

**Erbschaftsteuer: Grund- und Kapitalverkehrsfreiheit sind zu beachten**

Erbt ein deutscher Mann — neben Vermögen in der Bundesrepublik — auch einen Bauernhof im EU-Ausland (hier in Frankreich), so darf das wegen der unterschiedlichen Bemessung der Erbschaftsteuer in Deutschland und in Frankreich nicht dazu führen, dass er in der Gesamtheit mehr Steuern bezahlen muss, als das der Fall wäre, wenn das gesamte Vermögen in der Bundesrepublik hinterlassen worden wäre. Damit würde gegen die Grundfreiheit und gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstoßen. Ob — und falls ja, in welcher Höhe — eine Anrechnung der Fremdsteuer auf die Abgabe an den deutschen Fiskus stattfinden muss, ist vom EuGH endgültig zu klären.

Quelle: Wolfgang Büser

**Bewertung inländischen land- und forstwirtschaftlichen Vermögens für Zwecke der Erbschaftsteuer; Anrechnung von im Ausland auf den Erwerb von Grundbesitz gezahlter Erbschaftsteuer auf die inländische Erbschaftsteuer; Auswirkungen der ausländischen Erbschaftsteuerpflicht auf die Höhe des inländischen Erbschaftsteuerfreibetrages; Vereinbarkeit der Beschränkung der Steuervorteile des § 13a Erbschaftsteuergesetz (ErbStG) auf den Erwerb von Inlandsvermögen mit Gemeinschaftsrecht; Verstoß der höheren Belastung von im Ausland belegenen Grundbesitzes mit Erbschaftsteuer gegen die Kapitalverkehrsfreiheit; Vereinbarkeit der Durchführung eines gegenüber dem Ausland besonderen Bewertungsverfahrens für die Bewertung des Grundbesitzes mit Gemeinschaftsrecht**

**Gericht:** BFH

**Datum:** 11.04.2006

**Aktenzeichen:** II R 35/05

**Entscheidungsform:** Beschluss

**Referenz:** JurionRS 2006, 15760

**ECLI:** [keine Angabe]

**Verfahrensgang:**

vorgehend:

FG Rheinland-Pfalz - 16.06.2005 - AZ: 4 K 1951/04

**Rechtsgrundlagen:**

§ 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 ErbStG

§ 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 Buchst. a ErbStG

§ 13a ErbStG

§ 15 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG

§ 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG

§ 21 Abs. 1 S. 1 ErbStG

§ 31 BewG

Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EG

**Fundstellen:**

BFHE 213, 110 - 117

BB 2006, 1430-1433 (Volltext mit amtl. LS)  
BBV 2006, 200  
BFH/NV 2006, 1402-1405 (Volltext mit amtl. LS)  
BStBl II 2006, 627-630 (Volltext mit amtl. LS)  
DB 2006, XV Heft 25 (Pressemitteilung)  
DB 2006, VIII Heft 25 (amtl. Leitsatz)  
DB 2006, 1414 (amtl. Leitsatz)  
DStR 2006, 1079-1082 (Volltext mit amtl. LS)  
DStRE 2006, 829 (amtl. Leitsatz)  
DStZ 2006, 463 (Kurzinformation)  
ErbR 2006, 84-87 (Volltext mit red. LS)  
ErbStB 2006, 211-212 (Volltext mit amtl. LS u. Anm.)  
EStB 2006, 286 (Kurzinformation)  
FR 2006, 740-742  
GmbH-Report 2006, R284 (Pressemitteilung)  
HFR 2006, 785-788 (Volltext mit amtl. LS)  
ImmWert 2006, 29-30  
INF 2006, 527  
IStR 2006, 596-599 (Volltext mit amtl. LS)  
IWB 2006, 532 (Kurzinformation)  
KÖSDI 2006, 15156 (Kurzinformation)  
NJW 2006, 3168 (amtl. Leitsatz)  
NWB 2006, 2158 (Kurzinformation)  
NWB 2008, 2883 (Kurzinformation)  
NWB direkt 2006, 9-10  
NZG 2006, V Heft 13 (Kurzinformation)  
RdW 2006, XI Heft 18 (Kurzinformation)  
SJ 2006, 17-18  
StB 2006, 284

StBW 2006, 5

SteuerBriefe 2006, 995-996

SteuerStud 2006, 391 (Pressemitteilung)

StuB 2006, 520

SWK 2006, 1150

UVR 2006, 233-234

wistra 2006, IV Heft 7 (Kurzinformation)

ZErb 2006, 213 (Kurzinformation)

ZErb 2006, 307-310 (Volltext mit amtl. LS u. Anm.)

