



FINANZGERICHT KÖLN

B E S C H L U S S

In dem Rechtsstreit

BA

- Kläger -

Prozessbevollmächtigte:

gegen

Finanzamt X

- Beklagter -

wegen

Erbschaftsteuer auf den2016 nach A

hat der 7. Senat in der Besetzung:

Vorsitzender Richter am Finanzgericht
Richterin am Finanzgericht
Richterin am Finanzgericht
ehrenamtliche Richterin
ehrenamtliche Richterin

ohne mündliche Verhandlung in der Sitzung vom 02.09.2021 beschlossen:

Dem Gerichtshof der Europäischen Union wird nach Art. 267 Abs. 2 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Sind Art. 63 Abs. 1, 64 und 65 AEUV dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung eines Mitgliedstaates über die Erhebung der Erbschaftsteuer entgegenstehen, die für die Berechnung der Erbschaftsteuer vorsieht, dass ein zum Privatvermögen gehörendes bebautes Grundstück, welches in einem Drittland

(hier: Kanada) belegen ist und zu Wohnzwecken vermietet wird, mit seinem vollen Wert angesetzt wird, während ein Grundstück des Privatvermögens, welches im Inland, in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums belegen ist und zu Wohnzwecken vermietet wird, lediglich mit 90 von Hundert seines Wertes bei der Berechnung der Erbschaftsteuer berücksichtigt wird.

Das Verfahren wird bis zu einer Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs über die o.g. Vorlagefrage ausgesetzt.

G r ü n d e :

1 I. Sachverhalt und Streitstand

- 2 Der am2016 verstorbene Herr A (Erblasser) vermachte dem Kläger, seinem Sohn, durch notariell beurkundeten Erbvertrag vom2013 (UR-Nr. .../2013 des Notars B aus C) seinen hälftigen Anteil am Grundvermögen in Kanada (1 und 2-12 D in E / F -Kanada-) sowie 1/3 eines Gesellschaftsanteils an der „A1 GmbH & Co KG“ mit Sitz in G -Deutschland- (unter D.2.b. und D.4. des Erbvertrages). Die in Kanada belegenen Grundstücke sind zu Wohnzwecken vermietet und nicht Teil eines Betriebsvermögens. Der Erblasser hatte zu Lebzeiten seinen Wohnsitz in H / Deutschland, wo auch der Kläger zum Zeitpunkt des Erbfalles wohnte. Die vermachten Vermögensgegenstände sind jeweils mit lebenslangen Nießbrauchsrechten zugunsten der Ehefrau des Erblassers belastet (D.3. und D.5. des Erbvertrages). Der Kläger nahm das Vermächtnis an.
- 3 Der für die Festsetzung der Erbschaftsteuer maßgebliche anteilige gemeine Wert zum Zeitpunkt des Erbfalles der in Kanada belegenen Grundstücksanteile beträgt ... €. Insofern besteht zwischen den Beteiligten Einigkeit. Die Beteiligten sind sich auch einig darin, dass der Nießbrauch, der auf dem Grundstück lastet, nach den maßgeblichen erbschaftsteuerrechtlichen und bewertungsrechtlichen Vorschriften mit ... € zu bewerten ist.
- 4 Mit Bescheid vom 17.07.2017 setzte das beklagte Finanzamt die Erbschaftsteuer unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 der Abgabenordnung - AO -) auf ... € fest. Dabei legte er der Besteuerung als Erwerb durch Vermächtnis folgende Werte zu Grunde:

