

Urteil vom 07. September 2011, II R 58/09

Anrechnung niederländischer Schenkungsteuer bei mehreren Erwerben - Vereinbarkeit der Besteuerung grenzüberschreitender Schenkungen mit dem Gemeinschaftsrecht - Keine Pflicht eines Mitgliedsstaats zur Anpassung an andere Steuersysteme

BFH II. Senat

ErbStG § 14, ErbStG § 21, EG Art 56, EG Art 58, AEUV Art 63, AEUV Art 65, ErbStG § 14, ErbStG § 21, EG Art 39, EG Art 43, AEUV Art 45, AEUV Art 49

vorgehend FG Köln, 22. April 2009, Az: 9 K 47/07

Leitsätze

Bei der Festsetzung der inländischen Schenkungsteuer für einen Erwerb, der auch in den Niederlanden der Schenkungsteuer unterliegt, führt die Berücksichtigung von ebenfalls in den Niederlanden besteuerten Vorerwerben nach § 14 ErbStG nicht zu einer Anrechnung der für die gesamten Vorerwerbe gezahlten niederländischen Steuer. Die in den Niederlanden gezahlte Schenkungsteuer ist nur insoweit nach § 21 ErbStG anzurechnen, als sie auf die besteuerte Zuwendung (Letzterwerb) entfällt .

Tatbestand

I.

1 Die im Inland wohnende Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) erhielt von ihrer in den Niederlanden wohnenden Mutter mehrere in den Niederlanden der Schenkungsteuer unterworfenen Zuwendungen von Bargeld wie folgt:

2 Tag der Schenkung	Höhe der Zuwendung (nach Abzug der Kosten)	Niederländische Schenkungsteuer
1. Januar 1989	66.347 DM	4.096 DM
1. Januar 1990	106.285 DM	8.878 DM
14. Januar 1991	106.249 DM	8.819 DM
1. Januar 1992	106.285 DM	8.739 DM
18. Oktober 1993	64.339 DM	3.679 DM
24. Februar 1995	119.557 DM	9.827 DM
17. Januar 1996	145.552 DM	12.846 DM
14. Februar 1997	110.687 DM	8.594 DM
22. Dezember 1998	78.706 DM	4.665 DM

3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--), der aufgrund der Mitteilung der Klägerin vom 7. April 2005 von diesen Zuwendungen Kenntnis erlangt hatte, setzte mit Bescheiden vom 7. Oktober 2005 Schenkungsteuer gegen die Klägerin fest. Für die in den Jahren 1989, 1990 und 1996 erfolgten Zuwendungen belief sich die Schenkungsteuer auf 0 DM. Den Anrechnungsbetrag für die Vorschenkungen ermittelte das FA in der Weise,

dass es von der fiktiven Schenkungsteuer für die Vorerwerbe die niederländische Schenkungsteuer für den jeweils letzten Vorerwerb abzog. Die niederländische Schenkungsteuer wurde insoweit angerechnet, als sie auf den jeweiligen Erwerb am Stichtag entfiel.

- 4 Mit den Einsprüchen gegen die Schenkungsteuerbescheide betreffend die Zuwendungen in den Jahren 1991 bis 1993, 1995, 1997 und 1998 begehrte die Klägerin die Anrechnung der gesamten niederländischen Schenkungsteuer. Im Verlauf des Einspruchsverfahrens erließ das FA am 29. Mai 2006 geänderte Steuerbescheide, in denen es die Schenkungsteuer für die Zuwendung in 1991 auf 0 DM und im Übrigen wie folgt festsetzte:

	1992	1993	1995	1997	1998
	(DM)	(DM)	(DM)	(DM)	(DM)
Zuwendung	106.285	64.339	119.557	110.687	78.706
zuzüglich Vorerwerbe	278.881	385.166	449.505	714.614	825.301
Gesamtbetrag	385.166	449.505	569.062	825.301	904.007
abzüglich Freibetrag	90.000	90.000	90.000	400.000	400.000
steuerpflichtiger Erwerb (abgerundet)	295.100	359.500	479.000	425.300	504.000
Steuersatz	6,5 %	7 %	7,5 %	11 %	11,31 %
Schenkungssteuer	19.181	25.165	35.925	46.783	57.000
abzüglich Anrechnungsbetrag für die Vorschenkungen	10.384	19.182	25.165	34.606	46.783
abzüglich anrechenbare niederländische Steuer	8.739	3.679	9.827	8.594	4.665
festgesetzte Schenkungssteuer	58	2.304	933	3.583	5.552