ZEV 2006, VI Heft 7 (amtl. Leitsatz)

ZEV 2006, 464-466 (Volltext mit amtl. LS u. Anm.)

ZEV 2006, 378-379

---

## BFH, 11.04.2006 - II R 35/05

### Amtlicher Leitsatz:

Ist es mit Art. 73b Abs. 1 EGV (jetzt Art. 56 Abs. 1 EG ) vereinbar, dass für Zwecke der Erbschaftsteuer

- a) in einem anderen Mitgliedstaat belegenes (ausländisches) land- und forstwirtschaftliches Vermögen mit dem gemeinen Wert (Verkehrswert) zu bewerten ist, während für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen ein besonderes Bewertungsverfahren gilt, dessen Ergebnisse durchschnittlich nur 10 v.H. der gemeinen Werte erreichen,

und

- b) der Erwerb inländischen land- und forstwirtschaftlichen Vermögens in Höhe eines besonderen Freibetrags außer Ansatz und der verbliebene Wert lediglich zu 60 v.H. anzusetzen ist,

wenn dies bei einem Erben, der einen aus inländischem Vermögen und ausländischem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen bestehenden Nachlass erbt, dazu führt, dass der Erwerb des inländischen Vermögens wegen der Belegenheit des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens im Ausland einer höheren Erbschaftsteuer unterliegt, als dies bei Belegenheit des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens ebenfalls im Inland der Fall wäre?

### Gründe

**1 I.**

Sachverhalt und Streitstand

**2** Der in Frankreich lebende Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Alleinerbe seiner 1998 verstorbenen und zuletzt in der Pfalz wohnenden Mutter. Zum Nachlass gehörte Grundbesitz in Frankreich, der land- und forstwirtschaftlich genutzt wurde und bereits in der Hand der Mutter nach deutschen ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen zum Betriebsvermögen zweier Betriebe der Land- und Forstwirtschaft gehört hat. Der Erwerb dieses in Frankreich mit 5 444 666 FF bewerteten

Grundbesitzes unterlag dort einer Erbschaftsteuer von 1 192 148 FF.

- 3 Mit Bescheid vom 3. Januar 2000 setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) gegen den Kläger Erbschaftsteuer in Höhe von 17 405 DM fest. Dem lag ein Reinnachlass von 1 737 167 DM zu Grunde, in dem der ausländische Grundbesitz mit (5 444 666 FF x 0,2972 =) 1 618 152 DM enthalten war. Der Rest von 119 015 DM entfiel auf Inlandsvermögen. Nach Abzug des persönlichen Freibetrages gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 2 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der 1998 geltenden Fassung ( ErbStG ) von 400 000 DM ergab dies einen steuerpflichtigen Erwerb von abgerundet 1 337 100 DM. Auf die darauf gemäß § 19 Abs. 1 i.V.m. § 15 Abs. 1 ErbStG zu berechnende Steuer von 254 049 DM wurde gemäß dem Antrag des Klägers nach § 21 ErbStG die französische Erbschaftsteuer von (1 192 148 FF x 0,2972) 354 306,38 DM mit 236 644 DM angerechnet. Der Bescheid wurde mit Änderungsbescheid vom 28. März 2002 nachträglich gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 der Abgabenordnung (AO 1977) aus Gründen für vorläufig erklärt, die für das Vorabentscheidungsersuchen ohne Bedeutung sind.
- 4 Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Der Kläger hatte u.a. vorgetragen, die französische Erbschaftsteuer sei in voller Höhe anzurechnen. Durch die Einbeziehung des Auslandsvermögens ergebe sich wegen der nur teilweisen Anrechnung der französischen Erbschaftsteuer eine höhere deutsche Erbschaftsteuer auf das Inlandsvermögen, als sich ergäbe, wenn der streitbefangene Grundbesitz im Inland belegen wäre. Dies sei eine Folge unterschiedlicher Bewertungsmethoden für inländisches und ausländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen. Im Übrigen wäre bei Belegenheit des Grundbesitzes im Inland bezüglich dieses Grundbesitzes der (sachliche) Freibetrag und der verminderte Wertansatz gemäß § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG anzuwenden. Sowohl die unterschiedlichen Bewertungsmaßstäbe als auch die Beschränkung der Vergünstigungen des § 13a ErbStG auf den Erwerb inländischen Vermögens seien gemeinschaftsrechtswidrig. Das Finanzgericht (FG) war ihm darin nicht gefolgt. Gegen diese Entscheidung hat der Kläger Revision eingelegt.
- 5 Der Kläger beantragt,  
  