5	Grundvermögen Kanada:	... €
	Betriebsvermögen KG:	... €
	Vorerwerbe:	... €

abzüglich

6	Nießbrauch Grundvermögen	... €
	Nießbrauch Betriebsvermögen	... €
	sonstige Verbindlichkeiten	... €

7 Mit Schreiben vom 19.03.2018 beantragte der Kläger gemäß § 164 Abs. 2 AO die Änderung des Erbschaftsteuerbescheides dahingehend, das Grundvermögen in Kanada gemäß § 13c Abs. 1 Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes in der Fassung des Gesetzes zur Reform des Erbschaft- und Bewertungsrechts vom 24.12.2008 (BGBl. I 2008, 3018), - kurz: ErbStG 2009 - lediglich mit 90 Prozent seines gemeinen Wertes der Besteuerung zu unterwerfen. Gemäß § 13c Abs. 1 ErbStG 2009 seien Grundstücke lediglich mit 90 Prozent ihres Wertes anzusetzen, wenn sie zu Wohnzwecken vermietet werden würden (§ 13c Abs. 3 Nr. 1 ErbStG 2009), im Inland, in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums belegen seien (§ 13c Abs. 3 Nr. 2 ErbStG 2009) und nicht zum begünstigten Betriebsvermögen oder begünstigten Vermögen eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft gehören würden (§ 13c Abs. 3 Nr. 3 ErbStG 2009). Das aufgrund Vermächtnisses erworbene Grundvermögen in Kanada sei zu Wohnzwecken vermietet und gehöre zum Privatvermögen. Hinsichtlich der Voraussetzung des § 13c Abs. 3 Nr. 2 ErbStG 2009 zur Belegenheit des Grundstücks vertrat der Kläger die Ansicht, dass die Norm insoweit gegen die sog. Kapitalverkehrsfreiheit aus Art. 63 AEUV in Bezug auf einen Drittstaat verstoße. Dabei berief er sich auf das Urteil des Europäischen Gerichtshofs vom 17.01.2008 (Az. C-256/06 – Jäger, DStRE 2008, 174).

8 Das beklagte Finanzamt lehnte den Änderungsantrag mit Bescheid vom 25.04.2018 ab, wogegen der Kläger fristgerecht Einspruch einlegte.

9 Mit Einspruchsentscheidung vom 23.04.2019 wies das beklagte Finanzamt den Einspruch als unbegründet zurück und setzte die Erbschaftsteuer aus nicht streitgegenständlichen Gründen auf ... € herauf. Zur Begründung seiner ablehnenden Entscheidung führte das beklagte Finanzamt aus, dass die unterschiedliche Behandlung von

Mietwohngrundstücken, die in einem Drittland belegen sind, zu Mietwohngrundstücken, die im Inland, in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums belegen sind, keinen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63 AEUV darstelle. Der EuGH gehe dann von einem Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit aus, wenn ein Freibetrag auf Steuerbemessungsgrundlagen vom Wohnsitz der Beteiligten abhängig gemacht werde (EuGH-Urteil vom 22.04.2010, C-510/08 - Mattern, Slg 2010, I-3553-3580). Ebenso bejahe er einen solchen Verstoß, wenn sich bewertungsrechtliche Verfahren, die zu vom gemeinen Wert abweichenden Steuerwerten der Erbschaftsteuer unterliegender Erwerbsgegenstände führen, nach der Belegenheit dieser Gegenstände richten würden (EuGH-Urteil vom 17.01.2008, C-256/06, Slg 2008, I-123 - 158). Nationale Rechtsvorschriften, die Steuervergünstigungen für im Drittland belegenes Vermögen ausschließen würden, seien hiervon jedoch nicht betroffen. Auf solche Sachverhalte seien die Art. 49 ff. AEUV nicht anwendbar (EuGH-Urteil vom 19.07.2012, C-31/11 - Scheunemann, ABI EU 2012, Nr. C 295, 6, DStR 2012, 1508-1510).

- ¹⁰ Der Kläger begehrt mit seiner am 24.05.2019 erhobenen Klage die Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 25.04.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23.04.2019 und die Verpflichtung des beklagten Finanzamtes die Erbschaftsteuer herabzusetzen, da 10 % des Wertes des Grundvermögens (= ... €) steuerfrei seien.
- ¹¹ Das beklagte Finanzamt hat die Erbschaftsteuer mit Bescheid vom 04.11.2019 unter Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung im Klageverfahren erneut geändert und auf ... € festgesetzt. Dem lag die Erhöhung des Wertes für den Vorerwerb auf ... € zu Grunde.
- ¹² Das beklagte Finanzamt tritt der Klage mit seiner Begründung aus der Einspruchsentscheidung entgegen.
- ¹³ **II. Entscheidungsgründe**
Der Senat legt dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) die im Tenor bezeichnete Frage zur Auslegung der Art. 63, 64 und 65 AEUV gemäß Art. 267 Abs. 2 AEUV zur Vorabentscheidung vor und setzt das Verfahren bis zur Entscheidung des EuGH aus.

¹⁴ Die Anrufung des EuGH ist nach Art. 267 Abs. 2 AEUV geboten, weil das Verständnis der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 ff. AEUV) für den Streitfall zweifelhaft ist und die Entscheidung von der Beantwortung der Vorlagefrage abhängt.

¹⁵ Der Senat hat Zweifel, ob es mit Art. 63 ff. AEUV vereinbar ist, dass der Erwerb eines bebauten und vermieteten Grundstücks des Privatvermögens, welches in einem Drittstaat (hier: Kanada) belegen ist, von der Gewährung der Steuerbefreiung nach § 13c Abs. 3 i.V.m. § 13c Abs. 1 ErbStG 2009 ausgeschlossen ist. Wäre der Ausschluss von in Drittstaaten belegenen Grundstücken von der Steuerbefreiung des § 13c Abs. 3 i.V.m. § 13c Abs. 1 ErbStG 2009 nicht mit EU-Recht vereinbar, hätte die Klage zumindest teilweise Erfolg, weil sowohl die Werte für das Grundvermögen in Kanada als auch die Werte der darauf beruhenden Nießbrauchsbelastungen nur mit 90 % bei der Ermittlung der Erbschaftsteuer anzusetzen wären.

¹⁶ **1. Nationales Recht**

¹⁷ Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz

Für die Entscheidung über die Vorlagefrage sind die nachstehenden Vorschriften des deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes in der Fassung des Gesetzes zur Reform des Erbschaft- und Bewertungsrechts – Erbschaftsteuerreformgesetzes – vom 24.12.2008 (BGBl. I 2008, 3018) – kurz: ErbStG 2009 – von Bedeutung.

¹⁸ Trotz der vom Bundesverfassungsgericht durch Urteil vom 17.12.2014 ausgesprochenen Unvereinbarkeit der §§ 13a, 13b und 19 ErbStG 2009 mit Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes ist das ErbStG 2009 im Zeitpunkt der Steuerentstehung, dem Todestag des Erblassers am2016, aufgrund der Fortgeltungsanordnung des Bundesverfassungsgerichtes (bis zum 30.06.2016) noch anwendbar (BVerfG-Urteil vom 17.12.2014 1 BvL 21/12, BStBl II 2015, 50, BVerfGE 138, 136):

¹⁹ § 1 Steuerpflichtige Vorgänge

²⁰ (1) Der Erbschaftsteuer (Schenkungssteuer) unterliegen

²¹ Nr. 1 der Erwerb von Todes wegen;

Nr. 2 ...

²² § 2 Persönliche Steuerpflicht

23 (1) Die Steuerpflicht tritt ein

24 Nr. 1 in den Fällen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3, wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes, der Schenker zur Zeit der Ausführung der Schenkung oder der Erwerber zur Zeit der Entstehung der Steuer (§ 9) Inländer ist, für den gesamten Vermögensanfall (unbeschränkte Steuerpflicht).

25 ²Als Inländer gelten

26 a) natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben,

b) ...

27 § 3 Erwerb von Todes wegen

28 (1) Als Erwerb von Todes wegen gilt

29 Nr. 1 der Erwerb durch Erbanfall (§ 1922 des Bürgerlichen Gesetzbuchs), durch Vermächtnis (§§ 2147 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuchs) oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs (§§ 2303 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuchs);

Nr. 2 ...

30 § 9 Entstehung der Steuer

31 (1) Die Steuer entsteht

32 Nr. 1 bei Erwerben von Todes wegen mit dem Tode des Erblassers,

Nr. 2 ...

33 § 10 Steuerpflichtiger Erwerb

34 (1) ¹Als steuerpflichtiger Erwerb gilt die Bereicherung des Erwerbers, soweit sie nicht steuerfrei ist (§§ 5, 13, 13a, 13c, 16, 17 und 18). ²In den Fällen des § 3 gilt unbeschadet Absatz 10 als Bereicherung der Betrag, der sich ergibt, wenn von dem nach § 12 zu ermittelnden Wert des gesamten Vermögensanfalls, soweit er der Besteuerung unterliegt, die nach den Absätzen 3 bis 9 abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten mit ihrem nach § 12 zu ermittelnden Wert abgezogen werden.

...

35 (6) ...⁵Schulden und Lasten, die mit nach § 13c befreitem Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, sind nur mit dem Betrag abzugsfähig, der dem Verhältnis des nach Anwendung des § 13c anzusetzenden Werts dieses Vermögens zu dem Wert vor der Anwendung des § 13c entspricht.