- 6 Der nach § 14 Abs. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) ermittelte Anrechnungsbetrag wurde nunmehr jeweils ohne eine Kürzung um niederländische Schenkungsteuer berücksichtigt.
- 7 Im Übrigen blieb der Einspruch ohne Erfolg.
- 8 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Eine weiter gehende Anrechnung der von der Klägerin gezahlten niederländischen Schenkungsteuer sei weder nach § 14 ErbStG noch nach § 21 ErbStG noch unter Berücksichtigung unionsrechtlicher Grundsätze gerechtfertigt. Die teilweise Nichtanrechnung ausländischer Steuerbeträge sei nicht das Ergebnis einer unzulässigen Doppelbesteuerung oder einer mangelnden Abstimmung der Regelungen in § 14 ErbStG und § 21 ErbStG. Es handele sich vielmehr um die Folge der Regelungsstruktur des § 14 ErbStG, die keine über den einzelnen Erwerbsvorgang hinausgehende Anrechnung gezahlter Steuerbeträge --gleich ob inländischer oder ausländischer Art-- im Rahmen der Zusammenrechnung vorsehe. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 438 veröffentlicht.
- 9 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung von § 14 und § 21 ErbStG. Der vom FA gewählte Berechnungsweg führe zu einer Doppelbesteuerung und zu einer teilweisen Nichtanrechnung der für die Zuwendungen gezahlten ausländischen Schenkungsteuer. Dadurch werde der Erwerb von Auslandsvermögen höher mit Erbschaftsteuer belastet als ein vergleichbarer Erwerb von Inlandsvermögen. Deshalb sei vor Abzug der fiktiven Schenkungsteuer nach § 14 ErbStG zunächst die Entlastung nach § 21 ErbStG zu berücksichtigen, wobei jeweils die gesamte auf die einbezogenen Vorerwerbe entfallende ausländische Schenkungsteuer anzurechnen sei.
- 10 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung sowie die Einspruchsentscheidung vom 8. Dezember 2006 aufzuheben und die Schenkungsteuerbescheide vom 29. Mai 2006 dahin zu ändern, dass die Schenkungsteuer für die Zuwendungen in den Jahren 1992, 1993, 1995, 1997 und 1998 auf jeweils 0 DM festgesetzt wird.