die Vorentscheidung sowie die Erbschaftsteuerbescheide vom 28. März 2002 und vom 3. Januar 2000 --Letzteren in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28. August 2000-- aufzuheben.
- 6 Das FA ist der Revision entgegengetreten.
- 7 **II.**  
  
Rechtslage nach deutschem Recht
- 8 Die Entscheidung über die Revision ist von der Beantwortung der Vorlagefrage abhängig. Sollte die Vorlagefrage insgesamt oder nur die Teilfrage a) zu verneinen sein, wären die Vorentscheidung sowie die Steuerbescheide aufzuheben. Sollte lediglich die Teilfrage b) zu verneinen sein, wäre die Vorentscheidung aufzuheben und die Steuer auf 6 463 DM herabzusetzen.
- 9 **1.**  
  
Der angefochtene Steuerbescheid vom 28. März 2002, der den vorausgegangenen Bescheid vom 3. Januar 2000 in seinen Regelungsgehalt aufgenommen hat (vgl. Entscheidung des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25. Oktober 1972 GrS 1/72 , BFHE 108, 1, BStBl II 1973, 231, unter III.3.), ist nach deutschem Erbschaftsteuerrecht rechtmäßig.
- 10 Die Erblasserin hatte ihren letzten Wohnsitz im Inland. Dies führt gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 ErbStG dazu, dass der gesamte Vermögensanfall beim Kläger der deutschen Erbschaftsteuerpflicht unterliegt. Gemäß § 21 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a ErbStG ist --soweit hier maßgebend-- bei Erwerb, die in einem ausländischen Staat mit ihrem Auslandsvermögen zu einer der deutschen Erbschaftsteuer entsprechenden Steuer herangezogen worden sind, dann,

wenn der Erblasser zurzeit seines Todes seinen Wohnsitz im Inland hatte, die ausländische Steuer auf Antrag insoweit auf die deutsche Erbschaftsteuer anzurechnen, als das Auslandsvermögen auch der deutschen Erbschaftsteuer unterliegt, sofern nicht ein Doppelbesteuerungsabkommen anzuwenden ist. Besteht der Erwerb nur zum Teil aus Auslandsvermögen, ist der darauf entfallende Teilbetrag der deutschen Erbschaftsteuer gemäß § 21 Abs. 1 Satz 2 ErbStG in der Weise zu ermitteln, dass die für das steuerpflichtige Gesamtvermögen einschließlich des steuerpflichtigen Auslandsvermögens sich ergebende Erbschaftsteuer im Verhältnis des steuerpflichtigen Auslandsvermögens zum steuerpflichtigen Gesamtvermögen aufgeteilt wird.

**11** Im Streitfall ist der Kläger mit dem Erwerb des Grundbesitzes in Frankreich zu einer der deutschen Erbschaftsteuer entsprechenden französischen Steuer herangezogen worden. Mit Frankreich besteht kein Abkommen zur Vermeidung einer Doppelbelastung mit Erbschaftsteuer. Die Erblasserin hatte dem Kläger neben dem ausländischen Grundbesitz auch Inlandsvermögen vererbt. Daher war die nach § 21 Abs. 1 Satz 1 ErbStG vorgeschriebene Anrechnung der französischen Steuer auf die Erbschaftsteuer gemäß Satz 2 der Vorschrift --wie geschehen-- in der Weise vorzunehmen, dass die sich für das steuerpflichtige Gesamtvermögen ergebende Erbschaftsteuer im Verhältnis des Werts des ausländischen Grundbesitzes zum Wert des steuerpflichtigen Gesamtvermögens aufgeteilt wird. Weil der dabei auf den ausländischen Grundbesitz entfallende Teil der deutschen Erbschaftsteuer betragsmäßig hinter der für den Erwerb dieses Grundbesitzes gezahlten französischen Steuer zurückblieb, ist dessen Erwerb infolge der Anrechnung nicht mehr mit deutscher Erbschaftsteuer belastet.

