

Daniela Hohenwarter/Patrick Plansky*)

Besteuerung von Erbschaften nach Wegzug in einen Drittstaat im Gemeinschaftsrecht – Schlussanträge des GA Léger in der Rs. *van Hilten-van der Heijden*

INHERITANCE TAXATION AND TRANSFER OF RESIDENCE TO A THIRD STATE UNDER COMMUNITY LAW – OPINION OF ADVOCATE GENERAL LÉGER IN THE VAN HILTEN-VAN DER HEIJDEN CASE

On June 30, 2005 the opinion of Advocate General Léger on the *van Hilten-van der Heijden* Case concerning the extended unlimited inheritance tax liability under Dutch inheritance law was published. The Advocate General came to the conclusion that the contested provision is in conformity with Community law. The authors take a critical look at this opinion.

I. Die erweiterte unbeschränkte Erbschaftssteuerpflicht

1. Die Bedeutung des EG Vertrages für die Erbschaftssteuer

Die Anwendbarkeit der Grundfreiheiten des EG Vertrages auf grenzüberschreitende Erbschafts- und Schenkungssteuersachverhalte war lange Zeit umstritten¹⁾ und wurde insbesondere in der deutschen Rechtsprechung verneint.²⁾ Spätestens seit dem Urteil des EuGH in der Rs. *Erben von Barbier*³⁾ steht jedoch fest, dass auch die Besteuerung von Erbschaften an den Grundfreiheiten, insbesondere an der Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 56 EG zu messen ist.⁴⁾ Wenngleich diese Entscheidung Klarheit hinsichtlich der Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit auf Erbschaftssteuersachverhalte gebracht hat, besteht weiterhin Unsicherheit darüber, wann ein grenzüberschreitendes Moment im Zuge eines Erbvorgangs verwirklicht wird.⁵⁾ Darüber hinaus stellt sich für

*) Mag. Daniela Hohenwarter, LL.M. und Mag. Patrick Plansky sind Assistenten am Institut für österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität Wien und Mitarbeiter im Spezialforschungsbereich „International Tax Coordination“.

1) Vgl. *Burgstaller/Haslinger*, Erbschaftssteuer und Gemeinschaftsrecht – Neue Entwicklungen in der europäischen Rechtsprechung, SWI 2004, 108 (108 f.); *Müller-Etienne*, Die Europarechtswidrigkeit des Erbschaftssteuerrechts (2002), 127 ff.; *Wilms* in *Wilms* (Hrsg.) Erbschaft- und Schenkungssteuergesetz (18. EL, 2004), § 2 ErbStG, Rz. 208.

2) FG Düsseldorf 3. 7. 1996, EFG 1996, 1166 ff.; auf die Kapitalverkehrsfreiheit konnte es allerdings im für die Entscheidung maßgeblichen Zeitpunkt mangels der unmittelbaren Anwendbarkeit der Art. 67 ff. EWGV nicht ankommen. Ausführlich und kritisch dazu *Dautzenberg/Brüggemann*, Anmerkung, RIW 1997, 882 (882 f.); *Dautzenberg*, Die Bedeutung des EG-Vertrags für die Erbschaftsteuer, EWS 1998, 86 (87 f.); weiters *Staringer*, Anmerkung, SWI 1997, 87 (87 ff.); *Fraberger*, Erbschaftssteuer und Gemeinschaftsrecht, SWI 1998, 302 (302); *Lang*, Europarechtliche Aspekte der Besteuerung von Erbschaften, in *Birk* (Hrsg.) Steuern auf Erbschaft und Vermögen, DStJG 22 (1999), 255 (255 ff.); *Müller-Etienne*, Die Europarechtswidrigkeit des Erbschaftssteuerrechts 127 ff. Im Ergebnis einen Verstoß gegen die Grundfreiheiten verneinend, deren generelle Anwendbarkeit jedoch nicht mehr ablehnend auch FG München 3. 9. 2003, EFG 2004, 215 ff.; FG München 5. 11. 2003, EFG 2004, 410 ff.; vgl. auch VwGH 19. 2. 1998, 97/16/0400.

3) EuGH v. 11. 12. 2003, Rs. C-364/01, *Erben von Barbier*, Slg. 2003, I-15013, Rn. 58 ff.

4) Diese Auffassung entspricht aus guten Gründen auch der h. M.; vgl. beispielsweise *Burgstaller/Haslinger*, SWI 2004, 108 ff.; *dies.*, Inheritance and Gift Tax and EC Fundamental Freedoms – German Federal Tax Court Rules on Different Valuation Methods for Foreign and Domestic Real Estate, ET 2005, 315 (317); *Dautzenberg*, Anmerkung, ZEV 2004, 78 (78 f.); *Fraberger*, SWI 1998, 303 ff.; *Haunold/Tumpel/Widhalm*, EuGH: Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit durch Nichtberücksichtigung von Verbindlichkeiten bei der Erbschaftssteuerberechnung, SWI 2004, 151 (151 ff.); *Kaass*, Europäische Grundfreiheiten und deutsche Erbschaftsteuer (2000), 53 ff.; *Lang* in *Birk* (Hrsg.) Steuern auf Erbschaft und Vermögen 257 ff.; *Müller-Etienne*, Europarechtswidrigkeit des Erbschaftssteuerrechts 129 ff.; *Schnitger*, Geltung der Grundfreiheiten des EG-Vertrags im deutschen internationalen Erbschaftssteuerrecht, FR 2004, 185 (185 ff.); *Sonneveldt*, The Barbier Case, ET 2004, 284 (284 ff.); *Tumpel*, Die europarechtlichen Vorgaben für eine Reform der Erbschafts- und Schenkungssteuer, SWI 2000, 27 (29 ff.).

5) Vgl. *Schnitger*, Die Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten, IStR 2005, 493 (496 f.).

die Kapitalverkehrsfreiheit die Frage nach dem Umfang der Schutzwirkung im Verhältnis zu Drittstaaten.⁶⁾ Antworten auf diese und weitere Fragen erhofft man sich in der Literatur⁷⁾ u. a. von der Rs. *van Hilten-van der Heijden*⁸⁾, betreffend der erweiterten unbeschränkten Erbschaftssteuerpflicht des niederländischen Erbschaftsrechts (Successiewet)⁹⁾. Am 30. 6. 2005 wurden die Schlussanträge des GA Léger in der Rs. *van Hilten-van der Heijden* veröffentlicht, der folgender Sachverhalt zugrunde liegt:

