Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN
JULIANE KOKOTT
vom 2. Oktober 2014[1]

Rechtssache C-133/13

Staatssecretaris van Economische Zaken,
Staatssecretaris van Financiën
gegen
Q

(Vorabentscheidungsersuchen des Raad van State [Königreich der Niederlande])

„Steuerrecht — Freier Kapitalverkehr (Art. 63 Abs. 1 AEUV) — Nationale Schenkungsteuer — Steuervergünstigung für „Landgüter“, die im Inland belegen sind — Erhaltung des nationalen Natur- und Kulturerbes — Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen — Grenzüberschreitende Amtshilfe in Steuersachen — Anwendungsbereich der Richtlinien 2010/24/EU und 2011/16/EU — Begriff der „behördlichen Ermittlungen“ gemäß Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 2 der Richtlinie 2010/24/EU und Art. 3 Nr. 7 der Richtlinie 2011/16/EU — Grenzen der Ermittlungspflicht“

I – **Einleitung**

1. Wenn die Mitgliedstaaten den Vermögensübergang in Form einer Erbschaft oder Schenkung besteuern, dann kann die Belastung so hoch sein, dass der Erwerber Teile des Vermögens veräußern muss, um die anfallende Steuer bezahlen zu können. Bei bestimmten Vermögen schrecken die Mitgliedstaaten aber vor diesen Konsequenzen zurück und gewähren Vergünstigungen, um das übertragene Vermögen als Ganzes zu erhalten.

2. So ist es im vorliegenden Fall, in dem das Königreich der Niederlande die Einheit bestimmter Grundstücke auch nach der steuerpflichtigen Übertragung bewahren will. Stellt ein Grundstück eine „Naturschönheit“ dar, so kann deshalb die Steuer halbiert werden oder sogar gänzlich entfallen, sofern der neue Eigentümer langfristig die Schönheit erhält. Allerdings ist das Königreich der Niederlande nur an seinen eigenen Naturschönheiten interessiert. Überträgt ein Inländer schenkungsteuerpflichtig ein ausländisches Grundstück, so wird ihm keine steuerliche Vergünstigung gewährt.

3. Der Gerichtshof wird nun zu klären haben, ob eine solche Regelung mit den Grundfreiheiten vereinbar ist. Dabei wird nicht nur die Zulässigkeit einer auf nationale Ziele beschränkten steuerlichen Förderung zu untersuchen sein. Insofern bestehen gewisse Parallelen zur anhängigen Rechtssache C-87/13, in der ich zuletzt Schlussanträge vorgelegt habe[2]. Darüber hinaus stellen sich in der vorliegenden Rechtssache Fragen zu den Grenzen der Verwaltungszusammenarbeit der Mitgliedstaaten, falls auch ausländische Grundstücke gefördert werden müssen. Denn für die Zwecke der Steuervergünstigung soll die Erhaltung der Naturschönheit auf einem Grundstück über einen langen Zeitraum überwacht werden.

1 — Originalsprache: Deutsch.

2 — Siehe meine Schlussanträge X (C-87/13, EU:C:2014:2164).

II – **Rechtlicher Rahmen**

A – *Unionsrecht*

4. Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie 2010/24/EU des Rates vom 16. März 2010 über die Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Steuern, Abgaben und sonstige Maßnahmen [3] (im Folgenden: Beitreibungs-Richtlinie 2010/24) definiert ihren Anwendungsbereich wie folgt:

„Diese Richtlinie findet Anwendung auf Forderungen im Zusammenhang mit

a) Steuern und Abgaben aller Art, die von einem Mitgliedstaat … erhoben werden.

…“

5. Art. 5 Abs. 1 der Beitreibungs-Richtlinie 2010/24 bietet die Möglichkeit eines „Auskunftsersuchen[s]“:

„Auf Ersuchen der ersuchenden Behörde erteilt die ersuchte Behörde dieser alle Auskünfte, die bei der Beitreibung einer Forderung gemäß Artikel 2 voraussichtlich erheblich sein werden.

Zur Beschaffung dieser Auskünfte veranlasst die ersuchte Behörde die Durchführung aller dafür erforderlichen behördlichen Ermittlungen.“

6. Neben der Beitreibungs-Richtlinie 2010/24 existiert im Bereich der grenzüberschreitenden Amtshilfe in Steuersachen auch noch die Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG [4] (im Folgenden: Zusammenarbeits-Richtlinie 2011/16). Deren Art. 1 Abs. 1 definiert ihren „Gegenstand“:

„Diese Richtlinie legt die Regeln und Verfahren fest, nach denen die Mitgliedstaaten untereinander im Hinblick auf den Austausch von Informationen zusammenarbeiten, die für die Anwendung und Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts der Mitgliedstaaten über die in Artikel 2 genannten Steuern voraussichtlich erheblich sind.“

7. Der „Geltungsbereich“ der Zusammenarbeits-Richtlinie 2011/16 ergibt sich aus ihrem Art. 2:

„(1) Diese Richtlinie gilt für Steuern aller Art, die von einem oder für einen Mitgliedstaat … erhoben werden.

(2) Ungeachtet des Absatzes 1 gilt diese Richtlinie nicht für die Mehrwertsteuer und Zölle oder für Verbrauchsteuern, die in anderen Rechtsvorschriften der Union über die Zusammenarbeit zwischen den Verwaltungsbehörden der Mitgliedstaaten erfasst sind. Diese Richtlinie gilt auch nicht für Pflichtbeiträge zu Sozialversicherungen …

…“

3 — ABl. L 84, S. 1.

4 — ABl. L 64, S. 1.

8. Eine Möglichkeit der grenzüberschreitenden Amtshilfe bietet Art. 5 der Zusammenarbeits-Richtlinie 2011/16:

„Auf Ersuchen der ersuchenden Behörde übermittelt die ersuchte Behörde der ersuchenden Behörde alle in Artikel 1 Absatz 1 genannten Informationen, die sie besitzt oder die sie im Anschluss an behördliche Ermittlungen erhalten hat."

9. Art. 3 Nr. 7 der Zusammenarbeits-Richtlinie 2011/16 definiert für die Zwecke dieser Richtlinie den Ausdruck „behördliche Ermittlungen" als „alle von den Mitgliedstaaten in Ausübung ihrer Aufgaben vorgenommenen Kontrollen, Nachprüfungen und andere Handlungen mit dem Ziel, die ordnungsgemäße Anwendung der Steuervorschriften sicherzustellen".

B – *Nationales Recht*

10. In den Niederlanden wird gemäß Art. 1 Abs. 1 Nr. 2 der Successiewet 1956 eine Schenkungsteuer erhoben „auf den Wert all dessen, was durch Schenkung von einer Person erworben wird, die ihren Wohnsitz zum Zeitpunkt der Schenkung in den Niederlanden hatte".

11. Art. 7 Abs. 1 Satz 1 der Natuurschoonwet 1928 sieht die folgende steuerliche Vergünstigung vor:

„Gehört zu einem Erwerb im Sinne der Successiewet 1956 ein als Landgut ausgewiesenes Grundstück, wird … die Differenz zwischen der durch Bescheid festgesetzten Schenkung- bzw. Erbschaftsteuer und der Steuer, die geschuldet würde, wenn dieses Grundstück mit der Hälfte des wirtschaftlichen Werts bewertet würde, der dem Grundstück zum Zeitpunkt des Erwerbs für den Fall beizumessen wäre, dass dieser Erwerb mit der Auflage versehen würde, das Grundstück 25 Jahre lang als solches zu erhalten und nicht mehr hochstämmiges Holz zu fällen, als nach den Regeln einer normalen Forstwirtschaft erforderlich oder üblich ist, nicht erhoben."