**12** **2.**

Gleichwohl wird der Kläger im Inland nicht so besteuert, als gehörte dieser Grundbesitz nicht zum Nachlass. Vielmehr hat dessen Zugehörigkeit zum Nachlass nach der Anrechnung noch Auswirkungen auf die Höhe der erbschaftsteuerlichen Belastung des erworbenen Inlandsvermögens. Dies ergibt sich aus dem Umstand, dass der persönliche Freibetrag gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 15 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG von 400 000 DM zwar zutreffend das steuerpflichtige Gesamtvermögen, nach dem die verhältnismäßig aufzuteilende deutsche Erbschaftsteuer berechnet ist, gemindert hat, aber dabei durch den Erwerb des ausländischen Grundbesitzes anteilig aufgezehrt worden ist. Als Folge davon unterliegt das Inlandsvermögen einer höheren Erbschaftsteuer, als sie ohne die Zugehörigkeit des ausländischen Grundbesitzes zum Nachlass angefallen wäre. Dann hätte nämlich der gesamte Freibetrag für das Inlandsvermögen zur Verfügung gestanden.

**13** **3.**

Die Wirkung einer höheren Belastung des Inlandsvermögens tritt darüber hinaus auch bei einem Vergleich mit einer Fallgestaltung ein, bei der angenommen wird, der Grundbesitz sei unter sonst gleichen Umständen nicht in Frankreich, sondern im Inland belegen. Dies ist die Folge zweier gesetzlicher Regelungen, nämlich zum einen des § 31 des Bewertungsgesetzes (BewG) und zum anderen des § 13a ErbStG .

**14** **a)**

Gemäß § 12 Abs. 6 ErbStG i.V.m. den §§ 31 und 9 BewG ist ausländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen ebenso wie ausländisches Grund- oder Betriebsvermögen mit dem gemeinen Wert zu bewerten, der gemäß § 9 Abs. 2 BewG durch den Preis bestimmt wird, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsguts bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Maßgebend ist somit der Verkehrswert. Demgegenüber wird inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen für Erwerbe nach dem 31. Dezember 1995 gemäß § 12 Abs. 3 ErbStG nach einem in den §§ 140 bis 144 BewG geregelten besonderen Verfahren bewertet, dessen Ergebnisse im Durchschnitt lediglich 10 v.H. der Verkehrswerte erreichen (vgl. BFH-Beschluss vom 22. Mai 2002 II R 61/99 , BFHE 198, 342, BStBl II 2002, 598, 604). Übertragen auf den Streitfall und unterstellt, dass der von den französischen Behörden angenommene Wert von 1 618 152 DM dem Verkehrswert vergleichbaren

Grundbesitzes im Inland annähernd gleichkommt --von Letzterem ist auch das FA bei der Steuerfestsetzung ausgegangen--, ergäbe sich für den Grundbesitz im Inland ein anzusetzender Wert von lediglich 160 000 DM. Bei einem persönlichen Freibetrag von 400 000 DM fiel somit für den gesamten Vermögensanfall --und damit erst recht allein für das Inlandsvermögen-- keine deutsche Erbschaftsteuer an.