2. Sachverhalt

Frau van Hilten, niederländische Staatsbürgerin, lebte in den Niederlanden, bevor sie, gemeinsam mit ihrem Mann, Anfang 1988 nach Belgien in eine zuvor erworbene Liegenschaft verzog. Ausschlaggebend für den Wohnsitzwechsel war das Eingehen eines Arbeitsverhältnisses ihres Mannes in Belgien.¹⁰⁾ 1991 erwarb Frau van Hilten eine Liegenschaft in der Schweiz, wohin sie mit ihrem Mann noch im selben Jahr ihren ausschließlichen Wohnsitz verlegte. Am 22. 11. 1997 verstarb Frau van Hilten. Mit ihrem Tod ging das gesamte Vermögen¹¹⁾ der Erblasserin auf ihre vier in den Niederlanden ansässigen Kinder, sowie auf ihren in der Schweiz ansässigen Mann über. Der Erbanfall löste sowohl in der Schweiz als auch in den Niederlanden unbeschränkte Erbschaftssteuerpflicht aus, da aufgrund der Wohnsitzfiktion gem. Art. 3 Abs. 1 i. V. m. Art. 1 SW niederländische Staatsbürger nach ihrem Wegzug aus den Niederlanden für zehn weitere Jahre als in den Niederlanden ansässig gelten und somit der unbeschränkten Erbschaftssteuerpflicht unterliegen. Auch durch das im Vorlagefall anwendbare ErbSt-DBA NL-CH¹²⁾ wurde das umfassende Besteuerungsrecht der Niederlande nicht eingeschränkt. Allerdings ergab sich sowohl nach den Bestimmungen dieses DBA als auch nach innerstaatlichem Recht der Niederlande¹³⁾ eine Verpflichtung zur Anrechnung der im Ausland entrichteten Steuer auf die niederländische Steuerschuld.¹⁴⁾ Da im Vorlagefall

⁶⁾ Art. 56 Abs. 1 EG normiert, dass „[...] alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und Drittstaaten verboten [sind]“. Ob die Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten allerdings an den gleichen strengen Maßstäben zu messen ist wie der innergemeinschaftliche Kapitalverkehr, ist durch die Rechtsprechung des EuGH noch nicht geklärt. Kritisch *Schön*, *Der Kapitalverkehr mit Drittstaaten und das internationale Steuerrecht*, in *Gocke/Gosch/Lang* (Hrsg.), FS für Franz Wassermeyer (2005), 495 (495 ff.); *Stähl*, *Free movement of capital between Member States and third countries*, EC Tax Review 2004, 47 (47 ff.); *Schnitger*, IStR 2005, 493 ff; weiters *Hohenwarter*, Vorlagebeschluss des VwGH zur Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten, SWI 2005, 225 (225 ff.); *Plansky*, *Cross-Border Movement of Capital – Free Movement of Capital and Third Country Relations*, Diplomarbeit WU Wien (2005).

⁷⁾ Vgl. *Burgstaller/Haslinger*, SWI 2004, 114 ff.; *dies.*, ET 2005, 319 f.; *Schön*, in *Gocke/Gosch/Lang* (Hrsg.), FS Wassermeyer 491; *Lausterer*, *Die deutsche Wegzugsbesteuerung nach dem EuGH-Urteil de Lasteyrie du Saillant*, DStZ 2004, 299 (303).

⁸⁾ Rs. C-513/03, *van Hilten-van der Heijden*, weitere anhängige Rs. zur Kapitalverkehrsfreiheit mit Drittstaaten: Rs. C-492/04, *Lasertec*; Rs. C-101/05, *A*; Rs. C-102/05, *A und B*; Rs. C-157/05, *Holböck*; Rs. C-452/04, *Fidium Finanz AG*; Rs. C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*.

⁹⁾ Art. 3 Abs. 1 Successiewet 1956 (Erbschaftsgesetz), nachfolgend SW genannt.

¹⁰⁾ Gerichtshof's-Hertogenbosch v. 5. 11. 2003, 02/01531, Rz. 2.3.

¹¹⁾ Das Vermögen bestand aus Immobilien in den Niederlanden, Belgien und der Schweiz, sowie Kapitalanlagen in Form von in den Niederlanden, Deutschland, der Schweiz und den USA notierten Wertpapieren und Guthaben auf Bankkonten bei belgischen und niederländischen Filialen verschiedener in der EU ansässigen Banken.

¹²⁾ Art. 3 des Schlussprotokolls zum Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Erbschaftssteuern 1951, wonach „der Staat, dem der Erblasser zur Zeit seines Todes angehört hat, die Erbschaftssteuer erheben [kann], wie wenn der Erblasser seinen letzten Wohnsitz auch in diesem Staat gehabt hätte, unter der Voraussetzung, dass der Erblasser hier wirklich im Laufe der letzten 10 Jahre vor seinem Ableben Wohnsitz gehabt und dass er im Zeitpunkt der Aufgabe dieses Wohnsitzes die Staatsangehörigkeit dieses Staates besessen hat“.

¹³⁾ Art. 13 des Erlasses zur Vermeidung der Doppelbesteuerung 1989, der eine unilaterale Verpflichtung zur Anrechnung der ausländischen Steuer vorsieht.

¹⁴⁾ Unter Beachtung des Anrechnungshöchstbetrages, bis maximal zu dem Betrag, der der niederländischen Steuer entspricht.

die in der Schweiz entrichtete ErbSt niedriger als die niederländische ErbSt war, blieb nach Anrechnung der schweizerischen ErbSt ein Differenzbetrag i. H. v. 76.624 NLG über,¹⁵⁾ den die Kläger – die vier Kinder der Erblasserin – in den Niederlanden zu entrichten hatten.

In der Regelung zur erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht des Art. 3 Abs. 1 SW sahen die Kläger einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit. Aufgrund des Drittstaatsbezugs des Sachverhalts¹⁶⁾ legte der Gerichtshof's-Hertogenbosch dem EuGH folgende Fragen zur Vorabentscheidung vor:

3. Vorlagefragen

1. Ist Artikel 3 Absatz 1 SW eine zulässige Beschränkung im Sinne von Artikel 57 Absatz 1 EG?
2. Ist Artikel 3 Absatz 1 SW ein verbotenes Mittel zur willkürlichen Diskriminierung oder eine verschleierte Beschränkung des Kapitalverkehrs im Sinne von Artikel 58 Absatz 3 EG, wenn er auf eine Kapitalbewegung zwischen einem Mitgliedstaat und einem dritten Staat angewandt wird und man auch die Erklärung zu Artikel 58 (früher Artikel 73 d) des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft berücksichtigt, die anlässlich der Unterzeichnung der Schlussakte und Erklärungen der Regierungskonferenzen über die Europäische Union vom 7. Februar 1992 angenommen wurde?¹⁷⁾