36 § 12 Bewertung

37 (1) Die Bewertung richtet sich, soweit nicht in den Absätzen 2 bis 7 etwas anderes bestimmt ist, nach den Vorschriften des Ersten Teils des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften) in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Februar 1991 (BGBl. I S. 230), zuletzt geändert durch Artikel 2 des Gesetzes vom 24. Dezember 2008 (BGBl. I S. 3018), in der jeweils geltenden Fassung.

...

38 (3) Grundbesitz (§ 19 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes) ist mit dem nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Bewertungsgesetzes auf den Bewertungsstichtag (§ 11) festgestellten Wert anzusetzen.

...

39 (7) Ausländischer Grundbesitz und ausländisches Betriebsvermögen werden nach § 31 des Bewertungsgesetzes bewertet.

40 § 13c Steuerbefreiung für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke

41 (1) Grundstücke im Sinne des Absatzes 3 sind mit 90 Prozent ihres Wertes anzusetzen.

...

42 (3) Der verminderte Wertansatz gilt für bebaute Grundstücke und Grundstücksteile, die
43 Nr. 1 zu Wohnzwecken vermietet werden,
44 Nr. 2 im Inland, in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums belegen sind,
45 Nr. 3 nicht zum begünstigten Betriebsvermögen oder begünstigten Vermögen eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft im Sinne des § 13a gehören. ...

46 Bewertungsgesetz

Ferner sind folgende Vorschriften des Bewertungsgesetzes (BewG) vom 1. Februar 1991 (BGBl. I S. 230) in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2015 vom 02.11.2015 (BGBl. I S. 1834) einschlägig:

47 § 9 Bewertungsgrundsatz, gemeiner Wert

48 (1) Bei Bewertungen ist, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gemeine Wert zugrunde zu legen.

49 (2) ¹Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzie-

len wäre. ²Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen.
³Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.

50 (3) ¹Als persönliche Verhältnisse sind auch Verfügungsbeschränkungen anzusehen, die
in der Person des Steuerpflichtigen oder eines Rechtsvorgängers begründet sind. ²Das
gilt insbesondere für Verfügungsbeschränkungen, die auf letztwilligen Anordnungen
beruhen.

51 § 31 Bewertung von ausländischem Sachvermögen

52 (1) ¹Für die Bewertung des ausländischen land- und forstwirtschaftlichen Vermögens,
Grundvermögens und Betriebsvermögens gelten die Vorschriften des Ersten Teils die-
ses Gesetzes, insbesondere § 9 (gemeiner Wert). ²Nach diesen Vorschriften sind auch
die ausländischen Teile einer wirtschaftlichen Einheit zu bewerten, die sich sowohl auf
das Inland als auch auf das Ausland erstreckt.

53 (2) ¹Bei der Bewertung von ausländischem Grundbesitz sind Bestandteile und Zubehör
zu berücksichtigen. ²Zahlungsmittel, Geldforderungen, Wertpapiere und Geldschulden
sind nicht einzubeziehen.

54 § 151 Gesonderte Feststellung

55 (1) Gesondert festzustellen (§ 179 der Abgabenordnung) sind

56 1. Grundbesitzwerte (§§ 138, 157),

...

57 (4) Ausländisches Vermögen unterliegt nicht der gesonderten Feststellung.

58 § 177 Bewertung (*des inländischen Grundbesitzes*)

Den Bewertungen nach den §§ 179 und 182 bis 196 ist der gemeine Wert (§ 9) zu
Grunde zu legen.

59 Bürgerliches Gesetzbuch

60 Des Weiteren sind in zivilrechtlicher Hinsicht folgende Vorschriften des Bürgerlichen
Gesetzbuchs (BGB) in der Fassung der Bekanntmachung der Neufassung des Bürger-
lichen Gesetzbuchs vom 02.01.2002 (BGBl. I 2002, 42) von Bedeutung:

61 § 1030 Gesetzlicher Inhalt des Nießbrauchs an Sachen

62 (1) Eine Sache kann in der Weise belastet werden, dass derjenige, zu dessen Gunsten
die Belastung erfolgt, berechtigt ist, die Nutzungen der Sache zu ziehen (Nießbrauch).

63 (2) Der Nießbrauch kann durch den Ausschluss einzelner Nutzungen beschränkt werden.

64 Titel 4 Vermächtnis

65 § 2147 Beschwerter

66 Mit einem Vermächtnis kann der Erbe oder ein Vermächtnisnehmer beschwert werden. Soweit nicht der Erblasser ein anderes bestimmt hat, ist der Erbe beschwert.

67 § 2174 Vermächtnisanspruch

68 Durch das Vermächtnis wird für den Bedachten das Recht begründet, von dem Beschwererten die Leistung des vermachten Gegenstands zu fordern.

69 § 2176 Anfall des Vermächtnisses

70 Die Forderung des Vermächtnisnehmers kommt, unbeschadet des Rechts, das Vermächtnis auszuschlagen, zur Entstehung (Anfall des Vermächtnisses) mit dem Erbfall.

71 **2. Beurteilung des Streitfalls nach nationalem Recht**

72 Für den erbschaftsteuerpflichtigen Erwerb des Klägers ist, soweit der Erwerb die in Kanada belegenen Grundstücke betrifft, keine Steuerbefreiung nach § 13c Abs. 1 ErbStG 2009 zu gewähren.

73 Der Kläger ist gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 1a ErbStG 2009 für den gesamten Vermögensanfall unbeschränkt erbschaftsteuerpflichtig in Deutschland, da sowohl der Erblasser als auch der Kläger zur Zeit der Entstehung der Steuer ihre Wohnsitze in Deutschland hatten. Die Steuer ist gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG 2009 am Todestag des Erblassers, dem2016, entstanden. Als Erwerb von Todes wegen i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG 2009 gilt auch der Erwerb durch Vermächtnis (§§ 2147 ff. BGB), § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG 2009. Damit unterliegt auch das in Kanada belegene Grundvermögen der deutschen Erbschaftsteuer, soweit es nicht steuerfrei ist (§ 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG 2009).

74 Die Bewertung der in Kanada belegenen Grundstücke erfolgt nach § 12 Abs. 7 ErbStG 2009 i.V.m. §§ 31, 9 BewG mit dem gemeinen Wert (Verkehrswert § 9 Abs. 2 BewG), ohne dass es hierfür eines gesonderten Feststellungsverfahrens bedürfte (§ 151 Abs. 4 BewG). Der vom beklagten Finanzamt ermittelte gemeine Wert beträgt unstreitig ... €. Für im Inland belegene Grundstücke wäre ebenfalls der gemeine Wert nach § 9 BewG

für die Bewertung maßgebend (§ 177 BewG), der im Rahmen eines gesonderten Feststellungsverfahrens ermittelt werden müsste (§§ 151ff. BewG).

⁷⁵ Der Wert für das in Kanada belegene Grundvermögen ist in voller Höhe der Erbschaftsteuer zu unterwerfen. Grundstücke sind nach § 13c Abs. 1 ErbStG 2009 nur mit 90 Prozent ihres Wertes anzusetzen, wenn die Voraussetzungen des § 13c Abs. 3 Nrn. 1 bis 3 ErbStG 2009 erfüllt sind.

⁷⁶ Während die in Kanada belegenen Grundstücke den Anforderungen des § 13c Abs. 3 Nrn. 1 und 3 ErbStG 2009 entsprechen, fehlt es im Streitfall an der Voraussetzung des § 13c Abs. 3 Nr. 2 ErbStG 2009. § 13c Abs. 3 Nr. 2 ErbStG 2009 erfordert, dass das zu Wohnzwecken vermietete Grundstück (§ 13c Abs. 3 Nr. 1 ErbStG 2009) im Inland, in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums belegen ist. Diese Voraussetzung ist in Bezug auf die in Kanada belegenen Grundstücke nicht erfüllt, so dass die Anwendung des § 13c Abs. 1 ErbStG 2009 insoweit ausscheidet. Es verbleibt damit beim vollen Wertansatz der Grundstücke in Höhe von €.

⁷⁷ Dem folgend wird die Belastung der Grundstücke mit den lebenslangen Nießbrauchsrechten zugunsten der Ehefrau des Erblasser (§§ 1030 ff. BGB) in voller Höhe mit dem nach § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. §§ 13, 14 BewG unstreitig ermittelten Wert von € steuermindernd berücksichtigt. Einer verhältnismäßigen Kürzung der Lasten gemäß § 10 Abs. 6 Satz 5 ErbStG 2009 bedarf es nicht.

⁷⁸ **3. Zur Vorlagefrage**

⁷⁹ Möglicherweise kann sich der Kläger jedoch mit Erfolg unmittelbar auf die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63 Abs. 1 AEUV berufen.