15 b)

Neben den persönlichen Freibeträgen des § 16 Abs. 1 ErbStG kennt das Gesetz auch gegenstandsbezogene Freibeträge. So sieht § 13a Abs. 1 Nr. 1 ErbStG i.d.F. des Art. 2 Nr. 5 des Jahressteuergesetzes ( JStG) 1997 vom 20. Dezember 1996 (BGBl I, 2049) u.a. für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen i.S. des Absatzes 4 Nr. 2 der Vorschrift beim Erwerb von Todes wegen einen Freibetrag vor, der sich bei Entstehung der Steuer vor dem 1. Januar 2004 auf 500 000 DM/256 000 EUR belief und seitdem 225 000 EUR beträgt ( Art. 13 Nr. 1 und 3 Buchst. a des Haushaltsbegleitgesetzes 2004 vom 29. Dezember 2003, BGBl I, 3076). Dieser sachliche Freibetrag, der bei mehreren Erben auf diese zu verteilen ist, kann in Verbindung mit dem persönlichen Freibetrag ebenfalls die Wirkung haben, dass das übrige erworbene Vermögen wegen der Belegenheit des Grundbesitzes in Frankreich mit einer höheren Erbschaftsteuer belastet wird, als es bei Belegenheit des Grundbesitzes im Inland der Fall wäre, und zwar dann, wenn infolge des bei Auslandsvermögen versagten sachlichen Freibetrages ein geringerer Teil des persönlichen Freibetrages auf das übrige Vermögen entfällt.

16 Diese Auswirkung der Beschränkung des § 13a ErbStG auf Inlandsvermögen wird zusätzlich auf zweierlei Weise verstärkt:

17 aa)

Gemäß § 13a Abs. 2 ErbStG ist der Wert des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens, der nach Abzug des (sachlichen) Freibetrages nach Abs. 1 der Vorschrift verbleibt, bei einem Steuerentstehungszeitpunkt vor dem 1. Januar 2004 nur mit 60 v.H. und danach nur mit 65 v.H. anzusetzen. Dadurch kann bei fingierter Belegenheit des Auslandsvermögens im Inland eine noch geringere Erbschaftsteuerbelastung bezüglich des tatsächlichen Inlandsvermögens eintreten.

18 bb)

§ 19a ErbStG sieht beim Erwerb inländischen land- und forstwirtschaftlichen Vermögens durch eine Person der Steuerklasse II oder III einen Abzug von der tariflichen Erbschaftsteuer vor, der sich aus der Differenz zwischen der Steuer nach der tatsächlichen Steuerklasse und der Steuerklasse I errechnet. Da der Kläger im Streitfall gemäß § 19 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG ohnehin unter die (günstigste) Steuerklasse I fällt, braucht den Einzelheiten dieser Steuerermäßigung hier nicht weiter nachgegangen zu werden.

19 Wären die Steuervergünstigungen des § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG auch für den Erwerb des französischen Grundbesitzes zu gewähren und bliebe es bei dessen Bewertung gemäß § 31 BewG , unterläge das Inlandsvermögen einer Steuer von lediglich 6 463 DM, wie folgende Berechnung zeigt:

Inlandsvermögen:		119 015 DM
Auslandsvermögen (L+F)	1 618 152 DM	
./. § 13a Freibetrag	<u>500 000</u> DM	
	1 118 152 DM	
./. § 13a Wertabschlag (40 v.H. von 1 118 152 DM)		

	<u>447 260</u> DM	<u>670 892</u> DM
Gesamterwerb		789 907 DM
./. Persönlicher Freibetrag (§ 16 Abs. 1 Nr. 2)		<u>400 000</u> DM
steuerpflichtiger Erwerb		389 900 DM
Erbschaftsteuer	11,00 v.H.	42 889 DM
./. anzurechnende französische Steuer im Verhältnis Auslands- vermögen zum Gesamterwerb (§ 21 Abs. 1 Satz 2)	84,93 v.H.	<u>36 426</u> DM
= festzusetzende Steuer		6 463 DM

**20 III.**

Vereinbarkeit mit Gemeinschaftsrecht

**21 1.**

Der Umstand, dass im Streitfall das Inlandsvermögen infolge der lediglich verhältnismäßigen Anrechnung der ausländischen Erbschaftsteuer höher besteuert wird, als es besteuert würde, wenn sich weder der ausländische Grundbesitz noch ein entsprechender inländischer Grundbesitz im Nachlass befänden, ist nach Auffassung des Senats aus europarechtlicher Sicht unbeachtlich. Europarechtserheblichkeit kann sich erst aus einem Vergleich der Steuerbelastung des Inlandsvermögens infolge des Vorhandenseins des Auslandsvermögens mit der Besteuerung ergeben, die bei (unterstellter) Belegenheit dieses Auslandsvermögens ebenfalls im Inland zu tragen wäre.