12. Nach Satz 2 der Vorschrift wird der für Satz 1 maßgebliche wirtschaftliche Wert auf Null reduziert, wenn das Landgut öffentlich zugänglich ist. Im Ergebnis wird dadurch keine Schenkungsteuer erhoben.

13. Art. 1 Abs. 1 Buchst. a der Natuurschoonwet 1928 definiert als „Landgut" „ein in den Niederlanden belegenes, ganz oder teilweise mit Naturgebieten, Wäldern oder anderen Baumbeständen versehenes Grundstück – einschließlich der Grundstücke, auf denen sich ein Landhaus oder andere zum Charakter des Landguts passende Gebäude befinden –, sofern der Fortbestand dieses Grundstücks in seiner charakteristischen Erscheinungsform im Hinblick auf die Erhaltung der Naturschönheit wünschenswert ist".

14. Gemäß Art. 1 Abs. 2 der Natuurschoonwet 1928 wird durch eine Verwaltungsverordnung näher bestimmt, unter welchen Bedingungen ein Grundstück als Landgut anzusehen ist. Nach Art. 2 Abs. 1 dieser Verwaltungsverordnung (Rangschikkingsbesluit Natuurschoonwet 1928) sind vier Bedingungen zu erfüllen: Das Grundstück muss eine Größe von mindestens 5 ha haben; Land- und Wasserflächen des Grundstücks müssen ein zusammenhängendes Gebiet bilden; mindestens 30 % der Grundstücksfläche müssen mit Wald oder anderen Naturgebieten bedeckt sein; die Nutzung des Grundstücks darf die Naturschönheit nicht beeinträchtigen. Art. 1 Nr. 1 der Verwaltungsverordnung definiert u. a. im Einzelnen die schützenswerten Waldflächen und anderen Naturgebiete.

15. Gemäß Art. 2 der Natuurschoonwet 1928 kann ein Eigentümer bei den zuständigen Ministern die Feststellung beantragen, dass sein Grundstück ein Landgut in diesem Sinne darstellt.

III – **Ausgangsrechtsstreit**

16. Der Ausgangsrechtsstreit betrifft einen Antrag der Frau Q, ein Grundstück, das in ihrem Eigentum steht und in England belegen ist, als „Landgut“ im Sinne der Natuurschoonwet 1928 anzuerkennen. Hintergrund des Antrags ist ihre Absicht, das Grundstück ihrem Sohn zu schenken, der seinen Wohnsitz im Vereinigten Königreich hat. Da Q hingegen ihren Wohnsitz in den Niederlanden hat, unterläge diese Schenkung der niederländischen Schenkungsteuer.

17. Die niederländische Verwaltung lehnte den Antrag allein mit der Begründung ab, dass das Grundstück nicht in den Niederlanden belegen ist, wie es aber Art. 1 Abs. 1 Buchst. a der Natuurschoonwet 1928 fordere. Gegen diesen Bescheid beschritt Q den Rechtsweg.

IV – **Verfahren vor dem Gerichtshof**

18. Der mittlerweile mit dem Rechtsstreit befasste Raad van State hat dem Gerichtshof am 13. März 2013 gemäß Art. 267 AEUV die folgenden Fragen gestellt:

1. Stellt das Interesse an der Erhaltung der nationalen Naturschönheit und des kulturhistorischen Erbes, das Gegenstand der Natuurschoonwet 1928 ist, einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses dar, der eine Regelung rechtfertigt, wonach die Anwendung einer Befreiung von der Schenkungsteuer (Steuervergünstigung) auf in den Niederlanden belegene Landgüter beschränkt wird?

2

a. Können sich die Behörden eines Mitgliedstaats im Rahmen der Prüfung, ob ein in einem anderen Mitgliedstaat belegenes Grundstück als Landgut im Sinne der Natuurschoonwet 1928 ausgewiesen werden kann, um Amtshilfe von Behörden des Mitgliedstaats, in dem dieses Grundstück belegen ist, zu erhalten, auf die Beitreibungs-Richtlinie 2010/24 berufen, wenn die Ausweisung als Landgut aufgrund dieses Gesetzes zur Folge hat, dass eine Befreiung von der Erhebung der zum Zeitpunkt der Schenkung des genannten Grundstücks geschuldeten Schenkungsteuer gewährt wird?

2

b. Sofern Frage 2a zu bejahen ist: Ist der Begriff „behördliche Ermittlungen“ in Art. 3 Nr. 7 der Zusammenarbeits-Richtlinie 2011/16 dahin auszulegen, dass er auch eine Überprüfung vor Ort erfasst?

2

c. Sofern Frage 2b zu bejahen ist: Kann zur Präzisierung des Begriffs „behördliche Ermittlungen“ in Art. 5 Abs. 1 der Beitreibungs-Richtlinie 2010/24 an die Definition des Begriffs „behördliche Ermittlungen“ in Art. 3 Nr. 7 der Zusammenarbeits-Richtlinie 2011/16 angeknüpft werden?

3. Sofern Frage 2a, Frage 2b oder Frage 2c zu verneinen ist: Ist der Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit, der in Art. 4 Abs. 3 EUV verankert ist, in Verbindung mit Art. 167 Abs. 2 AEUV dahin auszulegen, dass er es mit sich bringt, dass, wenn ein Mitgliedstaat einen anderen Mitgliedstaat um Zusammenarbeit bei der Prüfung ersucht, ob ein in diesem anderen Mitgliedstaat belegenes Grundstück als Landgut im Sinne eines Gesetzes, das die Erhaltung und den Schutz der nationalen Naturschönheit und des kulturhistorischen Erbes bezweckt, ausgewiesen werden kann, der ersuchte Mitgliedstaat zu dieser Zusammenarbeit verpflichtet ist?

4. Kann eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs durch eine Berufung auf die Notwendigkeit, die Wirksamkeit der steuerlichen Überwachung zu gewährleisten, gerechtfertigt werden, wenn die Wirksamkeit dieser Überwachung allein durch den Umstand gefährdet werden zu können scheint, dass nationale Behörden während des Zeitraums von 25 Jahren im Sinne von Art. 7 Abs. 1 der Natuurschoonwet 1928 in einen anderen Mitgliedstaat reisen müssen, um dort die erforderlichen Kontrollen durchzuführen?

19. Die vorliegende Rechtssache war zunächst mit der Rechtssache C-87/13 zu gemeinsamem Verfahren und gemeinsamer Entscheidung verbunden worden. Zu den verbundenen Rechtssachen haben Q, X (Partei des Ausgangsrechtsstreits der Rechtssache C-87/13), die Bundesrepublik Deutschland, das Königreich Spanien, die Französische Republik, die Italienische Republik, das Königreich der Niederlande, das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland sowie die Europäische Kommission im Juli 2013 schriftlich Stellung genommen. Danach wurde die Verbindung der Rechtssachen wieder aufgehoben.

20. An der mündlichen Verhandlung vom 21. Mai 2014 haben Q, die Bundesrepublik Deutschland, das Königreich Spanien, das Königreich der Niederlande und die Kommission teilgenommen.