II. Beurteilung durch GA Léger

1. Die Auslegung des Begriffs „Kapitalverkehr“ i. S. v. Art. 56 EG

Der Gerichtshof's-Hertogenbosch geht davon aus, dass die Regelung zur erweiterten unbeschränkten Erbschaftssteuerpflicht eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellt.¹⁸⁾ In diesem Sinne hat das Gericht bereits 2002 – allerdings in einem rein innergemeinschaftlichen Kontext – die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit dieser Norm festgestellt.¹⁹⁾ Anders als die Entscheidung aus 2002 hat der Gerichtshof's-Hertogenbosch den Fall der Frau van Hilten dem EuGH zur Vorabentscheidung vorgelegt. Da die Kapitalverkehrsfreiheit als einzige auch im Verhältnis zu Drittstaaten und damit – wie im konkreten Fall – auch im Verhältnis zur Schweiz Schutzwirkung entfaltet,²⁰⁾ zielen die Fragen des vorlegenden Gerichts lediglich auf die Rechtfertigungsmöglichkeiten für Beschränkungen des Kapitalverkehrs im Verhältnis zu Drittstaaten ab.²¹⁾

Obwohl das niederländische Gericht keine Frage zur Auslegung des Begriffs „Kapitalverkehr“ gestellt hat,²²⁾ beginnt der GA seine Beurteilung aber richtigerweise schon eine

¹⁵⁾ SA des GA Léger v. 30. 6. 2005, Rs. C-513/03, *van Hilten-van der Heijden*, Rn. 35. Nachfolgend SA in der Rs. *van Hilten* genannt.

¹⁶⁾ Siehe dazu auch die Ausführungen unter II.1.

¹⁷⁾ SA in der Rs. *van Hilten*, Rn. 28.

¹⁸⁾ Vorlagebeschluss des Gerichtshof's-Hertogenbosch v. 5. 11. 2003, Nr. 02/01531, Rz. 4.1. für die Erbschaft und Rz. 4.4. und 4.7. für den Wegzug.

¹⁹⁾ Gerichtshof's-Hertogenbosch v. 12. 12. 2002, Nr. 00/01769, Rz. 4.12. Gegen diese Entscheidung wurde berufen; der Fall ist derzeit beim Hogen Raad (Höchstgericht) anhängig. Vgl. auch SA in der Rs. *van Hilten*, Rn. 23 ff. und 29.

²⁰⁾ SA in der Rs. *van Hilten*, Rn. 38; siehe dazu beispielsweise auch *Kiemel*, in *von der Groeben/Schwarze* (Hrsg.), *Vertrag über die Europäische Union und Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft* (2003), Art. 56, Rz. 26; *Ress/Ukrow* in *Grabitz/Hilf* (Hrsg.), *Das Recht der EU* (19. EL, 2002), Art. 56, Rz. 53 f.; *Rohde*, *Freier Kapitalverkehr in der Europäischen Gemeinschaft* (1999), 181 f.; *Sedlacek*, in *Streinz* (Hrsg.), *EUV/EGV* (2003), Art. 56, Rz. 27.

²¹⁾ So zielt die erste Vorlagefrage auf die Auslegung der sog. „Stillstandsklausel“ des Art. 57 EG ab. Zur näheren Klärung der Wirkung von Art. 57 Abs. 1 EG könnten die anhängigen Verfahren in den Rs. C-492/04, *Lasertec*, sowie die Rs. C-157/05, *Holböck* beitragen. Die zweite Vorlagefrage zielt auf die Wirkung des Art. 58 Abs. 3 EG im Verhältnis zu Drittstaaten.

²²⁾ Diese Frage hält das vorlegende Gericht ohnehin schon für entschieden. Gerichtshof's-Hertogenbosch v. 12. 12. 2002, Nr. 00/01769; vgl. auch SA in der Rs. *van Hilten*, Rn. 29.

Stufe früher,²³⁾ nämlich mit der Frage, auf welche Kapitalbewegungen sich die streitige Regelung des Art. 3 Abs. 1 SW überhaupt bezieht. Dabei differenziert der GA zwischen dem *Erbvorgang* und dem *Wegzug* der Frau van Hilten aus den Niederlanden. Er stellt fest, dass die Erbschaft, d. h. der Übergang von Vermögen auf die Erben, einen Kapitalverkehrsvorgang i. S. v. Art. 56 EG darstellt,²⁴⁾ indem er auf die Nomenklatur der KapitalverkehrsRL²⁵⁾ sowie auf die Rs. *Barbier* verweist.²⁶⁾ Was den Wegzug betrifft, kommt der GA allerdings zu dem Ergebnis, dass es durch die bloße Verlegung des Wohnsitzes als solche nicht zu einer gleichzeitigen Übertragung des Vermögens in das Bestimmungsland kommt und somit keine für die Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit erforderliche Kapitalbewegung vorliegt.²⁷⁾ So haben sich durch den Wegzug der Erblasserin „weder die Lage der Immobilien, noch die Zusammensetzung des Wertpapierbestandes und die örtliche Zuordnung der Konten geändert.“²⁸⁾

Die Meinungen in der Literatur zur Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit auf bloße Wegzugsfälle sind durchaus konträr. Zum einen wird der Wegzug als Kapitalverkehr mit dem Argument bejaht,²⁹⁾ dass die KapitalverkehrsRL den „Vermögenstransfer von Gebietsansässigen im Fall der Auswanderung zum Zeitpunkt ihrer Niederlassung und während ihres Aufenthaltes im Ausland“³⁰⁾ sowie die Ein- und Ausfuhr von Wertpapieren³¹⁾ nennt. Dies würde den Schluss erlauben, dass der körperliche Transfer von Wirtschaftsgütern anlässlich des Wegzugs ins Ausland³²⁾ und somit möglicherweise auch die Mitnahme von Wertpapieren einen Kapitalverkehrsvorgang darstellt.³³⁾ Nach Meinung einiger Autoren ist ein Kapitalverkehrsvorgang jedoch selbst dann gegeben, wenn bei unkörperlichen Wirtschaftsgütern oder unbeweglichen Wirtschaftsgütern kein körperlicher Transfer ins Ausland, sondern bloß ein Zurechnungswechsel zu einer nunmehr im Ausland ansässigen Person stattfindet.³⁴⁾ Zum anderen sprechen aber auch gute Gründe dagegen, im Wohnsitzwechsel automatisch einen Kapitalverkehr als gegeben anzunehmen. So sieht *Kofler* im Falle des Wegzugs im Hinblick auf eine Beteiligung keinen grenzüberschreitenden Vermögenstransfer – anders als bei der Ein- und Ausfuhr von Devisen³⁵⁾ – verwirklicht.³⁶⁾ Nach *Hahn* „transferiert [der Steuerpflichtige] sich allenfalls

²³⁾ SA in der Rs. *van Hilten*, Rn. 31 ff.

²⁴⁾ SA in der Rs. *van Hilten*, Rn. 38 ff., 53, 56 und 59.

²⁵⁾ Die Nomenklatur im Anhang der RL 88/361/EWG führt unter Titel XI. Kapitalverkehr mit persönlichem Charakter Buchstabe D. Erbschaften und Vermächtnisse an. Weiters findet sich die Erbschaftsteuer auch unter Titel XIII. Sonstiger Kapitalverkehr Buchstabe A.