⁸⁰ a. Zunächst ist zu klären, ob der Erwerb aufgrund eines Vermächtnisses zugunsten des Klägers ein Vorgang ist, der unter den Kapitalverkehr im Sinne des Art. 63 Abs. 1 AEUV fällt, weil Gegenstand des Vermächtnisses Auslandsvermögen in einem Drittland (hier: Kanada) ist, welches durch die zu entrichtende Erbschaftsteuer belastet wird. Der Schutzbereich des Art. 63 Abs. 1 AEUV wirkt ausdrücklich auch bei Drittstaatsverhalten.

- ⁸¹ Der EuGH hat bereits entschieden, dass Erbschaften, mit denen das Vermögen eines Erblassers auf eine oder mehrere Personen übergeht, unter die Rubrik XI des Anhangs I („Kapitalverkehr mit persönlichem Charakter“) der Richtlinie 88/361 EWG fallen und dass es sich beim Erwerb von Todes wegen, auch wenn er unbewegliche Güter betrifft, um Kapitalverkehr im Sinne von Art. 63 AEUV handelt (zu Art. 56 EG: EuGH-Urteil vom 15.10.2009 C-35/08 - Fernandez, Slg 2009, I-9807-9822, DStR 2009, 2186 Rn. 18; zu Art. 63 AEUV: EuGH-Urteil vom 17.10.2013 C-181/12 - Welte, ABI EU 2013, Nr. C 367, 11 Rn. 20 m.w.N.).
- ⁸² Im Hinblick auf diese Grundsätze sprechen nach Ansicht des Senats gute Gründe dafür, dass auch der Übergang von Vermögen aufgrund eines Vermächtnisses gemäß §§ 2147, 2174, 2176 BGB in den Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 63 Abs. 1 AEUV fällt, auch wenn es sich um unbewegliches Vermögen, hier Anteile an bebauten Grundstücken in Kanada, handelt.
- ⁸³ Nach Art. 63 Abs. 1 AEUV sind alle Maßnahmen verboten, die geeignet sind, Gebietsfremde von Investitionen in einem Mitgliedstaat oder einem Drittland oder die dort Anässigen von Investitionen in anderen Staaten abzuhalten (s. EuGH-Urteil vom 22.01.2009 C-377/07- Steko Industriemontage, BStBl II 2011, 95 Rn. 23 m.w.N.). Dazu zählen nach dem Verständnis des Senats auch solche Maßnahmen, die Steuerpflichtige davon abhalten können, in einem anderen Mitgliedstaat oder Drittland belegene Wirtschaftsgüter zu behalten.
- ⁸⁴ Eine Maßnahme, die den freien Kapitalverkehr dahingehend beschränkt, dass der Nachlass im Wert gemindert wird, weil die Erbschaftsteuer aufgrund des im Drittland belegenen Vermögens höher ist, erscheint daher als grundsätzlich verbotene Beschränkung zu wirken.
- ⁸⁵ b. Der Senat hat Zweifel, ob eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs nach den Bestimmungen des Vertrags im Rahmen der Standstill-Klausel in Art. 64 Abs. 1 AEUV erlaubt wäre oder andernfalls gemäß Art. 65 AEUV gerechtfertigt werden könnte.
- ⁸⁶ aa. Nach der Standstill-Klausel in Art. 64 Abs. 1 AEUV berührt Artikel 63 AEUV nicht die Anwendung derjenigen Beschränkungen auf dritte Länder, die am 31. Dezember 1993 aufgrund einzelstaatlicher Rechtsvorschriften oder aufgrund von Rechtsvorschriften der Union für den Kapitalverkehr mit dritten Ländern im Zusammenhang mit Direktinvestiti-

onen einschließlich Anlagen in Immobilien, mit der Niederlassung, der Erbringung von Finanzdienstleistungen oder der Zulassung von Wertpapieren zu den Kapitalmärkten bestehen.

- ⁸⁷ Aufgrund der zeitlichen Einschränkung erscheint Art. 64 Abs. 1 AEUV hinsichtlich der erbschaft- und schenkungsteuerrechtlichen Vergünstigung für bebaute und vermietete Grundstücke in § 13c ErbStG 2009 nicht anwendbar. Die Vergünstigung des § 13c ErbStG 2009 gab es am 31. Dezember 1993 noch nicht, da sie erstmalig mit dem Gesetz zur Reform des Erbschaft- und Bewertungsrechts – Erbschaftsteuerreformgesetzes – vom 24.12.2008 (BGBl. I 2008, 3018) mit Wirkung zum 1. Januar 2009 in die deutsche Rechtsordnung eingeführt wurde.
- ⁸⁸ bb. Nach Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV berührt Art. 63 AEUV nicht das Recht der Mitgliedstaaten, die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln.
- ⁸⁹ Diese Bestimmung ist nach der Rechtsprechung des EuGH eng auszulegen, da sie eine Ausnahme vom Grundprinzip des freien Kapitalverkehrs darstellt. Sie kann nicht dahin verstanden werden, dass jede Steuerregelung, die zwischen Steuerpflichtigen nach ihrem Wohnort oder nach dem Staat ihrer Kapitalanlage unterscheidet, ohne weiteres mit dem Vertrag vereinbar wäre (EuGH-Urteile vom 17.01.2008, C-256/06 - Jäger, Slg 2008, I-123, BFH/NV Beilage 2 2008, 120 Rn. 40; vom 11.09.2008, C-11/07 - Eckelkamp, Slg. 2008, I-6845, DStRE 2009, 560 Rn. 57; vom 11.09.2008, C-43/07 - Arens-Sikken, Slg. 2008, I-6887, DStRE 2009, 731 Rn. 51; vom 22.04.2010, C-510/08 - Mattern, Slg 2010, I-3553, BFH/NV 2010, 1212 Rn. 32). Die in Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV vorgesehene Ausnahme wird ihrerseits durch Art. 65 Abs. 3 AEUV eingeschränkt, wonach die in Art. 65 Abs. 1 AEUV genannten nationalen Vorschriften weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs i.S. des Art. 63 AEUV darstellen dürfen (EuGH-Urteile vom 17.01.2008, C-256/06 - Jäger, Slg 2008, I-123, BFH/NV Beilage 2 2008, 120 Rn. 41; vom 11.09.2008, C-11/07 - Eckelkamp, Slg. 2008, I-6845, DStRE 2009, 560 Rn. 58; vom 22.04.2010, C-510/08 - Mattern, Slg 2010, I-3553, BFH/NV 2010, 1212 Rn. 33).

- ⁹⁰ Eine nationale Steuerregelung, die für die Festsetzung der Erbschaftsteuer bei einem Tatbestandsmerkmal danach unterscheidet, ob der Vermögensgegenstand im Inland, in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums oder aber im Drittland belegen ist, kann nur dann mit den Vertragsbestimmungen über den freien Kapitalverkehr vereinbar sein, wenn die unterschiedliche Behandlung Situationen betrifft, die objektiv nicht miteinander vergleichbar sind, oder wenn sie durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist (ständige Rechtsprechung des EuGH vgl. EuGH-Urteile vom 30.06.2016 C-123/15 - Feilen, BStBl II 2017, 424 und vom 17.10.2013 C-181/12 - Welte, DStR 2013, 2269 m.w.N., sowie Hessisches Finanzgericht, Gerichtsbescheid vom 07.03.2019 10 K 541/17, EFG 2019, 930, Rn. 38).
- ⁹¹ Der Senat sieht in dem vorliegenden Sachverhalt mit einem im Drittland belegenen Mietwohngrundstück zu einem Sachverhalt, in dem das Grundstück im Inland bzw. in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union belegen ist, objektiv keine Unvergleichbarkeit. Vielmehr unterscheiden sich die Sachverhalte lediglich bei der Belegenheit des Grundstücks. Die Auslandsbelegenheit allein scheint jedoch keine abweichende steuerliche Schlechterstellung zu rechtfertigen (vgl. entsprechend EuGH-Urteil vom 22.04.2010, C-510/08 - Mattern, Slg 2010, I-3553, BFH/NV 2010, 1212 Rn. 38; sowie Urteil des Niedersächsisches Finanzgerichts vom 22.07.2020 3 K 163/19, EFG 2021, 134). Dies gilt insbesondere deshalb, weil in Fällen der unbeschränkten Steuerpflicht (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 ErbStG 2009) in einem Besteuerungsfall Grundstücke in Drittstaaten außerhalb des EWR beim steuerpflichtigen Erwerb nach § 10 Abs. 1 ErbStG 2009 ebenso erfasst werden. Indem der Gesetzgeber die Erwerber dieser Vermögenswerte auf die gleiche Stufe mit Erwerbern von Inlands- und/oder EWR-Vermögen stellt, kann er nach Ansicht des Senats die Erwerber im Rahmen dieser Besteuerung hinsichtlich des verminderten Wertansatzes für Mietwohngrundstücke nicht unterschiedlich behandeln, ohne gegen die Vorgaben des Unionsrechts zu verstoßen.
- ⁹² cc. Auch eine Rechtfertigung der Beschränkung nach Art. 65 Abs. 1 Buchstabe b AEUV insbesondere zur Verhinderung von Zuwiderhandlungen gegen innerstaatliche Rechts- und Verwaltungsvorschriften, speziell auf dem Gebiet des Steuerrechts, erscheint zweifelhaft, da nach Art. 26 Abs. 4 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Kanada zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und bestimmter anderer Steuern, zur Verhinderung der Steuerverkür-