**22 2.**

Die direkten Steuern fallen zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedsstaaten; diese müssen aber ihre Befugnisse unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben (Urteile des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften --EuGH-- vom 11. August 1995 Rs. C-80/94 , Wielockx, Slg. 1995, I-2493 Rdnr. 16, sowie vom 10. März 2005 Rs. C-39/04 , Laboratoires Fournier SA, Slg. 2005, I-2057 Rdnr. 14). Nach Art. 73b Abs. 1 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft --EGV -- (jetzt Art. 56 Abs. 1 EG ) sind im Rahmen der Bestimmungen über den freien Kapital- und Zahlungsverkehr u.a. alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedsstaaten verboten. Von diesem Verbot erfasst werden unmittelbare oder mittelbare aktuelle oder potenzielle Behinderungen, Begrenzungen oder Untersagungen für den Zufluss, Abfluss oder Durchfluss von Kapital (vgl. Ress/Ukrow in Grabitz/Hilf, Das Recht der Europäischen Union, Stand Juni 2005, Art. 56 EG Rdnr. 35). So verstanden kann auch eine (erst künftige) Erbschaft- oder Schenkungsteuerbelastung zu einer Beschränkung des Kapitalverkehrs führen. Denn eine solche (potenzielle) Belastung kann einen Inländer vom Kauf einer Immobilie in einem anderen Mitgliedsstaat abhalten und dazu bewegen, stattdessen eine (vergleichbare) Immobilie im Inland zu erwerben. Spätestens seit dem EuGH-Urteil vom 11. Dezember 2003 Rs. C-364/01 , Barbier (Slg. 2003, I-1513) ist zweifelhaft geworden, ob die oben unter II. dargelegten Rechtsfolgen der Anwendung des § 31 BewG sowie der Nichtanwendbarkeit des § 13a ErbStG auf den ausländischen Grundbesitz für die Besteuerung des Inlandsvermögens bei einem Sachverhalt wie im Streitfall mit der Freiheit des Kapitalverkehrs vereinbar sind. Im Ergebnis führen die deutschen Vorschriften dazu, dass nach dem Ort unterschieden wird, in dem sich der Nachlass bzw. ein Teil davon zum Todeszeitpunkt des Erblassers befindet.

**23 3.**

Ein Verstoß dieser Rechtsfolgen gegen die Kapitalverkehrsfreiheit ist allerdings dann unerheblich, wenn er durch den nationalen Steuervorbehalt des § 73d Abs. 1 Buchst. a EGV (jetzt Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EG ) gedeckt ist.

24 a)

Zu § 31 BewG

25 Bei Erwerben land- und forstwirtschaftlichen Vermögens nach 1995 ist die Berufung auf den nationalen Steuervorbehalt des Art. 73d Abs. 1 Buchst. a EGV in Bezug auf § 31 BewG zweifelhaft, weil die Bewertung inländischen land- und forstwirtschaftlichen Vermögens für Zwecke der Erbschaftsteuer durch Art. 1 Nr. 36 JStG 1997 rückwirkend auf den 1. Januar 1996 neu geregelt worden ist, und zwar in den §§ 140 ff. BewG (vgl. dazu BFH-Beschluss in BFHE 198, 342, BStBl II 2002, 598, 604 [BFH 22.05.2002 - II R 61/99] ). Die Neuregelung hat zu einem durchschnittlichen Wertniveau von 10 v.H. der Verkehrswerte geführt. Werden in dieser Neuregelung trotz teilweiser inhaltlicher Anknüpfung an die bisherigen Regelungen in den §§ 36 ff. BewG erst nach 1993 entstandene Steuervorschriften erblickt, könnte dies nach der Auslegung der Schlussakte zum Vertrag von Maastricht (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften --ABIEG-- vom 29. Juli 1992 Nr. C 191/95, Erklärung zu Art. 73d des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft ) einer Berufung auf den nationalen Steuervorbehalt --und damit einer Begünstigung inländischen land- und forstwirtschaftlichen Vermögens gegenüber dem entsprechenden Auslandsvermögen-- entgegenstehen. Darüber hinaus stellt sich die Frage nach einer verschleierte Beschränkung des freien Kapitalverkehrs i.S. des Art. 73d Abs. 3 EGV (jetzt Art. 58 Abs. 3 EG ), da die zu den unterschiedlichen Bewertungsergebnissen führenden Bewertungsmethoden beibehalten worden sind, obwohl sich der deutsche Gesetzgeber mit der Materie neu befasst hat.