²⁶⁾ SA in der Rs. *van Hilten*, Rn. 53 mit Verweis auf das Urteil des EuGH v. 11. 12. 2003, Rs. C-364/01, *Erben von Barbier*, Slg. 2003 I-15013, Rn. 58.

²⁷⁾ SA in der Rs. *van Hilten*, Rn. 45 und 57.

²⁸⁾ SA in der Rs. *van Hilten*, Rn. 58.

²⁹⁾ Vgl. *Dautzenberg*, Die Wegzugssteuer des § 6 AstG im Lichte des EG-Rechts, BB 1997, 180 (181); *ders.*, BFH Entscheidung – § 6 Abs. 1 AstG verstößt weder gegen das GG noch gegen den EGV, ISiR 1998, 301 (306); *ders.*, Die Bedeutung des EG-Vertrages für die Erbschaftsteuer, EWS 1998, 86 (87 und 89); weiters *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung⁵ (2002), 254; *Lechner*, Private Wohnsitznahme und Kapitalverkehrsfreiheit, in *Lechner/Staringer/Tumpel* (Hrsg.), Kapitalverkehrsfreiheit und Steuerrecht (2000), 161 (168); *Matzka*, Das österreichische Steuerrecht im Lichte der Kapitalverkehrsfreiheit (1998), 120 ff.; *Sass*, Zur Rechtsprechung des EuGH und einigen Folgerungen für das deutsche Steuerrecht, FR 1998, 1 (7); *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (1998), 284 f.; *ders.*, Systemdefizite im internationalen Steuerrecht, StuW 2000, 369 (374 f.); *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften (1999), 229 f.

³⁰⁾ Nomenklatur zur RL 88/361/EWG unter Titel XI. Kapitalverkehr mit persönlichem Charakter, Buchstabe F.

³¹⁾ Nomenklatur zur RL 88/361/EWG unter Titel XII. Ein- und Ausfuhr von Vermögenswerten, Buchstabe A. Wertpapiere.

³²⁾ Vgl. *Hahn*, Von Spartanern und Athenern, DSiZ 2000, 14 (17 ff.).

³³⁾ In diesem Sinne wohl *Lechner*, in *Lechner/Staringer/Tumpel* (Hrsg.), Kapitalverkehrsfreiheit, 169.

³⁴⁾ Vgl. *Lechner*, in *Lechner/Staringer/Tumpel* (Hrsg.), Kapitalverkehrsfreiheit, 169; *Staringer*, Doppelt ansässige Kapitalgesellschaften, 229 f.

³⁵⁾ Vgl. EuGH v. 23. 2. 1995, verbundene Rs. C-358/93 und C-416/93, *Bordessa u. a.*, Slg. 1995, I-361; EuGH v. 14. 12. 1995, verbundene Rs. C-163/94, C-164/94 und C-250/94, *Sanz de Lera u. a.*, Slg. 1995, I-4821.

³⁶⁾ Vgl. *Kofler*, Hughes de Lasteyrie du Saillant: Wegzugsbesteuerung verstößt gegen die Niederlassungsfreiheit, ÖStZ 2003, 262 (264).

selbst in den anderen [Mitglied]Staat³⁷⁾, während das Kapital, zumindest was unkörperliche und unbewegliche Wirtschaftsgüter betrifft, stabil bleibt.³⁸⁾ Eine Bestätigung für dieses Ergebnis, sieht er im Sinn und Zweck der Kapitalverkehrsfreiheit: der ungehinderten Verwendung und Allokation von Kapital.³⁹⁾ Die für den Wegzug relevanten Nennungen der KapitalverkehrsRL⁴⁰⁾ würden jedoch auch eine weite Auslegung des Begriffs Kapitalverkehr zulassen.

2. Keine Beschränkung des Kapitalverkehrs

Nachdem der GA nur in der Erbschaft einen relevanten Kapitalverkehr erkennt, prüft er eine potenzielle Beschränkung auch nur mehr in diesem Zusammenhang. Zunächst hält er fest, dass Art. 56 Abs. 1 EG „nicht nur Maßnahmen eines Mitgliedstaates [verbietet], die nur für Anleger aus einem anderen Mitgliedstaat gelten,⁴¹⁾ sondern auch solche, die seine eigenen Staatsangehörigen oder Gebietsansässigen davon abhalten können, Investitionen in anderen Mitgliedstaaten zu tätigen“.⁴²⁾⁴³⁾ In weiterer Folge verweist der GA auf die Rechtsprechung des EuGH in der Rs. *Erben von Barbier*, in der der EuGH erkannt hat, dass die Erbschaftssteuer ein Element darstellt, das jeder Betroffene bei der Entscheidung über die Vornahme einer Investition berücksichtigt. Bestimmungen des nationalen Steuerrechts, die – wie im konkreten Fall – bei der Festsetzung der Bemessungsgrundlage von im Inland belegenem Vermögen nach der Ansässigkeit des Erblassers differenzieren,⁴⁴⁾ sind demnach geeignet, einen in einem anderen Mitgliedstaat Ansässigen vom Kauf oder der Veräußerung im betreffenden Mitgliedstaat belegener Immobilien abzuhalten. Außerdem bewirken derartige Regelungen eine Wertminderung des Nachlasses desjenigen, der in einem anderen Mitgliedstaat als dem ansässig ist, in dem sich die genannten Sachen befinden und verstoßen daher gegen die Kapitalverkehrsfreiheit.⁴⁵⁾

Im Anschluss daran überträgt der GA ohne erkennbare Einschränkungen die bisherige Rechtsprechung des EuGH zur Kapitalverkehrsfreiheit auf den im Vorlagefall zugrunde liegenden Drittstaatssachverhalt⁴⁶⁾ und kommt dabei zu dem Ergebnis, dass die erwei-

³⁷⁾ Hahn, DStZ 2000, 14 (18); *ders.*, Die Vereinbarkeit von Normen des deutschen internationalen Steuerrechts mit EG-Recht, IFSI-Schrift Nr. 378 (1999), 71 ff. Zustimmung Reimer, Die Auswirkungen der Grundfreiheiten auf das Ertragsteuerrecht der Bundesrepublik Deutschland – Eine Bestandsaufnahme, in Lehner (Hrsg.), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten (2000), 98 f.; Schnitger, IStR 2005, 497. Mit ähnlichen Worten auch GA Léger, „Enthielte die streitige Regelung, wie das vorlegende Gericht ausführt, im Zeitpunkt der Verlegung des Wohnsitzes eine „Ausfuhrbeschränkung“, so beträfe diese Beschränkung folglich nicht die Ausfuhr des den späteren Nachlass bildenden Vermögens, sondern den Fortzug der Person selbst.“ SA in der Rs. *van Hilten*, Rn. 68.