zung und zur Amtshilfe in Steuersachen - DBA Kanada 2001 - (In-Kraft-Treten: 28.03.2002, BGBl. 2002 II S. 962, BStBl. 2002 I S. 521) der Informationsaustausch zwischen Deutschland und Kanada für alle in einem Vertragsstaat erhobenen Steuern in Anspruch genommen werden kann (vgl. BFH, EuGH-Vorlage vom 15.12.2010 II R 63/09, BFHE 231, 393, BStBl II 2011, 221 Rn. 39f.). Hierzu trifft Nr. 11 des Protokolls zum DBA-Kanada 2001 (BGBl II 2002, 703) folgende Regelung: "Es wird davon ausgegangen, dass der andere Vertragsstaat sich bei Auskunftersuchen durch einen Vertragsstaat nach diesem Artikel bemüht, die Auskünfte, die Gegenstand dieses Ersuchens sind, so zu beschaffen, als handele es sich um eigene Besteuerungsfälle, ungeachtet der Tatsache, dass der andere Staat solche Auskünfte zu diesem Zeitpunkt nicht benötigt." (BFH, EuGH-Vorlage vom 15.12.2010 II R 63/09, BFHE 231, 393, BStBl II 2011, 221 Rn. 40). Dass es bei diesem Informationsaustausch zu Schwierigkeiten kommt, ist für den Senat nicht erkennbar.

- ⁹³ dd. Zwingende Gründe des Allgemeininteresses i.S.d. Art. 65 Abs. 2 AEUV, die eine Beschränkung objektiv rechtfertigen würden, sind für den Senat ebenfalls nicht erkennbar.
- ⁹⁴ c. Die Entscheidung über die Klage hängt von der Beantwortung der Vorlagefrage ab. Sollte sich der Kläger unmittelbar auf Art. 63 AEUV berufen können, wäre ihm die Steuerergünstigung des § 13c Abs. 1 ErbStG 2009 für das in Kanada belegene Grundvermögen zu gewähren. Der nach §§ 12 Abs. 7 ErbStG 2009 i.V.m. §§ 31, 9 BewG ermittelte gemeine Wert (Verkehrswert) des kanadischen Grundvermögens in Höhe von - unstreitig - € würde mit 90 Prozent seines Wertes anzusetzen sein. Bei der Berechnung des steuerpflichtigen Erwerbs gemäß § 10 ErbStG 2009 wäre folglich der gemäß § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. §§ 13 ff. BewG ermittelte Wert der Belastungen des Grundvermögens mit den lebenslangen Nießbrauchsrechten zugunsten der Ehefrau des Erblassers (unstreitiger Wert der Nießbrauchsrechte: €) verhältnismäßig zu kürzen, § 10 Abs. 6 Satz 5 ErbStG 2009.
- ⁹⁵ III. Das Verfahren war auszusetzen. Ob die Aussetzung des Verfahrens unmittelbar auf § 74 FGO beruht (so BFH, EuGH-Vorlage vom 05.06.2014 XI R 31/09, BFHE 245, 447 Rn. 90) oder einen unselbständigen Teil der Vorlage bildet (so BFH-Beschluss vom 27.01.1981 VII B 56/80, BFHE 132, 217, BStBl II 1981, 324 Rn. 4), kann der Senat im Ergebnis offen lassen.

- ⁹⁶ IV. Die Unzulässigkeit der Beschwerde folgt aus der entsprechenden Anwendung von § 128 Abs. 2 FGO (vgl. BFH-Beschluss vom 27.01.1981 VII B 56/80, BFHE 132, 217, BStBI II 1981, 324; BFH-Urteil vom 02.04.1996 VII R 119/94, BFHE 180, 231, BFH/NV BFH/R 1996, 306 Rn. 14).