- 11 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht angenommen, dass bei der Festsetzung der inländischen Schenkungsteuer für einen Erwerb, der auch in den Niederlanden der Schenkungsteuer unterliegt, die Berücksichtigung von ebenfalls in den Niederlanden besteuerten Vorerwerben nach § 14 ErbStG nicht zu einer Anrechnung der für die gesamten Vorerwerbe gezahlten niederländischen Schenkungsteuer führt. Die in den Niederlanden gezahlte Schenkungsteuer ist nach § 21 ErbStG nur insoweit anzurechnen, als sie auf die besteuerte Zuwendung (Letzterwerb) entfällt. Die für einbezogene Vorerwerbe gezahlte ausländische Schenkungsteuer ist selbst dann nicht anzurechnen, wenn die Berücksichtigung der früheren Erwerbe bei der Besteuerung des Letzterwerbs zu einem höheren Steuersatz geführt hat und sich die ausländische Schenkungsteuer bei der Besteuerung des jeweiligen Vorerwerbs mangels einer entsprechend festgesetzten inländischen Schenkungsteuer nicht ausgewirkt hat.
- 13 1. Die für die Vorschenkungen anzurechnende Steuer ist nicht mit jeweils höheren Beträgen als vom FA in den Steuerbescheiden berücksichtigt abzuziehen.
- 14 a) Nach § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG werden mehrere innerhalb von zehn Jahren von derselben Person anfallende Vermögensvorteile in der Weise zusammengerechnet, dass dem letzten Erwerb die früheren Erwerbe nach ihrem früheren Wert zugerechnet werden. Von der Steuer für den Gesamtbetrag wird die Steuer abgezogen, die für die früheren Erwerbe nach den persönlichen Verhältnissen des Erwerbers und auf der Grundlage der geltenden Vorschriften zur Zeit des letzten Erwerbs zu erheben gewesen wäre (§ 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG in der bis einschließlich 1995 geltenden Fassung bzw. § 14 Abs. 1 Satz 2 ErbStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 1997 --JStG 1997-- vom 20. Dezember 1996, BGBl I 1996, 2049, BStBl I 1996, 1523). Die Neufassung findet auf Erwerbe Anwendung, für die die Steuer nach dem 31. Dezember 1995 entstanden ist (§ 37 Abs. 1 ErbStG in der Fassung des JStG 1997).
- 15 b) § 14 ErbStG will verhindern, dass durch die Aufteilung einer beabsichtigten Zuwendung in mehrere zeitlich folgende Teilübertragungen durch Mehrfachgewährung der persönlichen Freibeträge und durch Vermeidung der Steuerprogression Steuervorteile erlangt werden. Die von der Vorschrift angeordnete Zusammenrechnung gewährleistet, dass die Freibeträge innerhalb des zehnjährigen Zusammenrechnungszeitraums nur einmal zur Anwendung gelangen und sich für mehrere Erwerbe gegenüber einer einheitlichen Zuwendung in gleicher Höhe kein Progressionsvorteil ergibt (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 9. Juli 2009 II R 55/08, BFHE 225, 498, BStBl II 2009, 969, m.w.N.).
- 16 § 14 ErbStG ändert nichts daran, dass die einzelnen Erwerbe als selbständige steuerpflichtige Vorgänge jeweils für sich der Steuer unterliegen. Weder werden die früheren Steuerfestsetzungen mit der Steuerfestsetzung für den letzten Erwerb zusammengefasst noch werden die einzelnen Erwerbe innerhalb eines Zehnjahreszeitraums zu einem einheitlichen Erwerb verbunden. Die Vorschrift enthält lediglich eine besondere Anordnung für die Berechnung der Steuer, die für den letzten Erwerb innerhalb des Zehnjahreszeitraums festzusetzen ist (BFH-Urteil in BFHE 225, 498, BStBl II 2009, 969, m.w.N.).
- 17 c) Die Regelung ist gleichermaßen auf den Erwerb von In- und Auslandsvermögen anzuwenden. Eine unterschiedliche Ermittlung der für die früheren Erwerbe abzuziehenden (fiktiven) Steuer ist insoweit in § 14 Abs. 1 ErbStG nicht vorgesehen. Abzuziehen ist die Steuer, die für die früheren Erwerbe zur Zeit des letzten zu erheben gewesen wäre. Nicht gesondert geregelt ist jedoch, wie die abzuziehende Steuer nach § 14 Abs. 1 ErbStG zu ermitteln ist, wenn bei einem Vorerwerb ausländische Schenkungsteuer gezahlt und auf inländische Schenkungsteuer nach § 21 ErbStG angerechnet wurde.
- 18 aa) Nach § 21 Abs. 1 Satz 1 ErbStG ist bei Erwerbern, die in einem ausländischen Staat mit ihrem Auslandsvermögen zu einer der deutschen Erbschaftsteuer entsprechenden Steuer --ausländische Steuer-- herangezogen werden, in den Fällen des § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, sofern nicht die Vorschriften eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung anzuwenden sind, auf Antrag die festgesetzte, auf den Erwerber entfallende, gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch unterliegende ausländische Steuer insoweit auf die deutsche Erbschaftsteuer

anzurechnen, als das Auslandsvermögen auch der deutschen Erbschaftsteuer unterliegt. § 21 ErbStG gilt gemäß § 1 Abs. 2 ErbStG auch für Schenkungen unter Lebenden.

- 19** Durch die Anrechnung der ausländischen Steuer soll eine doppelte steuerliche Belastung von Erwerbemöglichkeiten vermieden werden (vgl. BFH-Urteil vom 22. September 2010 II R 54/09, BFHE 231, 219, BStBl II 2011, 241, m.w.N.). Diese Anrechnung erfolgt im Rahmen des Festsetzungsverfahrens.
- 20** bb) Die Frage, ob bei der Ermittlung der für die früheren Erwerbe abzuziehenden Steuer nach § 14 Abs. 1 ErbStG die Anrechnung der für einen Vorerwerb gezahlten ausländischen Schenkungsteuer zu berücksichtigen ist, wird in der Literatur unterschiedlich beantwortet. Zum Teil wird die Auffassung vertreten, dass in einem solchen Fall die angerechnete ausländische Schenkungsteuer den Anrechnungshöchstbetrag nach § 14 Abs. 1 ErbStG mindert, und zwar unabhängig davon, ob der ausländische Staat Erwerbe vergleichbar wie die Bundesrepublik Deutschland (Bundesrepublik) besteuert (vgl. Knobel in Viskorf/Knobel/Schuck, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 3. Aufl., § 14 ErbStG Rz 74). Nach anderer Auffassung ist auf die Besteuerung des Vorerwerbs durch den ausländischen Staat abzustellen und je nach Art dieser Besteuerung zu differenzieren (vgl. Jülicher in Troll/Gebel/ Jülicher, ErbStG, § 14 Rz 56 ff.; Maier/Ohletz in Wilms/ Jochum, ErbStG, § 14 Rz 97 f.).
- 21** cc) Im Streitfall hat das FA bei der Berechnung der Steuer jeweils den Anrechnungsbetrag nach § 14 Abs. 1 ErbStG angesetzt, der sich ohne Berücksichtigung der für die Vorerwerbe gezahlten ausländischen Schenkungsteuer ergeben hat. Dies wirkt sich zugunsten der Klägerin aus, weil für die früheren Erwerbe die fiktive Schenkungsteuer ungemindert abgezogen wurde. Damit hat das FA die höchstmögliche inländische Schenkungsteuer für die Vorerwerbe abgezogen. Für den ungeminderten Abzug der fiktiven Schenkungsteuer spricht, dass § 14 Abs. 1 ErbStG ausschließlich der Berechnung der Schenkungsteuer für den Letzterwerb dient, also weder die Selbständigkeit noch die Besteuerung der Vorerwerbe als solche berührt, und damit der Anrechnungsbetrag für alle einbezogenen Vorerwerbe --wie beim Erwerb von Inlandsvermögen-- unabhängig von einer für die einzelnen Vorerwerbe gezahlten ausländischen Schenkungsteuer zu ermitteln ist, auch wenn der Wortlaut des § 14 Abs. 1 ErbStG auf die für die früheren Erwerbe zur Zeit des letzten Erwerbs zu erhebende Steuer abstellt. Wegen der fehlenden Entscheidungserheblichkeit kann aber letztlich offen bleiben, ob und ggf. inwieweit die für einen Vorerwerb nach § 21 ErbStG angerechnete ausländische Schenkungsteuer bei der Besteuerung des Letzterwerbs nach § 14 Abs. 1 ErbStG zu berücksichtigen ist. Eine Änderung der angefochtenen Steuerbescheide zum Nachteil der Klägerin wäre nicht möglich (sog. Verböserungsverbot; vgl. z.B. BFH-Urteil vom 19. Mai 2010 XI R 32/08, BFHE 230, 272, BStBl II 2010, 1079, unter II.3.a, m.w.N.).
- 22** 2. Die niederländische Schenkungsteuer ist nach § 21 Abs. 1 Satz 1 ErbStG in zutreffendem Umfang auf die deutsche Schenkungsteuer angerechnet worden.
- 23** a) Das FG ist im Einvernehmen mit den Beteiligten davon ausgegangen, dass die niederländische Schenkungsteuer dem Grunde nach anzurechnen ist. Die Voraussetzungen des § 21 Abs. 1 Satz 1 ErbStG sind erfüllt. Mit den Niederlanden besteht kein Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Schenkungsteuer. Die Klägerin ist mit Auslandsvermögen i.S. von § 21 Abs. 2 Nr. 2 ErbStG, dem von der in den Niederlanden wohnenden Schenkerin übergebenen Bargeld, zu einer mit der deutschen Schenkungsteuer vergleichbaren niederländischen Steuer herangezogen worden. Die deutsche Schenkungsteuer ist auch innerhalb von fünf Jahren seit dem Zeitpunkt der Entstehung der niederländischen Schenkungsteuer entstanden (§ 21 Abs. 1 Satz 4 ErbStG).
- 24** b) Auf die deutsche Schenkungsteuer ist die auf den Erwerber entfallende, gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch unterliegende ausländische Schenkungsteuer insoweit anzurechnen, als das Auslandsvermögen auch der deutschen Schenkungsteuer unterliegt (§ 21 Abs. 1 Satz 1 ErbStG). Anzurechnen ist die ausländische Schenkungsteuer, die auf den besteuerten Erwerb entfällt.
- 25** Sind für die Besteuerung des Letzterwerbs mehrere Erwerbe von Auslandsvermögen nach § 14 Abs. 1 ErbStG zusammenzurechnen, ist die ausländische Schenkungsteuer anzurechnen, die für den Letzterwerb gezahlt wurde. Dies ergibt sich aus § 14 Abs. 1 ErbStG, der die Steuerberechnung für den Letzterwerb regelt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 225, 498, BStBl II 2009, 969, m.w.N.). Diese Vorschrift kann zwar wegen der Einbeziehung der früheren Erwerbe zur Anwendung eines höheren Steuersatzes bei der Besteuerung des Letzterwerbs führen. Die durch § 14 Abs. 1 ErbStG ausgelöste höhere Besteuerung des Letzterwerbs rechtfertigt aber nicht die Anrechnung der für die Vorerwerbe gezahlten ausländischen Steuer. Denn besteuert wird trotz der Zusammenrechnung nur der Letzterwerb und nicht ein Gesamterwerb in Form der zusammengerechneten Erwerbe. Deshalb ist nur die auf den Letzterwerb entfallende ausländische Schenkungsteuer anrechenbar. Dies gilt auch dann, wenn die ausländische Schenkungsteuer für die Vorerwerbe bei der Festsetzung der inländischen Schenkungsteuer für die Vorerwerbe

nicht oder nur zum Teil angerechnet werden konnte, weil für den jeweiligen Vorerwerb entweder keine deutsche Schenkungsteuer festzusetzen oder die deutsche Schenkungsteuer niedriger als die ausländische Schenkungsteuer war. Eine Anrechnung nicht ausgenutzter ausländischer Schenkungsteuer kann insoweit nicht bei der Besteuerung von Nacherwerben nachgeholt werden (a.A. Werz/Sager, Der Erbschaftsteuer-Berater 2010, 304).

- 26** c) Das FA hat zutreffend in den angefochtenen Steuerbescheiden die niederländische Schenkungsteuer angerechnet, soweit sie jeweils für den Letzterwerb entrichtet wurde. Für die von der Klägerin begehrte Anrechnung weiterer Steuerbeträge für die Vorerwerbe fehlt es an einer Rechtsgrundlage. Anhaltspunkte für eine den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes verletzende Besteuerung sind nicht erkennbar.
- 27** 3. Die in § 14 und § 21 ErbStG geregelte Besteuerung eines Erwerbs von Auslandsvermögen, für den auch ausländische Schenkungsteuer gezahlt wurde, verstößt nicht gegen die unionsrechtlich gewährleistete Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 und Art. 58 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft --EG--; jetzt Art. 63 und Art. 65 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union --AEUV--).
- 28** a) Art. 56 Abs. 1 EG verbietet nach der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) ganz allgemein Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten (vgl. EuGH-Urteil vom 22. April 2010 C-510/08, Mattner, BFH/NV 2010, 1212 Rdnr. 18, m.w.N.). Die steuerliche Behandlung von Schenkungen fällt unabhängig davon, ob es sich um Geldbeträge, um bewegliche oder um unbewegliche Güter handelt, unter die Vertragsbestimmungen über den Kapitalverkehr; ausgenommen sind die Fälle, die mit keinem ihrer wesentlichen Elemente über die Grenzen eines Mitgliedstaates hinausweisen (vgl. EuGH-Urteil in BFH/NV 2010, 1212 Rdnr. 20, m.w.N.). Die Prüfung der Besteuerung grenzüberschreitender Schenkungen anhand von Art. 39 (Arbeitnehmerfreizügigkeit, jetzt Art. 45 AEUV) und Art. 43 EG (Niederlassungsfreiheit, jetzt Art. 49 AEUV) hat der EuGH als nicht erforderlich angesehen (EuGH-Urteil in BFH/NV 2010, 1212 Rdnr. 23).
- 29** Zu den Maßnahmen, die als Beschränkungen des Kapitalverkehrs nach Art. 56 Abs. 1 EG verboten sind, gehören solche, die eine Wertminderung der Schenkung desjenigen bewirken, der in einem anderen Mitgliedstaat als dem ansässig ist, in dem sich die betreffenden Vermögensgegenstände befinden und der die Schenkung besteuert (vgl. EuGH-Urteile vom 17. Januar 2008 C-256/06, Jäger, Slg. 2008, I-123 Rdnr. 31; vom 12. Februar 2009 C-67/08, Block, Slg. 2009, I-883 Rdnr. 24; in BFH/NV 2010, 1212 Rdnr. 26).
- 30** b) Die Schenkung von Bargeld an natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz haben, wird nach den Bestimmungen im ErbStG unabhängig davon besteuert, ob der Schenker zur Zeit der Ausführung der Schenkung seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland oder im Ausland hat. Steuerpflichtiger ist jeweils der im Inland wohnende Beschenkte (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 und Satz 2 Buchst. a ErbStG). Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Schenkung und die Berechnung der Schenkungsteuer richten sich jeweils nach §§ 10 ff. bzw. §§ 14 ff. ErbStG. Eine unterschiedliche Besteuerung der Schenkung im Hinblick auf den Wohnsitz des Schenkers findet insoweit nicht statt.
- 31** Eine freigebige Zuwendung, die von einem Schenker mit Wohnsitz in den Niederlanden an einen Bedachten mit Wohnsitz in der Bundesrepublik ausgeführt wird, wird nur deshalb höher mit Schenkungsteuer belastet, weil sowohl die Bundesrepublik als auch die Niederlande die Schenkung besteuern und die Doppelbelastung nicht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen ausgeschlossen wird. § 21 ErbStG sieht zwar die Anrechnung der ausländischen Schenkungsteuer vor. Da aber die Besteuerungssysteme in beiden Mitgliedstaaten unterschiedlich gestaltet sind (vgl. Scheffler/Spengel, Erbschaftsteuerbelastung im internationalen Vergleich, Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung, Band 75, S. 127 ff. zur Erbschaftsteuer/Schenkungssteuer in den Niederlanden), kann es für Erwerbe zu einer Festsetzung von inländischer und ausländischer Schenkungsteuer kommen. Eine Doppelbelastung ist grundsätzlich dann möglich, wenn die inländische Steuer für den Erwerb höher als die für den Erwerb gezahlte ausländische Steuer ist, so dass die Anrechnung der ausländischen Steuer nicht zu einer vollständigen Entlastung von der inländischen Steuer ausreicht. Ein solcher Fall kann insbesondere eintreten, wenn wegen der Berücksichtigung früherer Erwerbe innerhalb des Zehnjahreszeitraums der Letzterwerb nach § 14 ErbStG einer höheren inländischen Schenkungsteuer unterliegt und die ausländischen Besteuerungsvorschriften --wie z.B. in den Niederlanden-- für derartige Sachverhalte keine oder nur eine eingeschränkte Zusammenrechnung vorsehen.
- 32** Das Gemeinschaftsrecht schreibt bei seinem gegenwärtigen Entwicklungsstand und in einer Situation, in der es um die Entrichtung von Schenkungsteuer geht, in Bezug auf die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Europäischen Union keine allgemeinen Kriterien für die Kompetenzverteilung zwischen den Mitgliedstaaten vor (vgl. EuGH-Urteil in Slg. 2009, I-883). Daraus folgt, dass die Mitgliedstaaten beim gegenwärtigen Entwicklungsstand des Gemeinschaftsrechts vorbehaltlich dessen Beachtung über eine gewisse Autonomie in diesem Bereich verfügen