³⁸⁾ Vgl. Reimer, in Lehner (Hrsg.), Grundfreiheiten, 98.

³⁹⁾ In Bezug auf Beteiligungen führt Hahn aus, dass durch einen Wegzug verfügbares Kapital keinen neuen unternehmerischen Zwecken zugeführt wird, sondern das Kapital in der Gesellschaft gebunden bleibt. Folglich findet auch keine neue Allokation des Kapitals statt. Hahn, IFSI-Schrift Nr. 378 (1999), 74.

⁴⁰⁾ Vgl. Fn. 30 und 31.

⁴¹⁾ Vgl. EuGH v. 1. 6. 1999, Rs. C-302/97, *Konle*, Slg. 1999, I-3099, Rn. 23; EuGH v. 13. 7. 2000, Rs. C-423/98, *Albore*, Slg. 2000, I-5965, Rn. 16; EuGH v. 4. 6. 2002, Rs. C-367/98, *Kommission/Portugal*, Slg. 2002, I-4731, Rn. 40 ff.

⁴²⁾ Vgl. EuGH v. 14. 11. 1995, Rs. C-484/93, *Svensson und Gustavsson*, Sgl. 1995, I-3955, Rn. 10; EuGH v. 14. 10. 1997, Rs. C-439/97, *Sandoz*, Slg. 1997, I-7041, Rn. 19; weiters EuGH v. 6. 6. 2000, Rs. C-35/98, *Verkooijen*, Slg. 2000, I-4071, Rn. 34; EuGH v. 15. 7. 2004, Rs. C-315/02, *Lenz*, Rn. 20; EuGH v. 15. 7. 2004, Rs. C-242/03, *Weidert*, Rn. 14; EuGH v. 7. 9. 2004, Rs. C-319/02, *Manninen*, Rn. 22.

⁴³⁾ SA in der Rs. *van Hilten*, Rn. 61.

⁴⁴⁾ Konkret ging es um die Abzugsmöglichkeit von Verbindlichkeiten, die beschränkt Steuerpflichtigen im Gegensatz zu unbeschränkt Steuerpflichtigen vorenthalten wurde. EuGH v. 11. 12. 2003, Rs. C-364/01, *Erben von Barbier*, Slg. 2003, I-15013, Rn. 11 ff.; ausführlich dazu *Burgstaller/Haslinger*, SWI 2004, 109 ff.

⁴⁵⁾ SA in der Rs. *van Hilten*, Rn. 64; vgl. auch EuGH v. 11. 12. 2003, Rs. C-364/01, *Erben von Barbier*, Slg. 2003, I-15013, Rn. 62.

⁴⁶⁾ In diesem Zusammenhang macht der GA auch die einzige Aussage zum Umfang der Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten, indem er ausführt, dass „der im Gemeinschaftsrecht aufgestellte Grundsatz des freien Kapitalverkehrs es den Gemeinschaftsangehörigen auf diese Art und Weise ermöglichen soll, die *günstigeren Bedingungen in Anspruch zu nehmen*, die ihnen innerhalb der Gemeinschaft und in *Drittländern* für Investitionen und Anlage ihres Kapitals angeboten werden.“ SA in der Rs. *van Hilten*, Rn. 49.

terte unbeschränkte Steuerpflicht des Art. 3 Abs. 1 SW keinen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit bewirkt.⁴⁷⁾ Als Begründung führt er ins Treffen, dass die streitige Regelung, im Gegensatz zur Regelung, in der es in der Rs. *Erben von Barbier* ging, nicht zwischen Gebietsansässigen und Gebietsfremden differenziert. Im Gegenteil, „die Gesamtheit der den Nachlass bildenden Vermögensgegenstände von niederländischen Staatsangehörigen, die ihren steuerlichen Wohnsitz weniger als zehn Jahre vor ihrem Tod ins Ausland verlegt haben, wird so besteuert, als ob sie ihren Wohnsitz in den Niederlanden behalten hätten.“⁴⁸⁾ Die Regelung sieht „auch keine Besteuerung vor, die je nach dem Ort, an dem sich die Immobilien des Erblassers befinden oder nach dem Sitz der Kreditinstitute, bei denen sein Kapital angelegt ist, unterschiedlich wäre“⁴⁹⁾ und unterscheidet sich daher von jener Regelung, die dem Urteil in der Rs. *Verkooijen*⁵⁰⁾ zugrunde lag.⁵¹⁾ Zusammenfassend führt der GA danach aus, dass er nicht erkennt „wie [die Wohnsitzfiktion des Art. 3 Abs. 1 SW] einen niederländischen Staatsangehörigen davon abhalten könnte, Investitionen von den Niederlanden aus in anderen Staaten oder in den Niederlanden von anderen Staaten aus zu tätigen.“⁵²⁾

Obwohl Art. 56 Abs. 1 EG als Beschränkungsverbot formuliert ist, kann die Kapitalverkehrsfreiheit – wie *Lang* und *Toiff* bereits ausführlich dargestellt haben – jedenfalls als Diskriminierungsverbot verstanden werden, das sowohl Diskriminierungen hinsichtlich der Staatsangehörigkeit als auch bezüglich des Anlageortes verbietet.⁵³⁾ Das Vorliegen einer Diskriminierung ist im Rahmen eines Vergleichsvorgangs festzustellen. Dies tut auch der GA in seinen Schlussanträgen. Er vergleicht dabei die Situation eines niederländischen Staatsbürgers, der bei seinem Tod in den Niederlanden ansässig war mit einem weggezogenen niederländischen Staatsbürger, der innerhalb von zehn Jahren nach seinem Wegzug aus den Niederlanden verstorben ist. Beide Sachverhalte werden der unbeschränkten Steuerpflicht unterworfen, also gleich behandelt. Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH liegt eine Diskriminierung jedoch nicht nur dann vor, wenn „unterschiedliche Vorschriften auf gleichartige Situationen angewandt werden, sondern auch, wenn dieselbe Vorschrift auf unterschiedliche Situationen angewandt wird.“⁵⁴⁾ Da der GA im Vorlagefall im Ergebnis einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verneint, geht er – ohne nähere Begründung – von der Vergleichbarkeit der Situationen aus. Ob diese tatsächlich noch gegeben ist, ist allerdings fraglich.

Vor dem Hintergrund, dass Gebietsfremde im Gegensatz zu Gebietsansässigen sonst nur mit ihrem inländischen Vermögen der niederländischen ErbSt unterliegen, zeigt sich nämlich, dass das niederländische Recht selbst von der Unterschiedlichkeit der Situationen ausgeht und deshalb unterschiedliche Besteuerungsfolgen vorsieht. Besonders deutlich wird dies anhand der Tatsache, dass die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht für ehemalige Gebietsansässige ohne niederländische Staatsbürgerschaft nicht gilt. Warum die Vergleichbarkeit der Situationen von Gebietsansässigen und gebietsfremden niederländischen Staatsbürgern innerhalb von 10 Jahren nach ihrem Wegzug aus den Niederlanden gegeben sein soll, wenngleich sie in allen anderen Fällen von Gebietsfremden nicht (mehr) angenommen wird, ist nicht ersichtlich.⁵⁵⁾

⁴⁷⁾ SA in der Rs. *van Hilten*, Rn. 66. Daher musste GA *Léger* gar nicht mehr auf die vom vorlegenden Gericht gestellten Vorlagefragen eingehen, vgl. dazu auch *Thömmes*, Erbschaftsteuerliche Behandlung des Wegzugs in ein Drittland und Gemeinschaftsrecht, IWB 2005, Rechtsprechung 11a, 889 (896).

⁴⁸⁾ SA in der Rs. *van Hilten*, Rn. 65.

⁴⁹⁾ SA in der Rs. *van Hilten*, Rn. 65.

⁵⁰⁾ EuGH v. 6. 6. 2000, Rs. C-35/98, *Verkooijen*, Slg. 2000, I-4071.

⁵¹⁾ SA in der Rs. *van Hilten*, Rn. 65.

⁵²⁾ SA in der Rs. *van Hilten*, Rn. 66.

⁵³⁾ Vgl. *Lang*, Kapitalverkehrsfreiheit und Doppelbesteuerungsabkommen, in *Lechner/Staringer/Tumpel* (Hrsg.), Kapitalverkehrsfreiheit, 181 (189 ff.); *ders.* in *Birk* (Hrsg.), Steuern auf Erbschaft und Vermögen, 261 ff., *Toiff*, Die EU-Grundfreiheiten und die Diskriminierungsverbote der Doppelbesteuerungsabkommen, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht (1996), 139 (160 f.).

⁵⁴⁾ Vgl. EuGH v. 14. 2. 1995, Rs. C-297/93, *Schumacker*, Slg. 1995, I-225, Rn. 30; EuGH v. 11. 8. 1995, Rs. C-80/94, *Wielockx*, Slg. 1995, I-2493, Rn. 17; EuGH v. 27. 6. 1996, Rs. C-107/94, *Asscher*, Slg. 1996, I-3089, Rn. 40.

⁵⁵⁾ Ausführlich dazu *Lang*, Wohin geht das Internationale Steuerrecht, IStR 2005, 289 (291).

Selbst wenn man dieses Vergleichspaar für einen Moment außer Acht lässt, zeigt der Vergleich eines aus den Niederlanden weggezogenen Niederländers mit einem Nicht-Niederländer bei Verwirklichung desselben Sachverhalts die offensichtliche Schlechterstellung der eigenen „grenzüberschreitend tätigen“ Staatsangehörigen. Denn nur der niederländische Staatsangehörige bleibt nach seinem Wegzug für weitere zehn Jahre unbeschränkt steuerpflichtig, während der fremde Staatsangehörige – der womöglich genau so lang wie der niederländische Staatangehörige in den Niederlanden ansässig war – sofort nach seinem Wegzug der beschränkten Steuerpflicht unterliegt. Auf dieses Vergleichspaar und die damit verbundene Frage der gemeinschaftsrechtlichen Zulässigkeit derartiger Diskriminierung eigener Staatsangehöriger⁵⁶⁾ geht der GA allerdings erst bei der – aus seiner Sicht hypothetischen⁵⁷⁾ – Prüfung der Wohnsitzfiktion auf ihre Vereinbarkeit mit dem durch den Vertrag verliehenen Freizügigkeits- und Aufenthaltsrecht gem. Art. 18 EG ein.⁵⁸⁾

3. Das Freizügigkeits- und Aufenthaltsrecht gem. Art. 18 EG

Obwohl der GA im Vorlagefall ausschließlich die Kapitalverkehrsfreiheit für anwendbar hält⁵⁹⁾ und in der Wohnsitzverlegung keinen Kapitalverkehr verwirklicht sieht, überprüft er die streitige Regelung dennoch auf ihre mögliche Wirkung als Wegzugsbeschränkung im Schutzbereich des Freizügigkeitsrechts- und Aufenthaltsrechts⁶⁰⁾ des EG-Vertrags – unter der Annahme, dass diese Norm anwendbar gewesen wäre.⁶¹⁾ Ob diese Annahme notwendig war, darf bezweifelt werden, da Frau van Hilten vor ihrem Wohnsitzwechsel in die Schweiz einen „Zwischenstopp“ in Belgien eingelegt hat – ein Vorgang, der u. a. vom Schutzbereich des Freizügigkeits- und Aufenthaltsrecht gem. Art. 18 EG erfasst sein dürfte.⁶²⁾

Im Hinblick auf das erste Vergleichspaar ergibt sich aber auch hier – wie im oben dargestellten Fall der Erbschaft – keine Schlechterstellung des grenzüberschreitenden im Vergleich zum rein innerstaatlichen Sachverhalt. Jene Staatsangehörigen, die von „ihre[m] Recht [...]“, eine wirtschaftliche Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat auszu-

⁵⁶⁾ Vgl. *Schnitger*, ISTR 2005, 499 f.

⁵⁷⁾ SA des GA in der Rs. *van Hilten*, Rn. 69.

⁵⁸⁾ SA des GA in der Rs. *van Hilten*, Rn. 68 und 72 ff.

⁵⁹⁾ Das Abkommen zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits über die Freizügigkeit (ABl. 2002, L 114, 6) ist auf den Vorlagefall nicht anwendbar, da es erst am 21. 6. 1999 abgeschlossen wurde und erst mit 1. 6. 2002 in Kraft getreten ist. SA des GA in der Rs. *van Hilten*, Rn. 37. Zum Freizügigkeitsabkommen allgemein siehe *Beiser*, Die Freiheit des Kapitalverkehrs gegenüber Drittstaaten, RdW 2005, 454 (455 f.).

⁶⁰⁾ Vgl. *Eicker*, Kapitalverkehrsfreiheit und erweitert unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht (Schlussanträge in der Rs. C-513/03, *van Hilten*), IWB 13/2005, 609 (610).

⁶¹⁾ SA des GA in der Rs. *van Hilten*, Rn. 69 ff.

⁶²⁾ Dem Vorlagebeschluss des Gerichtshof's-Hertogenbosch v. 5. 11. 2003, 02/01531, ist in Rz. 2.3. zu entnehmen, dass der Umzug nach Belgien erfolgte, weil der Mann von Frau van Hilten eine Beschäftigung in Belgien angenommen hatte. Unklar ist, ob diese Beschäftigung selbständiger oder unselbständiger Natur war, was aber für die Rechtsposition der Frau van Hilten unerheblich ist. Denn der persönliche Anwendungsbereich sowohl der Arbeitnehmerfreizügigkeit als auch der Niederlassungsfreiheit erstreckt sich auch auf die Familienangehörigen der diese Grundfreiheiten in Anspruch nehmenden Person. Siehe dazu *Brechmann*, in *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), Kommentar zu EUV/EGV² (2002), Art. 39, Rz. 21 ff.; *Bröhmer*, in *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), EUV/EGV² Art. 43, Rz. 4; *Randelzhofer/Forsthoff*, in *Grabit/Hilf* (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union (18. EL, 2001), Art. 39, Rz. 66 ff.; Art. 43, Rz. 9; *Scheuer*, in *Lenz* (Hrsg.), EU- und EG-Vertrag³ (2003), Art. 39, Rz. 6 und 16, Art. 43, Rz. 3. Auch außerhalb des Anwendungsbereiches der Grundfreiheiten ist Frau van Hilten durch das allgemeine Freizügigkeits- und Aufenthaltsrecht des Art. 18 EG geschützt gewesen. Der Umstand, dass der Wegzug nach Belgien vor Inkrafttreten des Vertrags von Maastricht stattfand, dürfte nicht schädlich sein, da Art. 3 Abs. 1 SW erst zum Zeitpunkt des Todes von Frau van Hilten 1997 zur Anwendung gekommen ist und nach der Rsp. des EuGH die Bestimmungen über die Unionsbürgerschaft auch „auf die gegenwärtige Wirkungen von Sachverhalten anzuwenden [sind], die vor diesem Zeitpunkt [Anm. Inkrafttreten des Vertrags von Maastricht] entstanden sind“. EuGH v. 11. 7. 2002, Rs. C-224/98, *D'Hoop*, Slg. 2002, I-6191, Rn. 25.

üben⁶³⁾ oder dem „ihnen durch den Unionsbürgerstatus verliehenen Recht [...], sich dort aufzuhalten⁶⁴⁾, Gebrauch gemacht haben, werden steuerlich nicht schlechter gestellt als jene, die diese Rechte nicht in Anspruch genommen haben.⁶⁵⁾ Eine Verpflichtung zur Besserstellung des grenzüberschreitenden Sachverhalts kann dem „Gemeinschaftsrecht [...] bei seinem gegenwärtigen Stand“ nach Auffassung des GA nicht entnommen werden.⁶⁶⁾ Somit hält er eine Erstattung der überschießenden ausländischen ErbSt in den Niederlanden nicht für geboten.⁶⁷⁾ „Auch wenn die Verlegung des Wohnsitzes in einem solchen Fall in der Tat nachteilig sein kann, so ist dieser Nachteil in erster Linie auf die fehlende Harmonisierung der nationalen Vorschriften über die Erbschaftsteuer zurückzuführen. Aufgrund der fehlenden Harmonisierung kann der Vertrag einem Unionsbürger nicht garantieren, dass die Verlegung seiner Tätigkeiten oder bloß seines Wohnsitzes [...] steuerlich völlig neutral ist.“⁶⁸⁾

In weiterer Folge geht der GA näher auf das zweite Vergleichspaar⁶⁹⁾ ein.⁷⁰⁾ Nach Ansicht des vorlegenden Gerichts bewirkt die streitige Regelung – da sie nur für niederländische Staatsangehörige gilt – eine offene Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit und stellt somit einen Verstoß gegen Art. 12⁷¹⁾ und Art. 18 EG dar. Das vorlegende Gericht ist sich zwar bewusst, dass den Art. 12 und 18 EG nur eine subsidiäre Stellung zukommt,⁷²⁾ möchte aber die Rechtsprechung zu dem im Rahmen der Art. 12 und 18 EG entwickelten Begriff der Diskriminierung auf die Auslegung von Art. 56 EG übertragen.⁷³⁾ Dieser Ansicht widerspricht der GA jedoch zum Einen mit einem pauschalen Verweis auf die *Gilly*-Rechtsprechung,⁷⁴⁾ wonach „in Ermangelung von Maßnahmen zur Vereinheitlichung oder Harmonisierung der Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, um die Doppelbesteuerung untereinander zu beseitigen, das Kriterium der Staatsangehörigkeit als steuerlicher Anknüpfungspunkt zugelassen werden kann, ohne dass es deshalb diskriminierend wäre.“⁷⁵⁾

Der Verweis auf die Rs. *Gilly* mag zwar im Verhältnis zur Schweiz aufgrund der im ErbSt-DBA vereinbarten Anknüpfung an das Kriterium der Staatsangehörigkeit verständlich erscheinen,⁷⁶⁾ im Verhältnis zu Belgien ist er mangels eines ErbSt-DBA jedoch nur mehr bedingt nachvollziehbar. Der GA erachtet allerdings den Umstand, dass die „niederländische Regelung dem System entspricht, wie es im Bericht des Fiskalausschusses der OECD zum Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung der Nachlässe, Erbschaften und Schenkungen von 1982 beschrieben ist“,⁷⁷⁾ für ausreichend, um die Gemeinschaftsrechtskonformität der strittigen Norm zu untermauern.⁷⁸⁾

⁶³⁾ SA in der Rs. *van Hilten*, Rn. 69.

⁶⁴⁾ SA in der Rs. *van Hilten*, Rn. 69.

⁶⁵⁾ SA in der Rs. *van Hilten*, Rn. 71. Zu den Bedenken hinsichtlich der Vergleichbarkeit der Situationen siehe unter II.2.

⁶⁶⁾ SA in der Rs. *van Hilten*, Rn. 72.

⁶⁷⁾ SA in der Rs. *van Hilten*, Rn. 73.

⁶⁸⁾ SA in der Rs. *van Hilten*, Rn. 73.

⁶⁹⁾ Der Vergleich des niederländischen Staatsangehörigen, der seinen Wohnsitz aus den Niederlanden ins Ausland verlegt mit dem Staatsangehörigen eines anderen Staates, der ebenfalls aus den Niederlanden wegzieht.

⁷⁰⁾ SA in der Rs. *van Hilten*, Rn. 75 ff.

⁷¹⁾ Art. 12 EG normiert, dass „unbeschadet besonderer Bestimmungen dieses Vertrags in seinem Anwendungsbereich jede Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit verboten [ist].“

⁷²⁾ Vgl. *Zulegg*, in *von der Groeben/Schwarze* (Hrsg.), Vertrag über die EU⁶, Art. 12, Rz. 18; *Epiney*, in *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), Kommentar zu EUV/EGV², Art. 12, Rz. 9 mit weiteren Judikaturhinweisen.

⁷³⁾ Vorlagebeschluss des Gerichtshof's-Hertogenbosch v. 5. 11. 2003, Nr. 02/01531, Rz. 4. 10.

⁷⁴⁾ EuGH v. 12. 5. 1998, Rs. C-336/96, *Gilly*, Slg. 1998, I-2823, Rn. 30 ff.

⁷⁵⁾ SA in der Rs. *van Hilten*, Rn. 76.

⁷⁶⁾ Zur Kritik an der *Gilly*-Rechtsprechung siehe *Lang*, Public Sector Pensions and Tax Treaty Law, in Gutmann (Hrsg.), *Liber Amicorum in honour of Cyrille David* (2004), 223 (223 ff.); weiters *Vogel*, Some observations regarding „Gilly“, EC Tax Review 1998, 150 (150); *Dautzenberg*, Das Kassenstaatsprinzip im DBA-Frankreich vor dem Hintergrund des EG-rechtlichen Diskriminierungsverbotes, IWB Fach 11 Gruppe 2, 309 (309 ff.).

⁷⁷⁾ SA in der Rs. *van Hilten*, Rn. 82.

⁷⁸⁾ Wie dies der EuGH bereits in der Rs. *Gilly* festgestellt hat. EuGH v. 12. 5. 1998, Rs. C-336/96, *Gilly*, Slg. 1998, I-2823, Rn. 31; weiters EuGH v. 12. 6. 2003, Rs. C-234/01, *Gerritse*, Slg. 2003, I-5933, Rn. 45;

Zum anderen sieht der GA die durch die Wohnsitzfiktion des Art. 3 Abs. 1 SW bewirkte Form der Inländerdiskriminierung nicht vom sachlichen Anwendungsbereich des im EG-Vertrag garantierten Freizügigkeitsrechts erfasst.⁷⁹⁾ Er räumt zwar ein, dass „der Unionsbürgerstatus [...] dazu bestimmt ist, der grundlegende Status der Staatsangehörigen der Mitgliedstaaten zu sein, und das Diskriminierungsverbot stärkt, weil er denjenigen, die sich in der gleichen Situation befinden, erlaubt, im sachlichen Geltungsbereich des Vertrags unabhängig von ihrer Staatsangehörigkeit [...] die gleiche rechtliche Behandlung zu genießen“⁸⁰⁾, weist aber darauf hin, dass der gegenwärtige Stand des Gemeinschaftsrechts die Mitgliedstaaten nur dazu verpflichtet, ihre Staatsangehörigen, die von den durch EG Vertrag gewährten Rechten Gebrauch machen, nicht schlechter zu stellen, als wenn sie diese Rechte nicht in Anspruch genommen hätten.⁸¹⁾ Mit anderen Worten verhilft das Gemeinschaftsrecht dem niederländischen Staatsangehörigen nicht dazu, sich das für ihn günstigste Erbschaftssteuerregime auszusuchen. Im Ergebnis verneint der GA somit einen Verstoß der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht gegen das Freizügigkeitsrecht des Art. 18 EG⁸²⁾ und das allgemeine Staatsangehörigendiskriminierungsverbot des Art. 12 EG.⁸³⁾

III. Würdigung

Insgesamt lassen sich die Schlussanträge des GA *Léger* in der Rs. *van Hilten-van der Heijden* durchaus als integrationskritisch einstufen. Da der GA durch die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht keine Beschränkung des Kapitalverkehrs verwirklicht sieht, musste er auf die eigentlichen Vorlagefragen des niederländischen Gerichts nicht mehr eingehen. Die allgemein erhofften Aussagen zum Umfang der Schutzwirkung der Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten sind den SA daher nicht zu entnehmen. Nach wie vor offen ist auch die Frage, unter welchen Bedingungen ein Erbvorgang als grenzüberschreitend einzustufen ist. Allerdings überraschen die Ausführungen des GA in anderer Hinsicht: So erteilt der GA der in der Literatur mehrheitlich vertretenen Auffassung, wonach bereits der bloße Wohnsitzwechsel einer Person einen Kapitalverkehr i. S. v. Art. 56 EG darstelle, eine deutliche Absage. Folgt der EuGH dieser Auffassung, hätte dies weitreichende Konsequenzen für die Zulässigkeit der Wegzugsbesteuerung im Verhältnis zu Drittstaaten.⁸⁴⁾ Unmittelbare Auswirkungen auf das österreichische ErbStG sind – unabhängig davon wie der EuGH letztlich entscheidet – nicht zu erwarten, da der in § 6 Abs. 2 Z 1 ErbStG normierte Tatbestand der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht für österreichische Staatsbürger mit AbgÄG 2004⁸⁵⁾ aufgehoben wurde.⁸⁶⁾

⁷⁹⁾ A. A. wohl *Epiney*, in *Callies/Ruffert* (Hrsg.), Kommentar zu EUV/EGV², Art. 12, Rz. 24 ff.; *Oppermann*, *Europarecht*² (1999), Rz. 1522; *Von Bogdany*, in *Grabitz/Hilf* (Hrsg.), *Recht der EU* (7. EL, 1994) Art. 6, Rz. 53 f.; *Zuleeg*, in *von der Groeben/Schwarze* (Hrsg.), *Vertrag über die EU*⁶, Art. 12, Rz. 14.

⁸⁰⁾ SA in der Rs. *van Hilten*, Rn. 78 unter Verweis auf die Entscheidungen des EuGH v. 20. 9. 2001, Rs. C-184/99, *Grzelczyk*, Slg. 2001, I-6193, Rn. 31; EuGH v. 11. 7. 2002, Rs. C-224/98, *D'Hoop*, Slg. 2002, I-6191, Rn. 28; EuGH v. 2. 10. 2003, Rs. C-148/02, *Garcia Avello*, Slg. 2003, I-11613, Rn. 22 f.; EuGH v. 29. 4. 2004, Rs. C-224/02, *Pusa*, Rn. 16.

⁸¹⁾ SA in der Rs. *van Hilten*, Rn. 71 und 79.

⁸²⁾ SA in der Rs. *van Hilten*, Rn. 72 ff.

⁸³⁾ SA in der Rs. *van Hilten*, Rn. 81.

⁸⁴⁾ Vgl. *Atzmüller/Herzog/Mayr*, AbgÄG 2004: Wichtiges aus der Einkommensteuer, RdW 2004, 621 (622 ff.); *Aigner/Tissot*, Rs. Hughes de Lasteyrie du Saillant – Gemeinschaftsrechtswidrigkeit von Wegzugsbesteuerungen innerhalb der EU, SWI 2004, 293 (294 f.); *Fraberger/Zöchling*, Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben für die Neuregelung der Wegzugsbesteuerung durch den österreichischen Gesetzgeber (Teil I), ÖStZ 2004, 410 (414); *Kofler*, ÖStZ 2004, 264 ff.; *Lausterer*, DSTZ 2004, 303 f.; *Lechner*, in *Lechner/Staringer/Tumpel* (Hrsg.), *Kapitalverkehrsfreiheit*, 168 ff.

⁸⁵⁾ BGBl I Nr. 180/2004.

⁸⁶⁾ Vgl. *Doralt*, ErbStG: Fluchtstatbestand aufgehoben, RdW 2005, 47 (47).