewähren (EuGH 19.7.2012 – C-31/11, DStR 2012, 1508 Rn. 34 – Scheunemann). Dem ist mit Blick auf die nunmehr festgestigte Rechtsprechung des EuGH zur Abgrenzung beider Freiheiten zuzustimmen (*Musil* EuZW 2012, 751 (753)).

cc) Beschränkungskonstellationen

Beschränkende Regelungen. Die Konstellationen, in denen vom Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht der Mitgliedstaaten Beschränkungen der Kapitalverkehrsfreiheit ausgehen können, sind vielfältig. So kann zunächst allgemein gefragt werden, ob eine Ungleichbehandlung zwischen **beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen** zulässig ist. Auch die **erweiterte beschränkte Steuerpflicht** kann einer Überprüfung am Maßstab der Kapitalverkehrsfreiheit zugeführt werden. Sodann können verschiedene **Einzelnormierungen** im Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht in den Blick genommen werden. Insbesondere die unterschiedliche Behandlung rein nationaler Sachverhalte und grenzüberschreitender Sachverhalte bei **Steuervergünstigungen und Freibeträgen** standen bisher im Fokus der Rechtsprechung zur Kapitalverkehrsfreiheit.

Beschränkte und unbeschränkte Steuerpflicht. Der EuGH hat schon früh entschieden, dass sich Gebietsansässige und Gebietsfremde mit Blick auf das Steuerrecht **grundsätzlich nicht in einer vergleichbaren Situation** befinden, sodass grundfreiheitlicher Schutz insoweit ausgeschlossen ist (grundlegend EuGH 14.2.1995 – C-279/93, Slg. 1995, I-225 – Schumacker). Mit Blick auf die **Vermögensteuer** hat der Gerichtshof entschieden, dass Steuerpflichtige, deren Vermögen nur zu einem unwesentlichen Teil in einem anderen Mitgliedstaat als ihrem Wohnsitzstaat belegen ist, gegenüber den Gebietsansässigen des anderen Mitgliedstaats nicht in einer vergleichbaren Lage seien (EuGH 5.7.2005 – C-376/03, Slg. 2005, I-5821). Anders ist es allerdings dann, wenn eine begünstigende Steuerregelung nach **Kriterien** gewährt wird, die **unabhängig vom Wohnsitz** des Steuerpflichtigen sind. So hat der EuGH eine Vergleichbarkeit dann bejaht, wenn sich die Höhe der Steuer nach dem Wert dieser Immobilie als auch nach der zwischen Schenker und Schenkungsempfänger gegebenenfalls bestehenden familienrechtlichen Beziehung bemesse (EuGH 22.4.2010 – C-510/08, Slg. 2010, I-3553 Rn. 36 – Mattner). In einem anderen Fall wurde betont, dass sich Gebietsansässige und Gebietsfremde in Bezug auf Aufwendungen, die **unmittelbar mit der Tätigkeit zusammenhängen**, aus der die in einem Mitgliedstaat zu versteuernden Einkünfte erzielt wurden, in einer vergleichbaren Lage befänden (EuGH 24.2.2015 – C-559/13, DStR 2015, 41 – Grünewald).

Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht. Die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht, die die unbeschränkte Steuerpflicht für einen gewissen Zeitraum auch auf solche Staatsangehörige erstreckt, die keinen Wohnsitz im Inland haben (vgl. § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 Buchst. b ErbStG), stellt keinen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit dar. In einem niederländischen Fall hat der EuGH entschieden, dass aus einer solchen die unbeschränkte Steuerpflicht verlängernden Regelung keine relevante Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit erwachse (EuGH 23.2.2006 – C-513/03, Slg. 2006, I-1957 – van Hilten–van der Heijden).

Doppelbelastung mit in- und ausländischer Erbschaftsteuer. Wie in anderen Kontexten auch stellen solche Nachteile, die sich allein aus dem unabgestimmten Zusammenspiel zweier Steuerrechtsordnungen ergeben, keine rechtfertigungsbedürftige Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit dar. So hat der EuGH im Fall **Block** entschieden, dass die Kapitalverkehrsfreiheit einer Regelung eines Mitgliedstaats nicht entgegensteht, nach der bei der Berechnung der Erbschaftsteuer, die von einem Erben mit Wohnsitz in diesem Mitgliedstaat auf Kapitalforderungen gegen ein in einem anderen Mitgliedstaat ansässiges Finanzinstitut geschuldet wird, die in dem anderen Mitgliedstaat entrichtete Erbschaftsteuer auf die

im erstgenannten Mitgliedstaat geschuldete Erbschaftsteuer nicht angerechnet wird, wenn der Erblasser zum Zeitpunkt seines Ablebens seinen Wohnsitz im erstgenannten Mitgliedstaat hatte (EuGH 12.2.2009 – C-67/08, Slg. 2009, I-883 Rn. 36 – Block).

- 148 **Diskriminierende Bewertungs- und Verfahrensregelungen.** Die Kapitalverkehrsfreiheit kann im Zusammenhang mit dem Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht auch durch diskriminierende Bewertungs- und Verfahrensregelungen verletzt werden. So hat der EuGH entschieden, dass eine **nach dem Belegheitsort differenzierende Bewertungsvorschrift** für Immobilien nicht mit der Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar sei (EuGH 11.9.2014 – C-489/13, ECLI:EU:C:2014:2210 – Verest und Gerards). Im Fall **Hünnebeck** hatte der EuGH eine mitgliedstaatliche Regelung zu beurteilen, nach der bei Gebietsfremden die Schenkungsteuer unter Anwendung eines **niedrigeren Steuerfreibetrags** berechnet wurde, wenn der Erwerber keinen spezifischen Antrag stellte. Zwar konnte auf Antrag ein höherer Freibetrag in Anspruch genommen werden, dies führte aber zu Schlechterstellungen gegenüber Gebietsansässigen. Der EuGH entschied, dass die fraglichen Regelungen nicht zu rechtfertigende Beschränkungen der Kapitalverkehrsfreiheit darstellten (EuGH 8.6.2016 – C-479/14, DStR 2016, 1360 – Hünnebeck).

dd) Insbesondere: Steuervergünstigungen und Freibeträge

- 154 **Steuerbefreiung nur bei Inlandswohnsitz.** Eine Regelung eines Mitgliedstaats, die die Gewährung einer Befreiung von der Erbschaftsteuer davon abhängig macht, dass im Inland ein ständiger Wohnsitz unterhalten wird, verstößt gegen die Kapitalverkehrsfreiheit. Es gibt keine zwingenden Gründe des Allgemeininteresses, die sie rechtfertigen könnten (EuGH 26.5.2016 – C-244/15, ECLI:EU:C:2016:359 – Kommission/Griechenland). Auch die Gewährung eines höheren Steuerfreibetrags im Falle inländischer Ansässigkeit verstößt gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (EuGH 4.9.2014 – C-211/13, DStR 2014, 1818 – Kommission/Deutschland).
- 155 **Steuerermäßigung nach Vorerwerb.** Nach § 27 ErbStG wird für den Fall, dass von Todes wegen Vermögen anfällt, für das in den letzten zehn Jahren vor dem Erwerb bereits Erbschaftsteuer angefallen ist, eine Steuerermäßigung gewährt. Die Steuerermäßigung kann nicht eingreifen, wenn der Vorerwerb Erbschaftsteuer in einem anderen Staat ausgelöst hat. Der BFH legte dem EuGH deshalb im Fall **Feilen** die Frage zur Vorabentscheidung vor, ob diese Ungleichbehandlung von in- und ausländischen Vorerwerben einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit darstelle (BFH 20.1.2015 – II R 37/13, FR 2017, 258). Der EuGH stellte fest, dass zwar eine Rechtfertigungsbedürftige Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit vorliege (EuGH 30.6.2016 – C-123/15, BStBl. II 2017, 424 – Feilen). Diese lasse sich jedoch aufgrund des Rechtfertigungsgrunds der Kohärenz des Steuersystems rechtfertigen (EuGH 30.6.2016 – C-123/15, BStBl. II 2017, 424 Rn. 38 – Feilen). Der BFH hat die Entscheidung mittlerweile umgesetzt (BFH 27.9.2016 – II R 37/13, ISR 2017, 213, mAnm *Oppel*).
- 156 **Steuerbefreiungen nur bei Inlandsbezug.** In einigen Mitgliedstaaten werden Steuerbefreiungen für Zuwendungen an bestimmte gemeinwohldienliche Einrichtungen und Institutionen von einem Inlandsbezug abhängig gemacht. Der Gerichtshof musste schon verschiedentlich zu diesen Regelungen Stellung nehmen. Im Fall **Heukelbach** stellte der EuGH fest, dass es gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstoße, wenn eine ermäßigte Erbschaftsteuersatz davon abhängig gemacht werde,