und deshalb nicht verpflichtet sind, ihr eigenes Steuersystem den verschiedenen Steuersystemen der anderen Mitgliedstaaten anzupassen (vgl. EuGH-Urteil in Slg. 2009, I-883). In diesem Urteil hat der EuGH entschieden, dass es der Kapitalverkehrsfreiheit nicht entgegensteht, wenn bei der Berechnung von Erbschaftsteuer, die von einem Erben mit Wohnsitz in der Bundesrepublik auf Kapitalforderungen gegen ein in Spanien ansässiges Finanzinstitut geschuldet wird, die in Spanien entrichtete Erbschaftsteuer auf die in der Bundesrepublik geschuldete Erbschaftsteuer nicht angerechnet wird, wenn der Erblasser zum Zeitpunkt seines Ablebens seinen Wohnsitz in der Bundesrepublik hatte. Der EuGH hat also für diesen Sachverhalt die fehlende Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer nicht beanstandet. Dies bedeutet zugleich, dass die Bestimmungen über die Kapitalverkehrsfreiheit auch dann nicht verletzt sind, wenn die Anrechnung der ausländischen Steuer zwar nach inländischem Recht zugelassen ist, aber --wie im Streitfall-- nicht zu einer vollständigen Entlastung von der deutschen Schenkungsteuer führt. Aus diesem Grund besteht kein Anlass, § 21 ErbStG dahin auszulegen, dass im Falle einer Zusammenrechnung früherer Erwerbe (§ 14 ErbStG) bei der Besteuerung des Letzterwerbs die ausländische Schenkungsteuer anzurechnen wäre, die für sämtliche Erwerbe gezahlt wurde.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de