V – **Rechtliche Würdigung**

21. Mit seinen Fragen will das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob eine steuerliche Förderungsregelung wie die vorliegende mit dem freien Kapitalverkehr gemäß Art. 63 Abs. 1 AEUV vereinbar ist. Im Rahmen der Prüfung eines Verstoßes gegen diese Grundfreiheit können auch die Fragen des vorlegenden Gerichts zur Auslegung der Richtlinien über die Zusammenarbeit der Steuerverwaltungen der Mitgliedstaaten geklärt werden.

A – *Beschränkung*

22. Eine steuerliche Vergünstigung im Rahmen der Schenkungsteuer wie die vorliegende beschränkt den freien Kapitalverkehr gemäß Art. 63 Abs. 1 AEUV.

23. Erstens fällt die steuerliche Behandlung von Schenkungen unter die Vertragsbestimmungen über den Kapitalverkehr, sofern sie mit einem wesentlichen Element der betreffenden Transaktion über die Grenzen eines Mitgliedstaats hinausweist[5]. Dies ist vorliegend der Fall, weil das Grundstück, das verschenkt werden soll, nicht in den Niederlanden, sondern in einem anderen Mitgliedstaat belegen ist.

24. Zweitens ist eine Beschränkung des Kapitalverkehrs anzunehmen, wenn bei der Schenkung eines ausländischen Grundstücks eine höhere Steuer anfällt als bei der Schenkung eines inländischen Grundstücks. Dies hat der Gerichtshof im Fall der Übertragung von Todes wegen so gesehen[6], und diese Rechtsprechung ist auf eine Schenkung unter Lebenden übertragbar[7]. Im vorliegenden Fall wird dem Grundstück von Q allein deshalb die Anerkennung als „Landgut“ und damit eine Steuervergünstigung bei der Schenkungsteuer versagt, weil es nicht in den Niederlanden liegt.

5 — Urteil Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216, Rn. 20).

6 — Vgl. Urteil Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, Rn. 35).

7 — Vgl. in diesem Sinne Urteil Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216, Rn. 25 und 26).

25. Eine solche Beschränkung ist nach ständiger Rechtsprechung – trotz der Ausnahmebestimmung für das nationale Steuerrecht gemäß Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV – nur dann mit dem freien Kapitalverkehr vereinbar, wenn die unterschiedliche Behandlung Situationen betrifft, die objektiv nicht miteinander vergleichbar sind (dazu sogleich unter B), oder wenn sie durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist [8] (dazu unter C).

B – *Objektive Vergleichbarkeit der Situationen*

26. Zunächst stellt sich somit die Frage, ob die Situation eines Steuerpflichtigen, der ein in den Niederlanden belegenes „Landgut“ schenkungsteuerpflichtig verschenkt, und die Situation eines Steuerpflichtigen, der ein in einem anderen Mitgliedstaat belegenes Grundstück schenkungsteuerpflichtig verschenkt, das aber im Übrigen die Voraussetzungen eines „Landguts“ erfüllt, objektiv miteinander vergleichbar sind.

27. Nach ständiger Rechtsprechung muss die objektive Vergleichbarkeit der Situationen im Hinblick auf das Ziel der jeweiligen Regelung untersucht werden [9]. Laut den Angaben des vorlegenden Gerichts ist das Ziel der vorliegenden steuerlichen Förderungsregelung die Erhaltung sowohl der nationalen Naturschönheit als auch des kulturhistorischen Erbes in den Niederlanden.

28. Aus diesem auf das Inland beschränkten Ziel folgt jedoch nicht, dass die vorliegend zu betrachtenden Situationen der objektiven Vergleichbarkeit entbehren. Denn wie ich bereits an anderer Stelle näher ausgeführt habe, darf das Ziel einer nationalen steuerlichen Förderungsregelung für die Prüfung der objektiven Vergleichbarkeit nicht rein inländisch definiert werden [10].

29. Deshalb sind die genannten Situationen objektiv vergleichbar, wenn das in einem anderen Mitgliedstaat belegene Grundstück die Voraussetzungen der niederländischen Regelung für die Anerkennung als Naturschönheit und kulturhistorisches Erbe erfüllt, mit Ausnahme der Lage im Inland. Dies ist vorliegend der Fall, da Q die Anerkennung allein aufgrund des Umstands verwehrt wurde, dass ihr Grundstück nicht im Inland belegen ist.

C – *Rechtfertigung*

30. Es bleibt zu prüfen, ob eine steuerliche Förderungsregelung wie die niederländische durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist.

1. Erhaltung des nationalen Natur- und Kulturerbes

31. Im Rahmen des Verfahrens wurde vorgetragen, dass die Erhaltung des nationalen Natur- und Kulturerbes einen solchen Rechtfertigungsgrund darstelle.

8 — Siehe nur Urteil Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, Rn. 44 und die dort angeführte Rechtsprechung).

9 — Vgl. nur Urteile X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, Rn. 22) und SCA Group Holding u. a. (C-39/13, C-40/13 und C-41/13, EU:C:2014:1758, Rn. 28).

10 — Siehe meine Schlussanträge X (C-87/13, EU:C:2014:2164, Nr. 31).

32. Es steht zunächst außer Frage, dass das Königreich der Niederlande sein Natur- und Kulturerbe fördern darf. Dieses Ziel würde jedoch auch dann erfüllt, wenn die Steuervergünstigung auf ausländische Grundstücke erstreckt würde. Dieser Ausdehnung der Steuervergünstigung könnte das Königreich der Niederlande nicht mit Erfolg entgegenhalten, dass sie zu geringeren Steuereinnahmen führte. Denn nach ständiger Rechtsprechung gehört das Erfordernis, einen Rückgang der Steuereinnahmen zu verhindern, nicht zu den zwingenden Gründen des Allgemeininteresses, die eine Beschränkung einer vom Vertrag eingeräumten Freiheit rechtfertigen können [11].

33. Eine Rechtfertigung für die niederländische Regelung kann folglich nur dann bestehen, wenn die Mitgliedstaaten in einem Fall wie dem vorliegenden die Gewährung von Steuervergünstigungen auf im Inland belegene Grundstücke *beschränken* dürfen.

a) Grenzen der Definition eines Förderungsziels

34. Die Rechtsprechung hat die Frage noch nicht geklärt, unter welchen Voraussetzungen die Mitgliedstaaten im Rahmen einer steuerlichen Förderung ein Förderungsziel festlegen können, das auf das Inland beschränkt ist.

35. Zwar wurden bereits eine Reihe von Urteilen zu mitgliedstaatlichen Steuerregelungen gefällt, die eine Begrenzung der steuerlichen Förderung auf inländische Tätigkeiten oder inländische Gegenstände vorsahen. In den meisten dieser Fälle war das *hinter* der Regelung stehende Ziel aber nicht auf das Inland beschränkt. Der Gerichtshof ließ in diesen Fällen eine inländische Begrenzung der steuerlichen Förderung allein deshalb nicht zu, weil das mit dieser Förderung verfolgte Ziel ebenso gut mit ausländischer Hilfe erreicht wird. So war für ihn im Urteil Petersen nicht ersichtlich, warum die deutsche Entwicklungspolitik nur durch inländische Unternehmen gefördert werden kann [12]. Im Urteil zur deutschen Eigenheimzulage sah er das Ziel, die Wohnungsnachfrage zu befriedigen, genauso erreicht, wenn auch der Erwerb ausländischer selbstgenutzter Wohnungen gefördert wird [13]. Im Urteil Persche stellte der Gerichtshof fest, dass ein Mitgliedstaat den Abzug von Spenden zugunsten ausländischer Einrichtungen nicht versagen darf, wenn diese Einrichtungen identische Ziele verfolgen wie die inländischen [14].

36. Im vorliegenden Fall ist das Ziel der steuerlichen Förderung die Erhaltung des nationalen Natur- und Kulturerbes. Eine Steuervergünstigung für ausländische Grundstücke würde diesem Ziel nicht dienen, da sie das Kultur- und Naturerbe eines anderen Mitgliedstaats fördern würde. Deshalb muss der Gerichtshof im vorliegenden Fall entscheiden, ob das hinter der Steuervergünstigung stehende Ziel, das eindeutig auf das Inland beschränkt ist, einen Rechtfertigungsgrund darstellt.

37. Die Rechtsprechung hat in dieser Hinsicht mehrfach bekräftigt, dass die Mitgliedstaaten grundsätzlich selbst bestimmen können, welche Interessen der Allgemeinheit sie steuerlich fördern wollen [15].

38. Der Gerichtshof hat darüber hinaus grundsätzlich anerkannt, dass eine mitgliedstaatliche Fördermaßnahme eine nationale Zielrichtung haben kann, sofern der geförderte Bereich nicht unionsrechtlich harmonisiert ist [16]. Nach ständiger Rechtsprechung kann auch der mitgliedstaatliche Wille, das Bestehen einer gewissen Verbindung zwischen der Gesellschaft des betroffenen Mitgliedstaats und dem geförderten Empfänger einer Leistung sicherzustellen, eine objektive

11 — Urteil Kommission/Österreich (C-10/10, EU:C:2011:399, Rn. 40 und die dort angeführte Rechtsprechung).

12 — Urteil Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, Rn. 61).

13 — Vgl. Urteil Kommission/Deutschland (C-152/05, EU:C:2008:17, Rn. 28).

14 — Vgl. Urteil Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, Rn. 47 bis 49 und die dort angeführte Rechtsprechung).

15 — Vgl. Urteile Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2006:568, Rn. 39), Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, Rn. 48) und Tankreederei I (C-287/10, EU:C:2010:827, Rn. 30).

16 — Vgl. in diesem Sinne Urteil Ålands Vindkraft (C-573/12, EU:C:2014:2037, Rn. 94).

Erwägung des Allgemeininteresses darstellen [17]. Damit wird auch anerkannt, dass die Erweiterung des Kreises der Empfänger eine übermäßige Belastung für den gewährenden Mitgliedstaat zur Folge und somit Auswirkungen auf das Förderungsniveau insgesamt haben kann [18]. Gleiches muss gelten, wenn das Förderungsobjekt nicht eine bestimmte Person mit Verbindung zur mitgliedstaatlichen Gesellschaft ist, sondern ein gegenständlicher Teil dieser Gesellschaft, wie im vorliegenden Fall das nationale Natur- und Kulturerbe. Es besteht zudem kein relevanter Unterschied, ob ein Mitgliedstaat eine Förderung unmittelbar auszahlt oder sie wie vorliegend in Form einer Steuervergünstigung, also des Verzichts auf Steuereinnahmen, gewährt.

39. Gleichwohl kann den Mitgliedstaaten die Definition des Förderungsziels nach dem Unionsrecht nicht völlig freistehen, wie ich bereits im Rahmen der Rechtssache C-87/13 ausgeführt habe [19]. Denn ein Ziel könnte auch offensichtlich protektionistisch definiert sein, zum Beispiel wenn eine steuerliche Förderung nur die eigenen Staatsangehörigen begünstigen will, und damit dem Binnenmarkt erheblich schaden.

40. Vor diesem Hintergrund ist eine Unterscheidung zwischen unionsrechtlich zulässigen und unzulässigen nationalen Förderungszielen erforderlich. Der Gerichtshof hat hierzu im Urteil Tankreederei I erste Ansätze geliefert, indem er danach differenzierte, ob mit der Förderung eine „soziale Zielsetzung“ verbunden ist [20]. Im Urteil Laboratoires Fournier hielt er außerdem ein rein national definiertes Förderungsziel nicht für statthaft, weil es im direkten Gegensatz zu den im Vertrag niedergelegten Zielen der entsprechenden Gemeinschaftspolitik stand [21].

41. Aus meiner Sicht bedarf es deshalb in jedem Einzelfall einer Abwägung zwischen dem vom Mitgliedstaat mit einer steuerlichen Förderungsregelung verfolgten national orientierten Ziel und den Auswirkungen auf die in den Verträgen festgelegten Ziele der Union, insbesondere die beschränkte Grundfreiheit. Dies gilt jedenfalls dann, wenn das vom Mitgliedstaat verfolgte Ziel zumindest in allgemeiner Form auch zu den Zielen der Union gehört. Sofern dies die Grundfreiheit nicht unverhältnismäßig beeinträchtigt, wird damit dem Mitgliedstaat die Möglichkeit zugestanden, mit den ihm zur Verfügung stehenden Mitteln ein Ziel zu fördern, das einen Bezug zu seiner Gesellschaft aufweist, aus der auch die zur Förderung verwendeten Mittel stammen. Außerdem wird der Gefahr begegnet, dass ein Mitgliedstaat seine Mittel nur deshalb nicht zur Förderung eines Unionsziels einsetzt, weil ihm das Unionsrecht nur eine unionsweite Förderung gestattet.

b) Bedeutung des Förderungsziels

42. Das Ergebnis einer solchen Abwägung ist regelmäßig eindeutig, wenn das vom Mitgliedstaat verfolgte Ziel gerade in seiner nationalen Begrenzung von den Verträgen respektiert wird, wie dies bei der Erhaltung des nationalen Kulturerbes der Fall ist. Im Rahmen der Rechtssache C-87/13 habe ich deshalb bereits dargelegt, dass die Erhaltung des nationalen kulturellen Erbes ein zwingender Grund des Allgemeininteresses ist, der eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit rechtfertigen kann [22]. Ich sehe keinen Grund, dies im Geltungsbereich der vorliegend beschränkten Kapitalverkehrsfreiheit anders zu sehen. Soweit die vorliegende Steuervergünstigung die Erhaltung des nationalen Kulturerbes zum Ziel hat, ist sie somit gerechtfertigt.

17 — Vgl. u. a. Urteile Tas-Hagen und Tas (C-192/05, EU:C:2006:676, Rn. 34), Gottwald (C-103/08, EU:C:2009:597, Rn. 32) und Thiele Meneses (C-220/12, EU:C:2013:683, Rn. 34 und die dort angeführte Rechtsprechung).

18 — Vgl. Urteil Thiele Meneses (C-220/12, EU:C:2013:683, Rn. 35 und die dort angeführte Rechtsprechung).

19 — Siehe meine Schlussanträge X (C-87/13, EU:C:2014:2164, Nr. 43).

20 — Vgl. Urteil Tankreederei I (C-287/10, EU:C:2010:827, Rn. 30 bis 33).

21 — Vgl. Urteil Laboratoires Fournier (C-39/04, EU:C:2005:161, Rn. 23).

22 — Siehe meine Schlussanträge X (C-87/13, EU:C:2014:2164, Nrn. 35 bis 46).

43. Gleiches gilt für den Erhalt des Naturerbes, soweit es als Annex zu einem Gebäude oder wie ein Gebäude zum Kulturerbe zu zählen ist. Dies ist der Fall, wenn Gebäude, die zum nationalen Kulturerbe gehören, und die umgebende Natur eine Einheit bilden oder wenn die gestaltete Natur – etwa eines barocken Gartens – als gebäudegleich anzusehen ist.

44. Es stellt sich allerdings die Frage, ob auch darüber hinaus die Erhaltung des nationalen Naturerbes als Rechtfertigungsgrund einer Beschränkung des freien Kapitalverkehrs dienen kann. Dies betrifft die Fälle, in denen für den vorrangigen Schutzgegenstand der Regelung des Art. 1 Abs. 1 Buchst. a der Natuurschoonwet 1928, nämlich das „ganz oder teilweise mit Naturgebieten, Wäldern oder anderen Baumbeständen versehene Grundstück“, eine Steuervergünstigung gewährt wird, ohne dass dieses Grundstück gleichzeitig nationales Kulturerbe beherbergt. Anders als beim Kulturerbe finden sich im Vertrag keine Anhaltspunkte dafür, dass auch das Naturerbe speziell in seiner nationalen Ausprägung geschützt werden soll.

45. Allerdings haben verschiedene Verfahrensbeteiligte zu Recht auf die ständige Rechtsprechung des Gerichtshofs hingewiesen, die allgemein den Umweltschutz als Rechtfertigungsgrund anerkennt [23]. Wenngleich diese Rechtsprechung bislang auf den Schutz der Umwelt vor Verunreinigungen oder den schonenden Umgang mit den natürlichen Ressourcen fokussiert, normiert Art. 191 Abs. 1 erster Gedankenstrich AEUV ganz allgemein das Unionsziel der Erhaltung und des Schutzes der Umwelt. Hierunter fällt auch der Schutz des Naturerbes [24], dem auch die Erhaltung bestehender zusammenhängender Naturgebiete dient. Die vorliegend umstrittene Steuervergünstigung fördert den Fortbestand bestimmter Naturgebiete als Einheit, indem sie die steuerliche Belastung einer Übertragung durch Erbschaft oder Schenkung unter Naturschutz-Auflagen verringert und dadurch auch Teilveräußerungen, die den Fortbestand eines Naturgebiets gefährden können, weniger wahrscheinlich macht.

46. Die umstrittene Regelung verfolgt daher auch im Hinblick auf die Erhaltung des Naturerbes ein von den Verträgen, wenn auch nur in allgemeiner Form, anerkanntes Ziel.

c) Ausmaß der Beeinträchtigung des Binnenmarkts

47. Ob ein Mitgliedstaat aber berechtigt ist, ein von den Verträgen nur in allgemeiner Form gefördertes Ziel – wie vorliegend die Erhaltung des Naturerbes – auch in einer rein nationalen Zielrichtung zu verfolgen, hängt insbesondere vom Ausmaß der Beeinträchtigung des Binnenmarkts ab, hier dem freien Kapitalverkehr. Diese Beeinträchtigung erscheint mir im vorliegenden Fall jedoch nicht von ausreichendem Gewicht, um dem Mitgliedstaat die Beschränkung seiner steuerlichen Förderung auf das nationale Naturerbe zu untersagen.

48. Zunächst sieht Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV vor, dass Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Kapitalanlageort grundsätzlich auch unterschiedlich behandelt werden können. Wenn diese Ausnahme auch durch Abs. 3 der Vorschrift und insbesondere durch die Rechtsprechung stark relativiert wird [25], so kann ihr doch entnommen werden, dass dem freien Kapitalverkehr im Rahmen seiner Abwägung mit einem vom Mitgliedstaat verfolgten Förderungsziel ein geringeres Gewicht beizumessen ist als anderen Grundfreiheiten.

23 — Vgl. Urteile ADBHU (240/83, EU:C:1985:59, Rn. 13), Kommission/Dänemark (302/86, EU:C:1988:421, Rn. 9), Kommission/Belgien (C-2/90, EU:C:1992:310, Rn. 32), Kommission/Deutschland (C-463/01, EU:C:2004:797, Rn. 75), Kommission/Österreich (C-320/03, EU:C:2005:684, Rn. 70), Kommission/Österreich (C-524/07, EU:C:2008:717, Rn. 57) sowie Mickelsson und Roos (C-142/05, EU:C:2009:336, Rn. 32).

24 — Vgl. den vierten Erwägungsgrund der Richtlinie 92/43/EWG des Rates vom 21. Mai 1992 zur Erhaltung der natürlichen Lebensräume sowie der wildlebenden Tiere und Pflanzen (ABl. L 206, S. 7) und das Urteil Kommission/Vereinigtes Königreich (C-6/04, EU:C:2005:626, Rn. 25).

25 — Siehe nur Urteil Kommission/Deutschland (C-211/13, EU:C:2014:2148, Rn. 45 bis 47 und die dort angeführte Rechtsprechung).

49. Sodann ist Gegenstand der vorliegenden Steuervergünstigung ein Grundstück. Mit der steuerlichen Förderung soll Einfluss genommen werden auf dessen Zustand. Ein im Ausland belegenes Grundstück unterliegt aber grundsätzlich der Zuständigkeit des Mitgliedstaats, in dessen Territorium es sich befindet. Würde im vorliegenden Fall die niederländische Steuervergünstigung auf ein englisches Grundstück erstreckt, so könnte sogar ein Konflikt mit den Zielen der Naturschutzpolitik des Vereinigten Königreichs entstehen. Denn eine mit bestimmten Auflagen versehene Steuervergünstigung kann ähnliche Wirkungen entfalten wie mitgliedstaatlich festgelegte Pflichten und Verbote. Derartige Befugnisse besitzt das Königreich der Niederlande aber im Hinblick auf ein im Vereinigten Königreich belegenes Grundstück nicht.

50. Die Kommission hat hier sinngemäß eingewendet, dass sich das Königreich der Niederlande bereits durch die Besteuerung der Übertragung eines ausländischen Grundstücks außerhalb seiner örtlichen Zuständigkeit bewege und daher auch die Steuervergünstigung unabhängig von der örtlichen Zuständigkeit zu gewähren sei. Dem kann ich jedoch nicht folgen. Ein Mitgliedstaat erfasst mit der Besteuerung der Vermögensübertragung eines Inländers nur dessen finanzielle Leistungsfähigkeit zugunsten der Gesellschaft, in der er lebt, und überschreitet damit noch nicht seine örtliche Zuständigkeit, wenn sich die finanzielle Leistungsfähigkeit des Inländers auch in ausländischem Grundbesitz abbildet.

51. Schließlich erscheinen mir im vorliegenden Fall die Auswirkungen auf den freien Kapitalverkehr sehr begrenzt. Der Binnenmarkt wird hier im Ergebnis dadurch beeinträchtigt, dass durch die Förderung nur inländischer Grundstücke die Attraktivität ausländischer Grundstücke als Kapitalanlage für Inländer verringert wird. Erstens betrifft diese Förderung aber nur eine verhältnismäßig geringe Zahl an Grundstücken, welche die Voraussetzungen eines „Landguts“ erfüllen können. Zweitens dürfte in der Fülle an Erwägungen, die ein Kapitalanleger im Rahmen einer Investition in ein Grundstück anstellt, die Höhe einer etwaig entstehenden Schenkungsteuer regelmäßig nur eine untergeordnete Rolle spielen.

d) Ergebnis

52. Somit ist im Ergebnis die vorliegende, durch die Steuervergünstigung im Rahmen der Schenkungsteuer bewirkte Beschränkung des freien Kapitalverkehrs gerechtfertigt durch die mit der Regelung verfolgten Ziele der Erhaltung sowohl des nationalen Natur- als auch Kulturerbes.

2. Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen

53. Darüber hinaus werde ich prüfen, ob die Bedürfnisse steuerlicher Kontrollen die vorliegende Beschränkung ebenfalls rechtfertigen können. Hierauf ist insbesondere die vierte Vorlagefrage gerichtet. Aber auch die Vorlagefragen 2a, 2b und 2c sowie die dritte Vorlagefrage, die sich mit den Möglichkeiten grenzüberschreitender Amtshilfe befassen, werden in diesem Zusammenhang gestellt. Hinter allem steht die Frage, ob die behördliche Kontrolle der Einhaltung der Voraussetzungen der vorliegenden Steuervergünstigung bei einem ausländischen Grundstück ausreichend gewährleistet wäre.

54. Nach ständiger Rechtsprechung können die Grundfreiheiten aus Gründen der „Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen“ bzw. „Überwachung“ beschränkt werden [26]. Denn ein Mitgliedstaat muss grundsätzlich in der Lage sein, die Steuerschuld eines Steuerpflichtigen zutreffend festzustellen [27]. Dies kann bei Sachverhalten, die in einem anderen Mitgliedstaat zu ermitteln sind, problematisch sein.

26 — Siehe nur Urteile Rewe („Cassis de Dijon“, 120/78, EU:C:1979:42, Rn. 8), A (C-101/05, EU:C:2007:804, Rn. 55) sowie Strojírny Prostějov und ACO Industries Tábor (C-53/13 und C-80/13, EU:C:2014:2011, Rn. 55).

27 — Vgl. in diesem Sinne Urteile Futura Participations und Singer (C-250/95, EU:C:1997:239, Rn. 31), Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, Rn. 35) und SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, Rn. 44).

55. Ebenfalls nach ständiger Rechtsprechung kann dieser Rechtfertigungsgrund jedoch dann nicht durchgreifen, wenn ein Mitgliedstaat entweder im Wege der Amtshilfe durch andere Mitgliedstaaten [28] oder mit Hilfe von Angaben und Belegen des Steuerpflichtigen [29] die erforderlichen Kontrollen im Ausland durchführen kann. Es ist einem Mitgliedstaat dabei auch zumutbar, dass die Kontrolle in einem anderen Mitgliedstaat schwieriger durchzuführen ist als im Inland [30]. Nur wenn die genannten Informationsquellen für die Kontrolle von Auslandssachverhalten unzulänglich sind, kann sich deshalb ein Mitgliedstaat auf den Rechtfertigungsgrund der „Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen" berufen [31].

56. Nach den Angaben des vorlegenden Gerichts sind für die behördliche Entscheidung, ob ein Grundstück die Voraussetzungen eines „Landguts" im Sinne des Art. 1 Abs. 1 Buchst. a der Natuurschoonwet 1928 erfüllt, Prüfungen vor Ort erforderlich. Gleiches soll für die spätere Überwachung, ob das Grundstück den Voraussetzungen der Steuervergünstigung weiterhin genügt, über einen Zeitraum von 25 Jahren gelten.

57. Deshalb scheidet die Selbstauskunft des Steuerpflichtigen als Mittel der steuerlichen Kontrolle im vorliegenden Fall aus. Es stellt sich aber die Frage, ob die am Ort des Grundstücks erforderlichen Kontrollen im Wege der Amtshilfe durch die Behörden anderer Mitgliedstaaten durchgeführt werden könnten.

a) Zur anwendbaren Richtlinie

58. Vor diesem Hintergrund will das vorlegende Gericht mit seiner Vorlagefrage 2a zunächst wissen, ob die niederländischen Behörden Amtshilfe gemäß der Beitreibungs-Richtlinie 2010/24 von den Behörden des Mitgliedstaats erhalten können, in dem das Grundstück belegen ist.

59. Die Beitreibungs-Richtlinie 2010/24 bietet allerdings für die im Ausgangsrechtsstreit umstrittene Entscheidung, ob ein Grundstück die Voraussetzungen eines „Landguts" im Sinne des Art. 1 Abs. 1 Buchst. a der Natuurschoonwet 1928 erfüllt, keine Möglichkeiten der Amtshilfe. Denn ausweislich ihres Art. 2 Abs. 1 gilt sie nur für bereits entstandene Forderungen. Eine Schenkungsteuer ist im vorliegenden Fall aber noch nicht entstanden.

60. Die niederländischen Behörden können zu diesem Zweck jedoch grundsätzlich auf die Zusammenarbeits-Richtlinie 2011/16 zurückgreifen.

61. Diese Richtlinie gilt gemäß ihrem Art. 2 Abs. 1 für Steuern aller Art. Zu den nach Art. 2 Abs. 2 der Richtlinie von ihrem Anwendungsbereich ausgenommenen Steuern zählt die Schenkungsteuer nicht.

62. Der Auffassung der Bundesrepublik Deutschland, wonach die Zusammenarbeits-Richtlinie 2011/16 gleichwohl auf Verwaltungsverfahren, die der Besteuerung vorgelagert sind, keine Anwendung findet, kann ich nicht folgen. Zwar handelt es sich offenbar bei der im Ausgangsrechtsstreit umstrittenen Feststellung, ob ein Grundstück als Landgut im Sinne der Natuurschoonwet 1928 ausgewiesen werden kann, um einen allgemeinen Verwaltungsakt, mit dem unterschiedliche Rechtswirkungen verbunden sind. Die Feststellung hat nach den Angaben des vorlegenden Gerichts jedoch auch zur Folge, dass im Fall einer Schenkung ein steuerlicher Vorteil bei der Schenkungsteuer gewährt wird. Nach Art. 1

28 — Vgl. u. a. Urteile Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, Rn. 18), Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2006:568, Rn. 50) und Kommission/Belgien (C-296/12, EU:C:2014:24, Rn. 43) mit Bezug auf die Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern (ABl. L 336, S. 15).

29 — Vgl. u. a. Urteile Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, Rn. 20), Danner (C-136/00, EU:C:2002:558, Rn. 50), Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, Rn. 53) und Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, Rn. 81).

30 — Vgl. in diesem Sinne Urteile Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2006:568, Rn. 48) und Kommission/Belgien (C-383/10, EU:C:2013:364, Rn. 53).

31 — Vgl. in diesem Sinne Urteile Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, Rn. 67) und Kommission/Belgien (C-383/10, EU:C:2013:364, Rn. 55 bis 60).

Abs. 1 der Zusammenarbeits-Richtlinie 2011/16 ist ihr Anwendungsbereich aber weit und umfasst alle Informationen, die für die Anwendung und Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts hinsichtlich der Steuern „voraussichtlich erheblich" sind. Wenn die verbindliche Feststellung nach der nationalen Rechtsordnung also Auswirkungen auf die Festsetzung einer vom Anwendungsbereich der Zusammenarbeits-Richtlinie 2011/16 erfassten Steuer haben kann, so sind auch Informationen im Hinblick auf diese Feststellung voraussichtlich erheblich für die Besteuerung.

63. Für die spätere Überwachung der Einhaltung der Voraussetzungen der Steuervergünstigung des Art. 7 Abs. 1 Satz 1 der Natuurschoonwet 1928 kann jedoch auf die Zusammenarbeits-Richtlinie 2011/16 nicht zurückgegriffen werden. Das Königreich der Niederlande hat zu Recht darauf hingewiesen, dass insoweit die Beitreibungs-Richtlinie 2010/24 zur Anwendung kommt. Denn nach der niederländischen Regelung wird nur ein Anteil der in voller Höhe festgesetzten Steuer unter bestimmten Voraussetzungen nicht erhoben. Wie auch der Gerichtshof bereits im Urteil National Grid Indus hat erkennen lassen, bildet die Beitreibungs-Richtlinie 2010/24 die Rechtsgrundlage für die Amtshilfe im Hinblick auf bereits festgesetzte Steuern, deren Erhebung aber von weiteren Voraussetzungen abhängt[32].

64. Folglich können sich die niederländischen Behörden im vorliegenden Fall grundsätzlich für Zwecke der steuerlichen Kontrolle zunächst der Zusammenarbeits-Richtlinie 2011/16, später dann der Beitreibungs-Richtlinie 2010/24 bedienen.

b) Zum Umfang der behördlichen Ermittlungen des ersuchten Mitgliedstaats

65. Das vorlegende Gericht will darüber hinaus mit seinen Fragen 2b und 2c wissen, ob die Behörden des ersuchten Mitgliedstaats verpflichtet wären, die erforderlichen Kontrollen des Grundstücks vor Ort vorzunehmen. Da im vorliegenden Fall sowohl die Zusammenarbeits-Richtlinie 2011/16 als auch später die Beitreibungs-Richtlinie 2010/24 zur Anwendung kämen, sind die daraus für den ersuchten Mitgliedstaat resultierenden Pflichten separat zu prüfen.

i) Zusammenarbeits-Richtlinie 2011/16

66. Gemäß Art. 5 der Zusammenarbeits-Richtlinie 2011/16 übermitteln die Behörden des ersuchten Mitgliedstaats die Informationen, die sie bereits besitzen oder „die sie im Anschluss an behördliche Ermittlungen erhalten" haben. Der Begriff der behördlichen Ermittlungen wird durch Art. 3 Nr. 7 der Richtlinie definiert. Danach umfassen diese „alle von den Mitgliedstaaten in Ausübung ihrer Aufgaben vorgenommenen Kontrollen, Nachprüfungen und andere Handlungen mit dem Ziel, die ordnungsgemäße Anwendung der Steuervorschriften sicherzustellen".

67. Diese weite Definition umfasst ohne Weiteres auch Kontrollen vor Ort. Dies wird durch Art. 6 Abs. 1 der Zusammenarbeits-Richtlinie 2011/16 unterstützt, nach dem die ersuchte Behörde „alle … Ermittlungen" durchführt, die „zur Beschaffung der … Informationen notwendig sind". Die Kommission hat ergänzend zu Recht auf Art. 11 Abs. 1 Unterabs. 1 Buchst. a und b der Richtlinie hingewiesen, aus dem sich ergibt, dass behördliche Ermittlungen außerhalb der Amtsräume im gesamten Hoheitsgebiet des ersuchten Mitgliedstaats durchgeführt werden können. Damit ist die Vorlagefrage 2b beantwortet.

32 — Vgl. Urteil National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, Rn. 78) im Hinblick auf die Richtlinie 2008/55/EG des Rates vom 26. Mai 2008 über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Abgaben, Zölle, Steuern und sonstige Maßnahmen (ABl. L 150, S. 28), die durch die Beitreibungs-Richtlinie 2010/24 abgelöst wurde.

68. Allerdings hat das Königreich der Niederlande vorgetragen, dass die Kontrollen am Ort des Grundstücks auch unangekündigt sein müssten, um die Gewährung des öffentlichen Zugangs gemäß Art. 7 Abs. 1 Satz 2 der Natuurschoonwet 1928 kontrollieren zu können. Hierzu aber vertritt das Vereinigte Königreich die Ansicht, dass seine Behörden nach den Art. 17 Abs. 2 und 6 Abs. 3 der Zusammenarbeits-Richtlinie 2011/16 zu unangekündigten Kontrollen nicht verpflichtet seien. Denn nach dem Verfahrensrecht des Vereinigten Königreichs seien Kontrollen am Ort eines Grundstücks zwingend mit einer vorhergehenden Ankündigung gegenüber dem Eigentümer des Grundstücks verbunden.

69. Nach Art. 17 Abs. 2 der Zusammenarbeits-Richtlinie 2011/16 ist der ersuchte Mitgliedstaat nicht verpflichtet „zu Ermittlungen …, wenn die Durchführung solcher Ermittlungen … durch diesen Mitgliedstaat für seine eigenen Zwecke mit seinen Rechtsvorschriften unvereinbar wäre“. Ergänzend bestimmt Art. 6 Abs. 3 der Zusammenarbeits-Richtlinie 2011/16, dass die ersuchte Behörde zur Durchführung der erbetenen Ermittlungen „nach denselben Verfahren vor[geht], die sie anwenden würde, wenn sie von sich aus … handeln würde“.

70. Der Gerichtshof hat zur Vorgängervorschrift des Art. 17 Abs. 2 der Zusammenarbeits-Richtlinie 2011/16 bereits festgestellt, dass diese als Ausnahmebestimmung eng auszulegen ist und die Mitgliedstaaten nach dem Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit (nunmehr: Art. 4 Abs. 3 EUV) verpflichtet sind, den mit der Richtlinie eingeführten Auskunftsaustausch wirksam zu handhaben[33]. Aus dieser Rechtsprechung folgt für den vorliegenden Fall zweierlei. Erstens stimme ich auf dieser Grundlage dem Vortrag der Bundesrepublik Deutschland und des Vereinigten Königreichs zu, wonach der Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit durch die vorliegenden Richtlinien zur grenzüberschreitenden Amtshilfe konkretisiert wird und im Rahmen ihrer Anwendung zu beachten ist, aber nicht entgegen diesen Bestimmungen selbst Amtshilfepflichten aufstellt. Damit ist die dritte Vorlagefrage beantwortet.

71. Zweitens sehe ich bei enger Auslegung des Art. 17 Abs. 2 der Zusammenarbeits-Richtlinie 2011/16 gegenwärtig keine Berechtigung des Vereinigten Königreichs, die Kontrolle des öffentlichen Zugangs zu einem Grundstück in unangekündigter Form zu verweigern. Es handelt sich dabei nämlich um eine öffentlich zugängliche Information, deren Beschaffung keiner Ausübung von Hoheitsgewalt bedarf. Die vom Vereinigten Königreich im Rahmen des Verfahrens vorgetragenen Verfahrensbestimmungen scheinen hingegen die Kontrolle nicht öffentlich zugänglicher Grundstücke zu betreffen.

72. Sollte sich jedoch im Rahmen der Durchführung der Amtshilfe erweisen, dass die britischen Behörden tatsächlich aufgrund eines entsprechenden Verbots ihres Verfahrensrechts an einer unangekündigten Kontrolle des öffentlichen Zugangs eines Grundstücks gehindert sein sollten, dann könnten die niederländischen Behörden die erforderlichen Kontrollen des öffentlichen Zugangs zum Grundstück auch auf der Grundlage angekündigter Prüfungen vor Ort und ergänzender Beweismittel, wie etwa Zeugenaussagen, noch in hinreichendem Maße durchführen.

ii) Beitreibungs-Richtlinie 2010/24

73. Soweit nach der Anerkennung eines Grundstücks als „Landgut“ und der Festsetzung der Schenkungsteuer über einen Zeitraum von 25 Jahren laufende Kontrollen des Grundstücks erforderlich sind, können die niederländischen Behörden auf Auskunftsersuchen nach Art. 5 der Beitreibungs-Richtlinie 2010/24 zurückgreifen.

33 — Urteil Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, Rn. 48) im Hinblick auf Art. 8 der Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern (ABl. L 336, S. 15).

74. Die „behördlichen Ermittlungen“, welche die ersuchte Behörde gemäß Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 2 der Beitreibungs-Richtlinie 2010/24 zur Beschaffung der Auskunft durchführt, umfassen auch Prüfungen vor Ort. Eine Beschränkung auf bestimmte Ermittlungshandlungen sieht die Richtlinie nämlich nicht vor. Vielmehr sollen dies gemäß Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 2 alle zur Beschaffung der Auskünfte „erforderlichen“ Ermittlungen sein. Auch die Beitreibungs-Richtlinie 2010/24 lässt zudem in ihrem Art. 7 Abs. 1 Buchst. a und b erkennen, dass Ermittlungen sowohl innerhalb als auch außerhalb der Amtsräume im gesamten Hoheitsgebiet des ersuchten Mitgliedstaats durchgeführt werden können. Damit ist auch die Vorlagefrage 2c beantwortet.

75. Im Hinblick auf Art. 5 Abs. 2 Buchst. a der Beitreibungs-Richtlinie 2010/24, der eine Auskunftspflicht der ersuchten Behörde für Auskünfte verneint, „die sie sich für die Beitreibung derartiger, im ersuchten Mitgliedstaat entstandener Forderungen nicht beschaffen könnte“, wurden seitens des Vereinigten Königreichs im vorliegenden Verfahren keine Einwände aus dem nationalen Verfahrensrecht vorgebracht. Im Übrigen gelten meine obigen Ausführungen zu den Grenzen der Ermittlungspflicht im Rahmen der Zusammenarbeits-Richtlinie 2011/16 entsprechend [34].

76. Schließlich kann ich mich der Auffassung der Bundesrepublik Deutschland nicht anschließen, wonach die für die vorliegende Steuervergünstigung erforderlichen laufenden Kontrollen dem ersuchten Mitgliedstaat aufgrund des damit verbundenen Aufwands nicht zumutbar seien. Zwar mag es Ausnahmefälle geben, in denen die Beschaffung von Auskünften für den ersuchten Mitgliedstaat unverhältnismäßig ist. Grundsätzlich sind aber auch umfangreiche Ermittlungen zumutbar, weil die Zusammenarbeit der Steuerverwaltungen der Mitgliedstaaten in Gegenseitigkeit erfolgt. Zudem sieht die Beitreibungs-Richtlinie 2010/24 anders als Art. 54 Abs. 1 Buchst. a der Verordnung (EU) Nr. 904/2010 des Rates vom 7. Oktober 2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer [35] keine allgemeine Beschränkung der Amtshilfepflicht für den Fall unverhältnismäßig großen Verwaltungsaufwands vor. Im Hinblick auf den Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit gemäß Art. 4 Abs. 3 EUV darf der ersuchende Mitgliedstaat vom ersuchten Mitgliedstaat jedoch nicht häufigere oder intensivere Kontrollen verlangen, als er selbst durchführen würde.

c) Ergebnis

77. Die vorliegende Beschränkung des freien Kapitalverkehrs ist damit nicht durch das Bedürfnis nach wirksamen steuerlichen Kontrollen gerechtfertigt, weil die niederländischen Behörden mit Hilfe von Auskunftsersuchen gemäß Art. 5 der Zusammenarbeits-Richtlinie 2011/16 bzw. Art. 5 der Beitreibungs-Richtlinie 2010/24 die erforderlichen Kontrollen durchführen können. Die Beantwortung der vierten Vorlagefrage, welche die Durchführung eigener Kontrollen der niederländischen Behörden im Ausland betrifft, bedarf daher keiner Antwort.

3. Wahrung der steuerlichen Kohärenz

78. Zuletzt ist noch auf den Rechtfertigungsgrund der Wahrung der steuerlichen Kohärenz einzugehen, den einige Beteiligte im Hinblick darauf vorgebracht haben, dass durch die Steuervergünstigung die Belastungen des Eigentümers aus der Erhaltungspflicht und den Nutzungsbeschränkungen eines in den Niederlanden belegenen Grundstücks kompensiert werden sollen.

34 — Vgl. oben, Nrn. 70 bis 72.

35 — ABl. L 268, S. 1.

79. Nach ständiger Rechtsprechung kann die Notwendigkeit, die Kohärenz einer Steuerregelung zu wahren, die Beschränkung einer Grundfreiheit rechtfertigen. Hierzu muss ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem steuerlichen Vorteil und dessen Ausgleich durch eine bestimmte steuerliche Belastung festgestellt werden [36]. Die Unmittelbarkeit des Zusammenhangs muss dabei im Hinblick auf das mit der Steuerregelung verfolgte Ziel beurteilt werden [37].

80. Unabhängig von der Frage, ob dieser Rechtfertigungsgrund auch Belastungen außerhalb des Steuerrechts berücksichtigen kann, vermag ich aufgrund der Angaben des vorlegenden Gerichts nicht zu erkennen, warum die Anerkennung eines in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Grundstücks als „Landgut“ nicht ebenso mit Erhaltungspflichten und Nutzungsbeschränkungen verbunden sein soll, um von der vorliegend umstrittenen Steuervergünstigung zu profitieren. Im Übrigen hat das vorlegende Gericht als Zweck dieser Steuervergünstigung den Erhalt des nationalen Natur- und Kulturerbes angegeben und nicht die Kompensation von Belastungen des Eigentümers, die nicht unmittelbar mit den Voraussetzungen der Steuervergünstigung zusammenhängen.

81. Die vorliegende Beschränkung des freien Kapitalverkehrs kann folglich nicht mit der Wahrung der steuerlichen Kohärenz gerechtfertigt werden.

D – *Ergebnis*

82. Im Ergebnis ist jedoch festzustellen, dass die niederländische Steuervergünstigung für inländische „Landgüter“ im Rahmen der Schenkungsteuer zwar den freien Kapitalverkehr beschränkt, diese Beschränkung aber aus Gründen der Erhaltung des nationalen Natur- und Kulturerbes gerechtfertigt ist.

VI – **Ergebnis**

83. Nach allem schlage ich dem Gerichtshof vor, auf die Vorlagefragen des Raad van State wie folgt zu antworten:

1. Eine nationale Regelung wie die vorliegende, welche die Anwendung einer Befreiung von der Schenkungsteuer auf im Inland belegene Landgüter beschränkt, verstößt nicht gegen den freien Kapitalverkehr gemäß Art. 63 Abs. 1 AEUV, wenn sie die Erhaltung des nationalen Natur- und Kulturerbes zum Ziel hat.

2. „Behördliche Ermittlungen“ sowohl im Sinne des Art. 3 Nr. 7 der Richtlinie 2011/16/EU als auch im Sinne des Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 2 der Richtlinie 2010/24/EU umfassen Prüfungen am Ort eines Grundstücks.

36 — Siehe nur Urteile Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, Rn. 42), Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, Rn. 43 und 44), DI VI Finanziaria SAPA di Diego della Valle (C-380/11, EU:C:2012:552, Rn. 46) und Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, Rn. 59).

37 — Siehe nur Urteile Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, Rn. 44) und Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, Rn. 42).