

# Urteil vom 12. Oktober 2022, II R 5/20

## Erweiterte unbeschränkte Schenkungsteuerpflicht

ECLI:DE:BFH:2022:U.121022.IIR5.20.0

BFH II. Senat

ErbStG § 2 Abs 1 Nr 1 S 1, ErbStG § 2 Abs 1 Nr 1 S 2 Buchst b, ErbStG § 21, AEUV Art 63 Abs 1, EGFreizügAbk CHE Art 2, AEUV Art 267, GG Art 2 Abs 1, GG Art 3 Abs 1

vorgehend FG München, 03. Juli 2019, Az: 4 K 1286/18

## Leitsätze

1. Die erweiterte unbeschränkte Schenkungsteuerpflicht verletzt nicht den allgemeinen Gleichheitssatz i.S. des Art. 3 Abs. 1 GG.
2. Die Regelung bewirkt auch keinen Verstoß gegen die unionsrechtliche Kapitalverkehrsfreiheit.

## Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 03.07.2019 - 4 K 1286/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

## Tatbestand

- I.
  - 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erwarb von seiner Mutter mit öffentlich beurkundetem Vertrag vom xx.12.2011 ein in der Schweiz belegenes Grundstück gegen Bestellung eines hinter dem Wert des Grundstücks zurückbleibenden sog. lebenslänglichen Nutznießungsrechts nach Schweizer Recht. Der Kläger und seine Mutter, die beide deutsche Staatsangehörige waren, hatten vor der Übertragung ihre Wohnsitze in der Bundesrepublik Deutschland aufgegeben und waren am xx.11.2011 in die Schweiz verzogen.
  - 2 Nachdem die Mutter des Klägers am xx.02.2013 verstorben war, setzte der Kläger als deren Alleinerbe den Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) im Rahmen des Erbschaftsteuerverfahrens von dem schenkweisen Erwerb des Grundstücks in Kenntnis. Das FA setzte mit Bescheid vom 08.12.2017 Schenkungsteuer für den Grundstückserwerb fest.
  - 3 Auf den Einspruch des Klägers hin setzte das FA die Schenkungsteuer mit Bescheid vom 27.03.2018 im Hinblick auf eine Neubewertung des Nutznießungsrechts herab; im Übrigen blieb der Einspruch ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 29.03.2018).
  - 4 Mit seiner Klage vor dem Finanzgericht (FG) machte der Kläger im Wesentlichen geltend, die erweiterte unbeschränkte Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 i.V.m. Satz 2 Buchst. b des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) sei verfassungs- und unionsrechtswidrig. Das FG wies die Klage ab. Nach Auffassung des FG stellt die Anknüpfung der Steuerpflicht an die Staatsangehörigkeit keinen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) dar. Ein strukturelles Vollzugsdefizit bestehe ebenfalls nicht. § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 i.V.m. Satz 2 Buchst. b ErbStG sei auch nicht unionsrechtswidrig.
  - 5 Mit der Revision rügt der Kläger die Vereinbarkeit von § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 i.V.m. Satz 2 Buchst. b ErbStG mit

höherrangigem Recht. Die Regelung der erweiterten unbeschränkten Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerpflicht führe insbesondere zwischen deutschen und nichtdeutschen Staatsangehörigen zu einer Ungleichbehandlung i.S. von Art. 3 Abs. 1 GG, die nicht zu rechtfertigen sei. Überdies verletze § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 i.V.m. Satz 2 Buchst. b ErbStG auch wegen eines strukturellen Vollzugsdefizits Art. 3 Abs. 1 GG. Zudem liege eine Verletzung der allgemeinen Handlungsfreiheit gemäß Art. 2 Abs. 1 GG unter dem Aspekt der Ausreisefreiheit sowie eine Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art. 63 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) vor.

- 6** Der Kläger beantragt, die Vorentscheidung, die Einspruchsentscheidung vom 29.03.2018 und den Schenkungsteuerbescheid vom 08.12.2017 in Gestalt des Änderungsbescheids vom 27.03.2018 aufzuheben.
- 7** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 8** Das Bundesministerium der Finanzen ist dem Verfahren nach § 122 Abs. 2 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) beigetreten. Es unterstützt in der Sache das Vorbringen des FA.

## Entscheidungsgründe

II.

- 9** Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen. Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Schenkungsteuerbescheid vom 27.03.2018 rechtmäßig ist. Die Regelung des § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 i.V.m. Satz 2 Buchst. b ErbStG verstößt weder gegen Verfassungs- noch gegen Unionsrecht.
- 10** 1. Als Schenkung unter Lebenden nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG gilt u.a. gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG tritt die Steuerpflicht in den Fällen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 ErbStG, wenn der Schenker zur Zeit der Ausführung der Schenkung oder der Erwerber zur Zeit der Entstehung der Steuer ein Inländer ist, für den gesamten Vermögensanfall ein (unbeschränkte Steuerpflicht). Nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b ErbStG gelten als Inländer auch deutsche Staatsangehörige, die sich nicht länger als fünf Jahre dauernd im Ausland aufgehalten haben, ohne im Inland einen Wohnsitz zu haben.
- 11** 2. Diese sog. erweiterte unbeschränkte Schenkungsteuerpflicht verstößt nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG.
- 12** a) Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) ist gleichheitsrechtlicher Ausgangspunkt im Steuerrecht der Grundsatz der Lastengleichheit.
- 13** aa) Die Steuerpflichtigen müssen dem Grundsatz nach durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 21.07.2010 - 1 BvR 611/07, 1 BvR 2464/07, BVerfGE 126, 400, Rz 80, und vom 07.04.2015 - 1 BvR 1432/10, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2015, 695). Der Gleichheitssatz belässt dem Gesetzgeber einen weitreichenden Entscheidungsspielraum sowohl bei der Auswahl des Steuergegenstands als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes (vgl. BVerfG-Beschluss vom 15.01.2014 - 1 BvR 1656/09, BVerfGE 135, 126, Rz 56). Abweichungen von der mit der Wahl des Steuergegenstands einmal getroffenen Belastungsentscheidung müssen sich indessen ihrerseits am Gleichheitssatz messen lassen (Gebot der folgerichtigen Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands). Demgemäß bedürfen sie eines besonderen sachlichen Grundes, der die Ungleichbehandlung zu rechtfertigen vermag (vgl. BVerfG-Urteile vom 05.11.2014 - 1 BvF 3/11, BVerfGE 137, 350, Rz 41, und vom 17.12.2014 - 1 BvL 21/12, BStBl II 2015, 50, Rz 123, m.w.N.). Dabei steigen die Anforderungen an den Rechtfertigungsgrund mit Umfang und Ausmaß der Abweichung (vgl. BVerfG-Urteil in BStBl II 2015, 50, Rz 123).
- 14** bb) Die Entscheidung darüber, ob die Einbeziehung einer Personengruppe in den Anwendungsbereich eines Steuergesetzes zur Auswahl und damit zur Bestimmung des Umfangs des Steuergegenstands zählt, bei der dem Gesetzgeber ein weiter Spielraum zusteht, oder ob dies eine Frage der Differenzierung innerhalb des Steuergegenstands ist, mit der Folge einer engeren Bindung des Gesetzgebers an die Grundsätze der Folgerichtigkeit und Belastungsgleichheit, kann nicht nach abstrakten Kriterien getroffen werden, sondern muss jeweils in Ansehung der konkreten Umstände des in Rede stehenden Steuergegenstands und der betreffenden

Vergleichsgruppen erfolgen. Dabei kommt es regelmäßig wesentlich darauf an, inwieweit die Gruppe, um deren Einbeziehung es geht, durch Merkmale geprägt ist, die gerade den Steuergegenstand, dessen Ausgestaltung in Frage steht, unter dem Gesichtspunkt des steuerbaren Vorteils kennzeichnen (z.B. BVerfG-Beschluss vom 15.01.2008 - 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, unter C.I.2.a bb).

- 15 So hat das BVerfG dem Gesetzgeber beispielsweise weitgehende Gestaltungsfreiheit hinsichtlich der Ausgestaltung der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht zugebilligt (vgl. BVerfG-Beschluss vom 22.07.1991 - 1 BvR 829/89, HFR 1992, 424).
- 16 b) Die Einbeziehung der deutschen Staatsangehörigen mit Auslandswohnsitz nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b ErbStG in die unbeschränkte Steuerpflicht gehört zur Bestimmung des Umfangs des Steuergegenstands, der dem Gesetzgeber weiten Gestaltungsspielraum eröffnet. Es handelt sich nicht um eine nachrangige Ausnahme, die unter Folgerichtigkeitsaspekten einer erhöhten Rechtfertigung bedürfte.
- 17 aa) Nach Wortlaut und Systematik des § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG stehen die einzelnen Tatbestände der unbeschränkten Steuerpflicht in § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 ErbStG gleichrangig nebeneinander. Dem Gesetz lässt sich keine Grundentscheidung entnehmen, wonach als Inländer i.S. von § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 ErbStG zunächst und vorrangig nur natürliche Personen gelten sollen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a ErbStG). § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b ErbStG und § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. c ErbStG enthalten vielmehr weitere Tatbestände, bei denen der Gesetzgeber einen besonderen Inlandsbezug unterstellt.
- 18 bb) Dies lässt sich auch der historischen Entwicklung der Vorschrift entnehmen.
- 19 Das erste reichseinheitliche Erbschaftsteuergesetz von 1906 (RGBl 1906, 654) stellte für die unbeschränkte Steuerpflicht allein auf die Staatsangehörigkeit ab (vgl. § 5 des Erbschaftsteuergesetzes von 1906). Mit dem wachsenden Finanzbedarf nach dem Ersten Weltkrieg erstreckte das Erbschaftsteuergesetz von 1919 (RGBl 1919, 1543) die unbeschränkte Steuerpflicht auch auf Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Inland (vgl. § 24 des Erbschaftsteuergesetzes von 1919), um "die Steuerpflicht in Anspruch [zu nehmen], wo immer sie durch Staatsangehörigkeit, Wohnsitz oder Aufenthalt [...] begründet ist" (vgl. Verhandlungen der verfassunggebenden Deutschen Nationalversammlung, Bd. 335, Anlage Nr. 376, S. 23). Das Erbschaftsteuergesetz von 1919 begrenzte die auf der Staatsangehörigkeit beruhende Steuerpflicht auf drei Jahre nach Wohnsitzaufgabe, was letztlich (über § 11 des Besitzsteuergesetzes von 1913 --RGBl 1913, 524--) auf § 1 Nr. 1 Buchst. c des preußischen Einkommensteuergesetzes von 1891 (Gesetz-Sammlung für die Königlichen Preußischen Staaten 1891, S. 175) zurückgeht (vgl. Verhandlungen der verfassunggebenden Deutschen Nationalversammlung, Bd. 335, Anlage Nr. 376, S. 23; Mrozek, Besitzsteuergesetz, Kommentar, 1917, S. 59). Der preußische Gesetzgeber nahm an, dass mit längerem Zeitablauf die Anknüpfung des Besteuerungsrechts an die Staatsangehörigkeit zum einen an Rechtfertigungskraft verliere und zum anderen die praktischen Probleme der Besteuerung zunähmen (vgl. Begründung zum Entwurf eines Einkommensteuergesetzes vom 03.11.1890, Finanzarchiv 1890, S. 673 f.).
- 20 Mit dem Gesetz zur Änderung des Erbschaftsteuergesetzes vom 30.06.1951 (BGBl I 1951, 759) wurde die (zeitlich inzwischen auf zwei Jahre begrenzte) unbeschränkte Steuerpflicht aufgrund der Staatsangehörigkeit zwar abgeschafft, da der Gesetzgeber einen Widerspruch zu den im Einkommensteuer- und Vermögensteuergesetz aufgestellten Grundsätzen und praktische Probleme bei der Durchsetzung des Steueranspruchs sah (vgl. BTDrucks I/1575, S. 12). Mit dem Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts vom 17.04.1974 (BGBl I 1974, 933) wurde die Regelung jedoch wieder unter ausdrücklicher Bezugnahme auf die Vorläuferregelungen in der heutigen Gestalt in das Gesetz eingefügt, um Steuerumgehungen durch lediglich vorübergehende Wohnsitzverlegungen in das Ausland zu verhindern (vgl. BTDrucks VI/3418, S. 61 f.).
- 21 Der Gesetzgeber von 1974 hat somit in historischer Kontinuität an Regelungskonzepte angeknüpft, welche die unbeschränkte Steuerpflicht nach der Staatsangehörigkeit gleichrangig neben derjenigen nach dem Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt gesehen haben. Ein etwaiges vorrangiges System der unbeschränkten Schenkungsteuerpflicht nach dem Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt lässt sich der Gesetzeshistorie nicht entnehmen. Sollte die auf der Harmonisierung mit den Grundsätzen der Einkommensteuer- und Vermögensteuer beruhende Gesetzesänderung im Jahr 1951 darauf schließen lassen, sind diese Überlegungen jedenfalls durch die nachfolgende Gesetzesänderung im Jahr 1974 überholt. Soweit der Kläger meint, damit sei keine Auswahl des Steuergegenstands erfolgt, sondern eine bloße Missbrauchsverhinderungsvorschrift erlassen worden, mag dies der gesetzgeberische Anlass für die Wiedereinführung der Regelung gewesen sein. Das ändert jedoch nichts an der Gesetzesfassung und der Gleichrangigkeit der Tatbestände. Der Wille des Gesetzgebers bzw. der am

Gesetzgebungsverfahren Beteiligten kann bei der Gesetzesinterpretation nur insoweit berücksichtigt werden, als er auch im Text Niederschlag gefunden hat (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 30.09.2015 - II R 13/14, BFHE 251, 569, Rz 15, m.w.N.).

- 22** c) In Anbetracht der somit weiten Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers bei der Ausgestaltung der unbeschränkten Schenkungsteuerpflicht erweist sich die konkrete Regelung des § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b ErbStG als sachgerecht und nicht willkürlich.
- 23** aa) Die Ungleichbehandlung von deutschen und nichtdeutschen Staatsangehörigen ist aufgrund des durch die deutsche Staatsangehörigkeit bewirkten engen Inlandsbezugs gerechtfertigt.
- 24** Dass der Gesetzgeber eine unbeschränkte Steuerpflicht grundsätzlich ohne verfassungsrechtliche Bedenken (jedenfalls auch) an die Staatsangehörigkeit knüpfen darf, ist anerkannt (vgl. Schön in Becker/Schön, Steuer- und Sozialstaat im europäischen Systemwettbewerb, 2005, 41; Lehner in Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, 3. Aufl. 2013, § 251 Rz 14; Könemann, Internationales Steuerrecht 2012, 560). Aus der Staatsangehörigkeit resultieren Rechte, die einen hinreichenden Inlandsbezug unabhängig von Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt herstellen, wie insbesondere das Wahlrecht, vgl. § 12 Abs. 2 des Bundeswahlgesetzes (vgl. Schön in Becker/Schön, a.a.O., 50 f.), und die sog. Deutschen-Grundrechte (Art. 8 Abs. 1, Art. 9 Abs. 1, Art. 11 Abs. 1, Art. 12 Abs. 1, Art. 16, Art. 20 Abs. 4, Art. 33 Abs. 1 und 2 GG), auf die sich deutsche Staatsangehörige unabhängig von ihrem Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt berufen können (vgl. Rübner in Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, 3. Aufl. 2011, § 196 Rz 35 ff.). Dementsprechend findet sich die Anknüpfung steuerlicher Rechtsfolgen an die Staatsangehörigkeit in verschiedenen Steuergesetzen und zwischenstaatlichen Abkommen (z.B. § 2 Abs. 1 Satz 1, § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 Satz 1 des Außensteuergesetzes, Art. 4 Abs. 2 Buchst. c des OECD-Musterabkommens aus 2017).
- 25** bb) Im Falle der erweiterten unbeschränkten Schenkungsteuerpflicht kommt hinzu, dass der Gesetzgeber diese Steuerpflicht nicht alleine an die Staatsangehörigkeit geknüpft hat, sondern die Steuerpflicht zusätzlich auf einen Zeitraum von fünf Jahren beschränkt hat, in dem kein inländischer Wohnsitz bestanden hat. Diese zeitliche Begrenzung trägt in freiheitsschonendem Maße der Tatsache Rechnung, dass mit fortschreitendem Zeitablauf die Bindungen des im Ausland wohnhaften deutschen Staatsangehörigen allmählich verblassen und ein fortbestehender unbeschränkter Steuerzugriff damit immer rechtfertigungsbedürftiger wird. Die konkrete Festlegung des Zeitraums auf fünf Jahre hält sich dabei in den Grenzen einer zulässigen Typisierung (vgl. zur Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers zuletzt BFH-Urteil vom 14.11.2018 - II R 63/15, BFHE 266, 133, BStBl II 2021, 184, Rz 34, m.w.N.).
- 26** Flankiert wird diese, in § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b ErbStG enthaltene zusätzliche Voraussetzung der erweiterten unbeschränkten Schenkungsteuerpflicht schließlich durch die in § 21 ErbStG vorgesehene --jedenfalls teilweise-- Vermeidung einer Doppelbesteuerung in Auslandsfällen.
- 27** d) Entgegen der Auffassung des Klägers leidet die in § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 i.V.m. Satz 2 Buchst. b ErbStG geregelte erweiterte unbeschränkte Schenkungsteuerpflicht auch nicht an einem mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbaren strukturellen Erhebungs- und Vollzugsdefizit.
- 28** aa) Neben der Verfassungsmäßigkeit der materiellen Steuerpflicht verlangt der Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG für das Steuerrecht, dass die Steuerpflichtigen durch ein Steuergesetz nicht nur rechtlich, sondern auch tatsächlich gleich belastet werden. Steuerrechtliche Regelungen sind so auszugestalten, dass Gleichheit im Belastungserfolg für alle Steuerpflichtigen hergestellt werden kann. Wird das verfassungsrechtliche Gebot tatsächlich gleicher Steuerbelastung durch gleichen Gesetzesvollzug verletzt, kann das dazu führen, dass die materielle Steuernorm selbst verfassungswidrig wird. Das ist der Fall, wenn dem Gesetzgeber die mangelhafte Durchsetzung der Steuerpflicht zuzurechnen ist (z.B. BVerfG-Beschluss vom 22.03.2022 - 1 BvR 2868/15, HFR 2022, 676, Rz 143, m.w.N.). Wird die Gleichheit im Belastungserfolg durch die rechtliche Gestaltung des Erhebungsverfahrens prinzipiell verfehlt, kann dies die Verfassungswidrigkeit der gesetzlichen Besteuerungsgrundlage nach sich ziehen. Nach dem Gebot tatsächlich gleicher Steuerbelastung durch gleichen Gesetzesvollzug begründet die in den Verantwortungsbereich des Gesetzgebers fallende strukturell gegenläufige Erhebungsregel im Zusammenwirken mit der zu vollziehenden materiellen Steuernorm deren Verfassungswidrigkeit. Strukturell gegenläufig wirken sich Erhebungsregelungen gegenüber einem Besteuerungstatbestand aus, wenn sie dazu führen, dass der Besteuerungsanspruch weitgehend nicht durchgesetzt werden kann. Vollzugsmängel, wie sie immer wieder vorkommen können und sich tatsächlich ereignen, führen allein noch nicht zur Verfassungswidrigkeit der materiellen Steuernorm (z.B. BVerfG-Beschluss in HFR 2022, 676, Rz 144, m.w.N.).

- 29 bb) Im Falle der erweiterten unbeschränkten Schenkungsteuerpflicht handelt es sich --wenn überhaupt-- um eine bloße empirische Ineffizienz des Steuervollzugs.
- 30 Die Erfassung steuerrelevanter Vorgänge, die sich im Ausland vollziehen, mag zwar mit Schwierigkeiten verbunden sein. Die Schwierigkeiten haben aber ihren Grund nicht darin, dass das Erhebungsverfahren strukturell auf Undurchsetzbarkeit angelegt wäre, sondern darin, dass die Aufklärungsmöglichkeiten im Ausland faktisch begrenzt sind. Durch den Auslandsbezug bedingte Vollzugsdefizite ergeben für sich allein noch keine Verletzung des Gleichheitssatzes (vgl. BFH-Urteil vom 09.04.2008 - II R 39/06, BFH/NV 2008, 1529, unter II.3.d, m.w.N.). Zwar gehört der völkerrechtliche Grundsatz der Gebietshoheit, wonach ein Staat auf seinem Gebiet die grundsätzlich ausschließliche Befugnis zur Vornahme von Hoheitsakten besitzt, zu den allgemeinen Regeln des Völkerrechts, welche gemäß Art. 25 Satz 1 GG Bestandteil des Bundesrechts sind (vgl. Herdegen in Dürig/Herzog/Scholz, Komm. z. GG, Art. 25 Rz 51). Art. 25 GG stellt aber keine der Schenkungsteuerpflicht gegenläufige Erhebungsregel dar, sondern erschwert lediglich die Durchsetzung der Steuerpflicht.
- 31 Auch im Übrigen spricht nichts dafür, dass der Gesetzgeber durch die spezifische Gestaltung des Erhebungsverfahrens den Tatbestand der erweiterten unbeschränkten Schenkungsteuerpflicht leerlaufen ließe. Im Gegenteil hat der Gesetzgeber verschiedene verfahrensrechtliche Sicherungsmechanismen vorgesehen, um Fälle wie den vorliegenden steuerlich erfassen zu können. Hierzu zählen neben der Anzeigepflicht der an der Schenkung Beteiligten (§ 30 Abs. 1 und 2 ErbStG) insbesondere die lange Anlaufhemmung der Festsetzungsfrist bei Unkenntnis der Behörde bis zum Ablauf des Kalenderjahrs, in dem der Schenker gestorben ist (§ 170 Abs. 5 Nr. 2 der Abgabenordnung --AO--), und die besonderen Mitwirkungspflichten der Beteiligten in Auslandsfällen (§ 90 Abs. 2 AO).
- 32 3. Es liegt auch keine Verletzung von Art. 2 Abs. 1 GG unter dem Aspekt der Ausreisefreiheit vor (vgl. dazu BVerfG-Urteil vom 16.01.1957 - 1 BvR 253/56, BVerfGE 6, 32, und BVerfG-Beschluss vom 14.05.1986 - 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200, BStBl II 1986, 628, unter B.I.4.b aa).
- 33 Sofern man hier überhaupt angesichts der allenfalls mittelbaren Erschwerung der Ausreise durch den (zunächst) weiter bestehenden Steuerzugriff aufgrund der Staatsangehörigkeit einen Eingriff in das Grundrecht bejahen wollte, so wäre dieser jedenfalls gerechtfertigt, da nach den obigen Ausführungen (unter II.2.c) jener steuerliche Anknüpfungspunkt eine legitime Auswahlentscheidung des Gesetzgebers darstellt.
- 34 4. Die erweiterte unbeschränkte Schenkungsteuerpflicht verstößt auch nicht gegen Unionsrecht. Eine Verletzung der unionsrechtlichen Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 Abs. 1 AEUV) ist nicht gegeben. Diesbezüglich ist die Rechtslage durch die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) bereits geklärt, so dass es der Einholung einer Vorabentscheidung nach Art. 267 AEUV nicht bedarf.
- 35 a) Nach Art. 63 Abs. 1 AEUV sind grundsätzlich alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten.
- 36 Der EuGH hat hinsichtlich einer niederländischen Vorschrift entschieden, dass eine nationale Regelung, nach welcher der Übergang eines Nachlasses eines Angehörigen eines Mitgliedstaats, der innerhalb von zehn Jahren nach Verlegung seines Wohnsitzes ins Ausland verstorben ist, so besteuert wird, als wäre dieser Staatsangehörige im selben Mitgliedstaat wohnen geblieben, wenn auch unter Befreiung in Höhe der Erbschaftsteuer, die in dem Staat erhoben wird, in den der Verstorbene seinen Wohnsitz verlegt hatte, keine Beschränkung des Kapitalverkehrs darstellt (EuGH-Urteil van Hilten - van der Heijden vom 23.02.2006 - C-513/03, EU:C:2006:131, Rz 45, Slg. 2006, I-1957). Des Weiteren sind nach der Rechtsprechung des EuGH die Mitgliedstaaten grundsätzlich nicht verpflichtet, ihr eigenes Steuersystem den verschiedenen Steuersystemen der anderen Mitgliedstaaten anzupassen, um namentlich die sich aus der parallelen Ausübung ihrer Besteuerungsbefugnisse ergebende Doppelbesteuerung zu beseitigen und so z.B. die Anrechnung der Erbschaftsteuer zu ermöglichen, die in einem anderen Mitgliedstaat als dem Wohnsitzstaat des Erben entrichtet wurde (z.B. zu § 21 ErbStG EuGH-Urteil Block vom 12.02.2009 - C-67/08, EU:C:2009:92, Rz 31, Slg. 2009, I-883).
- 37 b) In Anbetracht dessen bewirkt § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 i.V.m. Satz 2 Buchst. b ErbStG im vorliegenden Fall keine Beschränkung des Kapitalverkehrs.
- 38 Die im deutschen ErbStG vorgesehene erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht entspricht im Wesentlichen der vom EuGH als unbedenklich eingestuft niederländischen Regelung. Es kann dahinstehen, ob --wie es der Kläger geltend gemacht hat-- sich der EuGH für das Ergebnis in seinem Urteil van Hilten - van der Heijden (EU:C:2006:131,

Rz 45, Slg. 2006, I-1957) wesentlich darauf gestützt hat, dass das seinerzeit maßgebliche niederländische Recht eine umfassende Anrechnungsmöglichkeit der ausländischen Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer vorgesehen hat. Denn eine solche Anrechnungsmöglichkeit besteht auch im vorliegenden Fall. Zwar findet hier nicht das Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Nachlaß- und Erbschaftsteuern vom 30.11.1978 (BGBl II 1980, 594) Anwendung, weil sich dieses nicht auf die Schenkungsteuer erstreckt (vgl. Art. 2 des Abkommens). Hätte die Schenkung des Schweizer Grundstücks von der Mutter an den Kläger in der Schweiz Schenkungsteuer ausgelöst --was nicht festgestellt ist--, wäre diese Steuer nach § 21 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Nr. 1 ErbStG i.V.m. § 121 Nr. 2 des Bewertungsgesetzes auf die deutsche Schenkungsteuer anzurechnen gewesen.

- 39** Etwaige aus § 21 ErbStG resultierende fehlende Anrechnungsmöglichkeiten in anderen Fällen als dem vorliegenden (z.B. bei ausländischen Bankkonten, vgl. Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 21 Rz 76) erfordern keine Vorlage an den EuGH im hiesigen Verfahren, denn der EuGH entscheidet nicht über hypothetische Fragen (z.B. EuGH-Urteil Meilicke vom 16.07.1992 - C-83/91, EU:C:1992:332, Rz 25, Slg. 1992, I-4871). Im Übrigen hat der EuGH bereits erkannt, dass die Kapitalverkehrsfreiheit auch dann nicht verletzt ist, wenn die Anrechnungsvorschriften nicht jegliche Doppelbesteuerung beseitigen (EuGH-Urteil Block, EU:C:2009:92, Rz 31, Slg. 2009, I-883).
- 40** 5. Ein Verstoß gegen die Bestimmungen des Abkommens zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits über die Freizügigkeit vom 30.04.2002 (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 2002, L 114, 6) ist schließlich auch nicht ersichtlich.
- 41** a) Dieses Abkommen enthält zwar in seinem Art. 2 ein Verbot der Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit. Dieses Verbot gilt aber bereits nach dem Wortlaut des Art. 2 nur bei der Anwendung des Abkommens gemäß den Anhängen I, II und III. Der EuGH hat dementsprechend festgehalten, dass Art. 2 des Abkommens zwar vom Grundsatz der Nichtdiskriminierung handelt, aber nicht generell und absolut jede Ungleichbehandlung von Staatsangehörigen einer der Vertragsparteien, die sich im Hoheitsgebiet der anderen Partei aufhalten, verbietet, sondern nur Diskriminierungen wegen der Staatsangehörigkeit, und das auch nur, soweit die Situation dieser Staatsangehörigen in den sachlichen Anwendungsbereich der Bestimmungen der Anhänge I bis III dieses Abkommens fällt (vgl. EuGH-Urteil Hengartner und Gasser vom 15.07.2010 - C-70/09, EU:C:2010:430, Rz 39, Slg. 2010, I-7233).
- 42** b) Es sind weder vom Kläger Tatsachen vorgetragen noch vom FG festgestellt, aufgrund derer der Kläger in den Anwendungsbereich der Anhänge I bis III des Freizügigkeitsabkommens fielen. Die Anhänge II und III betreffen die hier offensichtlich nicht einschlägige Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit sowie die gegenseitige Anerkennung von Berufsqualifikationen. Anhang I des Abkommens betrifft in erster Linie die Arbeitnehmerfreizügigkeit sowie die Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit (vgl. Art. 6 bis 23 des Anhangs). Es ist weder vorgetragen noch ersichtlich, dass der Umzug des Klägers bzw. seiner Mutter in die Schweiz im Zusammenhang mit solchen erwerbswirtschaftlichen Gründen gestanden hat. Soweit Art. 24 des Anhangs I auch eine Regelung für Personen, die keine Erwerbstätigkeit ausüben, enthält, regelt diese Bestimmung nur das Recht auf eine Aufenthaltserlaubnis, welches durch die erweiterte unbeschränkte Schenkungsteuerpflicht nicht tangiert wird.
- 43** Selbst wenn das Diskriminierungsverbot des Art. 2 des Freizügigkeitsabkommens einschlägig wäre, würde es nicht dadurch verletzt, dass die Vertragsstaaten unterschiedliche Anknüpfungspunkte, insbesondere die Staatsangehörigkeit, zur Aufteilung ihrer Steuerhoheit wählen (vgl. EuGH-Urteil Bukovansky vom 19.11.2015 - C-241/14, EU:C:2015:766, Rz 45 bis 47, BStBl II 2017, 238).
- 44** 6. Ausgehend von den vorstehenden Grundsätzen hat das FG zu Recht die Klage abgewiesen.
- 45** Zum Zeitpunkt der Ausführung der (gemischten) Grundstücksschenkung von der Mutter an den Kläger hatten Schenkerin und Erwerber nach den Feststellungen des FG weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt im Inland. Da jedoch beide die deutsche Staatsangehörigkeit besaßen und ihre jeweiligen Wohnsitze im Inland erst kurz zuvor aufgegeben hatten, unterfielen sie der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 i.V.m. Satz 2 Buchst. b ErbStG. Weitere Parameter der Besteuerung stehen zwischen den Beteiligten nicht im Streit.
- 46** 7. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.