26 b)

Zu § 13a ErbStG

27 Der Freibetrag sowie der Wertabschlag gemäß § 13a Abs. 1 und 2 i.V.m. Abs. 4 Nr. 2 ErbStG sollen nach der Gesetzesbegründung in erster Linie die besonderen Belastungen berücksichtigen, die außerhalb des Steuersystems (vgl. dazu EuGH-Urteil Laboratoires Fournier SA in Slg. 2005, I-02057 Rdnr. 20) bei einer Aufrechterhaltung des Betriebes in seiner Sozialgebundenheit entstehen.

28 Der Gesetzgeber hatte durch die Vorgängerregelung des § 13a ErbStG zunächst nur den Erwerb inländischen gewerblichen und freiberuflichen Betriebsvermögens erbschaftsteuerrechtlich begünstigt und auch dies zunächst nur durch die Gewährung eines Freibetrages. Erst durch § 13a Abs. 2 und 4 Nr. 2 ErbStG ist die Begünstigung ab dem 1. Januar 1996 auf den Erwerb inländischen land- und forstwirtschaftlichen Vermögens ausgedehnt und --für beide Vermögensarten-- um den Wertabschlag erweitert worden. Die Vorinstanz hat eine (indirekte) Diskriminierung wegen der Beschränkung der Steuervorteile des § 13a ErbStG auf Inlandsvermögen verneint, da die erwähnte Sozialgebundenheit eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft in einem anderen Mitgliedsland der EU nicht in gleicher Weise besteht und die inländischen Behörden etwaige vergleichbare Gemeinwohlinteressen eines anderen Mitgliedslandes nicht gleichermaßen berücksichtigen müssten. Falls der Beurteilung durch die Vorinstanz nicht zu folgen und eine Diskriminierung anzunehmen ist, scheidet eine Berufung auf den nationalen Steuervorbehalt des Art. 73d Abs. 1 Buchst. a EGV in der Auslegung der Schlussakte zum Vertrag von Maastricht nach Ansicht des Senats aus, weil die Steuervorteile erst nach 1993 auf land- und forstwirtschaftliches Vermögen erstreckt und noch erweitert worden sind (vgl. dazu Dauzenberg/Brüggemann, Betriebs-Berater 1997, 123, 130). Auf Art. 73d Abs. 3 EG kommt es dann nicht mehr an.

29 IV.



- 30** Der Senat setzt das Revisionsverfahren gemäß § 74 der Finanzgerichtsordnung (FGO) aus und legt dem EuGH gemäß Art. 234 Abs. 3 EG folgende Frage zur Vorabentscheidung vor:
- 31** Ist es mit Art. 73b Abs. 1 EGV (jetzt Art. 56 Abs. 1 EG ) vereinbar, dass für Zwecke der Erbschaftsteuer
- a) in einem anderen Mitgliedstaat belegenes (ausländisches) land- und forstwirtschaftliches Vermögen mit dem gemeinen Wert (Verkehrswert) zu bewerten ist, während für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen ein besonderes Bewertungsverfahren gilt, dessen Ergebnisse durchschnittlich nur 10 v.H. der gemeinen Werte erreichen,
  - und
  - b) der Erwerb inländischen land- und forstwirtschaftlichen Vermögens in Höhe eines besonderen Freibetrages außer Ansatz und der verbliebene Wert lediglich zu 60 v.H. anzusetzen ist,
- 32** wenn dies bei einem Erben, der einen aus inländischem Vermögen und ausländischem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen bestehenden Nachlass erbt, dazu führt, dass der Erwerb des inländischen Vermögens wegen der Belegenheit des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens im Ausland einer höheren Erbschaftsteuer unterliegt, als dies bei Belegenheit des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens ebenfalls im Inland der Fall wäre?

---

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus - insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet.