
Datum: 23.04.2009
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 9. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 9 K 47/07
ECLI: ECLI:DE:FGK:2009:0423.9K47.07.00

Rechtskraft: II K 58/09

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin.

<u>Tatbestand</u>	1
Zwischen den Beteiligten ist die Anrechnung ... Schenkungsteuer im Rahmen der Berücksichtigung früherer Erwerbe gemäß § 14 Erbschaftsteuergesetz (ErbStG) streitig.	2
Mit Schreiben vom 00.00.0000 zeigte die Klägerin gegenüber dem Beklagten an, dass sie in den Jahren 1989 bis 2004 insgesamt 15 Geldzuwendungen in bar von ihrer in lebenden Mutter, der Schenkerin, erhalten habe. Die Schenkungen waren bereits der ... Schenkungsteuer unterworfen worden.	3
In den Zeitraum 01.01.1989 bis 22.12.1998 fielen 9 Schenkungen. Es handelte sich dabei um die folgenden Zuwendungen:	4
<u>Tag der Schenkung Wert Kosten Steuer</u>	5
00.00.1989 ... DM ... DM ... DM	6
00.00.1990 ... DM ... DM ... DM	7
00.00.1991 ... DM ... DM ... DM	8
00.00.1992 ... DM ... DM ... DM	9

00.00.1993 ... DM ... DM ... DM	10
00.00.1995 ... DM ... DM ... DM	11
00.00.1996 ... DM ... DM ... DM	12
00.00.1997 ... DM ... DM ... DM	13
00.00.1998 ... DM ... DM ... DM	14
Mit Schenkungsteuerbescheiden vom 00.00.0000 setzte der Beklagte inländische Schenkungssteuer gegen die Klägerin fest. Für die Schenkungen ergaben sich unter Berücksichtigung der Steuerklasse I, Steuersätzen bis zu 11 % und einem Freibetrag gemäß § 16 ErbStG von 90.000 DM in den Jahren bis 1995 bzw. in Höhe von 400.000 DM ab 1996 folgende Festsetzungen:	15
Wert des Vor- stpfl. SchenkSt Steuer ausl. festgesetzte <u>Erwerbs schenkung Erwerb x St. Satz</u> <u>Vorschenkungs Steuer SchenkSt</u>	16
1989	17
... DM 0 DM 0 0 DM ... DM 0 DM	18
00.00.1990	19
... DM ... DM ... DM x 4 % ... DM DM ... DM 0 DM	20
00.00.1991	21
... DM ... DM ... DM x 5,5 % ... DM ... DM ... DM ... DM	22
00.00.1992	23
... DM ... DM ... DM x 6,5 % ... DM ... DM ... DM ... DM	24
00.00.1993	25
... DM ... DM ... DM x 7 % ... DM ... DM ... DM ... DM	26
00.00.1995	27
... DM ... DM ... DM x 7,5 % ... DM ... DM ... DM ... DM	28
00.00.1996	29
... DM ... DM ... DM x 11 % ... DM ... DM ... DM ... DM	30
00.00.1997	31
... DM ... DM ... DM x 11 % ... DM ... DM ... DM ... DM	32
00.00.1998	33
... DM ... DM ... x 11,31 % ... DM ... DM ... DM ... DM	34
	35

Den Anrechnungsbetrag für die Vorschenkungen ermittelte der Beklagte in der Form, dass er von der Schenkungsteuer auf die Vorerwerbe die ... Schenkungsteuer auf den jeweils letzten Erwerb abzog. Die ... Schenkungsteuer wurde damit jeweils nur insoweit angerechnet, als sie auf den jeweiligen Erwerb am Stichtag entfiel.	
Gegen die Bescheide, in denen Schenkungsteuer festgesetzt worden war, mithin die Schenkungsteuerbescheide betreffend die Schenkungen in den Jahren 1991 bis 1995 und 1997 bis 1998, legte die Klägerin fristgerecht Einspruch ein und beantragte, die inländische Schenkungsteuer unter Berücksichtigung der in insgesamt gezahlten Schenkungsteuerbeträge jeweils auf 0 DM festzusetzen.	36
Dabei vertrat sie im Wesentlichen die Auffassung, dass es Zweck des § 21 ErbStG sei, eine Doppelbelastung des Steuerpflichtigen mit inländischer und ausländischer Schenkung- oder Erbschaftsteuer zu vermeiden. Zur Erreichung dieses Zwecks sei es geboten, alle auf die Erwerbe gezahlten ausländischen Steuerbeträge anzurechnen. Somit seien die ausländischen Steuerbeträge insgesamt anzurechnen und nicht lediglich jeweils zum Stichtag bei den zu berücksichtigenden Vorschenkungen. Nur auf diesem Wege werde eine Doppelbelastung des Steuerpflichtigen mit inländischer und ausländischer Schenkungsteuer vermieden. Durch die Regelung des § 14 ErbStG würden alle Erwerbe, die der Empfänger innerhalb von zehn Jahren von demselben Geber erhalte, im Ergebnis so besteuert, als seien sie als Teil eines einheitlich zu steuernden Gesamterwerbs an den Empfänger gelangt. Diese Regelung sei auch auf Auslandsvermögen anzuwenden. Nichts anderes dürfe daher für die Vorschrift des § 21 ErbStG gelten. Das Regelungsziel des § 21 ErbStG werde nur dann unter Beachtung der Bestimmung des § 14 ErbStG erreicht, wenn die Anrechnung der ausländischen Schenkungsteuer in der Summe der gezahlten einzelnen ausländischen Steuerbeträge erfolge. Im Ergebnis sei daher nicht nur das zugewandte Vermögen, sondern auch die ausländische Steuer zusammenzurechnen.	37
Im Verlaufe des Einspruchsverfahrens änderte der Beklagte mit Schenkungsteuerbescheiden vom 00.00.2006 die Steuerfestsetzungen gemäß § 172 Abs. 1 Nr. 2 AO unter Beachtung des Urteils des BFH vom 2. März 2005 (II R 43/03, BStBl II 2005, 728).	38
Die sich hieraus ergebende geänderte Anrechnung der Steuer für die Vorschenkungen führte zu folgenden geänderten Steuerfestsetzungen:	39
Wert des Vor- stpfl. SchenkSt fiktive Steuer ausl. festgesetzte	40
<u>Erwerbs schenkung Erwerb x St. Satz Vorschenkung Steuer SchenkSt</u>	41
00.00.1991	42
... DM ... DM ... x 5,5 % ... DM ... DM ... DM 0 DM	43
00.00.1992	44
... DM ... DM ... x 6,5 % ... DM ... DM ... DM ... DM	45
00.00.1993 ... DM ... DM ... x 7 % ... DM ... DM ... DM ... DM	46
00.00.1995 DM ... DM ... x 7,5 % ... DM ... DM ... DM ... DM	47
00.00.1996	48
	49

... DM ... DM ... x 11 % ... DM ... DM ... DM 0 DM	
00.00.1997	50
... DM ... DM ... x 11 % ... DM ... DM ... DM ... DM	51
00.00.1998	52
... DM ... DM ... x 15 % ... DM ... DM ... DM ... DM	53
Aufgrund der Berücksichtigung der fiktiven Steuer für die Vorschenkungen kam es mithin nur noch hinsichtlich fünf der genannten Vorschenkungen zu einer Steuerfestsetzung nämlich für die Vorschenkung vom 00.00.1992, 00.00.1993, 00.00.1995, 00.00.1997 und 00.00.1998. Die geänderten Bescheide wurden gemäß § 365 Abs. 2 AO zum Gegenstand des Einspruchsverfahrens.	54
Mit Einspruchsentscheidung vom 00.00.2006 wurden die Einsprüche der Klägerin gegen die noch verbliebenen im Streit befindlichen Schenkungsteuerbescheide, die zu Schenkungsteuerfestsetzung führten, als unbegründet zurückgewiesen.	55
Dabei stellte der Beklagte im Wesentlichen darauf ab, dass die ausländische Schenkungsteuer nach § 21 ErbStG nur insoweit auf die inländische Schenkungsteuer anzurechnen sei, als sie auf das Auslandsvermögen im Zeitpunkt der jeweiligen Schenkung entfalle. Soweit nach § 14 Abs. 1 ErbStG zur Berechnung der inländischen Steuer eine Zusammenrechnung früherer Erwerbe erfolge, eröffne dies keine Zusammenrechnung der ausländischen Steuerbeträge aus den Vorschenkungen und keinen Abzug dieser Gesamtsumme von der auf den jeweiligen Erwerb festzusetzenden Schenkungsteuer.	56
Im Rahmen ihrer hiergegen fristgerecht erhobenen Klage macht die Klägerin geltend, dass der Gesetzgeber zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung bei mehreren Erwerben im Zehnjahreszeitraum mit deutscher Schenkungsteuer in § 14 ErbStG das Anrechnungsverfahren gewählt habe. Von der Anrechnung deutscher Schenkungsteuer sei die Anrechnung ausländischer, im Streitfall ... Schenkungsteuer zu unterscheiden. Die spezielle Regelung hierfür enthalte § 21 ErbStG. Auch hier habe sich der Gesetzgeber zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung bei Erwerb von Auslandsvermögen für das Anrechnungsverfahren entschieden. Danach sei deutsche Schenkungsteuer nicht zu erheben, wenn die ausländische Schenkungsteuer auf den Erwerb von Auslandsvermögen höher sei.	57
Für die Anrechnung spiele es keine Rolle, wie die ausländische Steuer ermittelt worden sei. Auf Antrag sei die festgesetzte, auf den Erwerber entfallende, gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch unterliegende ausländische Steuer anzurechnen.	58
Im Streitfall sei ausschließlich Auslandsvermögen übertragen worden, das in vollem Umfang auch der deutschen Schenkungsteuer unterliege. Die ... Schenkungsteuer sei also in vollem Umfang anzurechnen.	59
Bei mehreren Übertragungen von Auslandsvermögen innerhalb von zehn Jahren könne nichts anderes gelten als bei der Übertragung von Inlandsvermögen. Alle Erwerbe, die derselbe Empfänger innerhalb von zehn Jahren von demselben Geber erhalte, seien im Ergebnis so zu besteuern, als seien sie als Teil eines einheitlich zu steuernden Gesamterwerbs an den Empfänger gelangt. Dies werde dadurch erreicht, dass die spezielle Anrechnungsvorschrift für ausländische Schenkungsteuer in § 21 ErbStG auf den	60

zusammengerechneten Erwerb vor der allgemeinen Anrechnungsvorschrift für die deutsche Schenkungsteuer in § 14 Abs. 1 ErbStG angewandt werde.

Die Erhebung zusätzlicher deutscher Schenkungsteuer auf die höhere ... Schenkungsteuer sei eine nicht dem Gesetz und dem Regelungszweck entsprechende Schlechterstellung beim Erwerb von Auslandsvermögen und verstoße damit gegen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung. 61

Die ... Schenkungsteuer auf den steuerpflichtigen Erwerb liege stets erheblich höher als die deutsche Schenkungsteuer. Nach § 14 ErbStG sollten die zusammengerechneten Erwerbe wie ein einheitlicher Erwerb besteuert werden. Dies müsse auch für die Anrechnung der ausländischen Schenkungsteuer nach § 21 ErbStG gelten. Nur so könne erreicht werden, dass der Erwerb von Auslandsvermögen durch die deutsche Schenkungsteuer nicht schlechter gestellt werde als der Erwerb von Inlandsvermögen. Bei dem Erwerb von Auslandsvermögen solle nur dann deutsche Schenkungsteuer erhoben werden, wenn sie höher sei als die, wie auch immer ermittelte, auf den gleichen Erwerb erhobene ausländische Schenkungsteuer. 62

Eine Doppelbesteuerung mit deutscher und ... Schenkungsteuer werde nur dadurch vermieden, dass die nach § 14 ErbStG zusammengerechneten Erwerbe und die aus der so ermittelten Bemessungsgrundlage für die deutsche Schenkungsteuer abgeleitete deutsche Schenkungsteuer der - wie auch immer ermittelten - gezahlten ... Schenkungsteuer für die gleichen Erwerbe gegenübergestellt werde. 63

Bei diesem dem Sinn der Vorschrift des § 21 ErbStG entsprechenden Vorgehen werde berücksichtigt, dass die für die zusammengerechneten Erwerbe gezahlte ... Schenkungsteuer stets höher sei als die für diese Erwerbe zu erhebende deutsche Schenkungsteuer. Da der Anrechnungsbetrag die deutsche Schenkungsteuer übersteige, sei zur Vermeidung einer teilweisen Doppelbelastung keine weitere deutsche Schenkungsteuer zu erheben. 64

Der Beklagte stelle hingegen der nach ... Recht ermittelten Bemessungsgrundlage, die eine Berücksichtigung früherer Erwerbe nicht kenne, und der daraus abgeleiteten ... Schenkungsteuer die für diesen einzelnen Erwerb gezahlte deutsche Schenkungsteuer gegenüber und weise so für die einzelnen Erwerbe eine niedrigere ... Schenkungsteuer nach. Dieses Vorgehen entspreche nicht dem deutschen Erbschaftsteuerrecht und vermeide auch nicht eine partielle Doppelbesteuerung. Sinn und Zweck des § 21 ErbStG würden durch ein solches Vorgehen nicht erreicht. 65

Darüber hinaus werde die Klägerin im Streitfall durch die ... Schenkungsteuer höher belastet, als sie als Steuerinländerin bei ausschließlichen Erwerb inländischem Vermögens belastet werde. Bleibe es zudem bei der vom Beklagten festgesetzten deutschen Schenkungsteuer, sei die Klägerin zudem auch höher belastet als ein ..., der ausschließlich ... Vermögen erwerbe. 66

In dieser über die höhere Belastung ... Schenkungsteuer hinausgehenden zusätzlichen Belastung mit deutscher Schenkungsteuer liege zudem ein Verstoß gegen europäisches Gemeinschaftsrecht. Denn der Steuerinländer, der ... Vermögen erwerbe, werde gegenüber dem Steuerinländer, der nur deutsches Vermögen erwerbe, diskriminiert. Die Diskriminierung werde nicht in der über die deutsche Belastung hinausgehenden Belastung mit ... Schenkungsteuer gesehen. Die Diskriminierung bestehe vielmehr in der über die höhere ... Schenkungsteuer hinausgehenden Belastung mit weiterer deutscher Schenkungsteuer. 67

Diese über die deutsche und ... Schenkungsteuer hinausgehende zusätzliche Belastung mit deutscher Schenkungsteuer könne zu einer Beschränkung des Kapitalverkehrs führen und damit gegen die Freiheit des Kapitalverkehrs verstoßen.

Neben dieser zusätzlichen Belastung gegenüber rein nationalen Erwerbsvorgängen könne hierin auch eine Behinderung der allgemeinen Freizügigkeit innerhalb der Gemeinschaft gesehen werden. 69

Dieser Sichtweise stehe auch nicht das Urteil des EuGH vom 12. Februar 2009 (C - 67/08) entgegen, da sich dieses mit einem Fall des Auslandsvermögens i.S.d. § 21 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG befasse, es im Streitfall jedoch um Auslandsvermögen i.S.d. § 21 Abs. 2 Nr. 2 ErbStG gehe. 70

Die Klägerin beantragt, 71

unter Aufhebung der Schenkungsteuerbescheide vom 00.00.2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 00.00.2006 die Schenkungsteuer hinsichtlich des Erwerbs im Wege der Schenkung von Frau Z. vom 00.00.1992, 00.00.1993, 00.00.1995, 00.00.1997 und 00.00.1998 jeweils auf 0 DM festzusetzen. 72

Der Beklagte beantragt, 73

die Klage abzuweisen. 74

Er verweist zur Begründung im wesentlichen auf seine Einspruchsentscheidung und ist insbesondere der Auffassung, dass der EuGH im Urteil vom 12. Februar 2009 (C - 67/08) klargestellt habe, dass eine zusätzliche Belastung mit deutscher Erbschaft- oder schenkungsteuer nicht gemeinschaftswidrig sei. 75

Entscheidungsgründe 76

Die Klage ist nicht begründet. 77

Der Beklagte ist zu Recht davon ausgegangen, dass eine Berücksichtigung der von der Klägerin in gezahlten Schenkungsteuer über den in den Bescheiden vom 00.00.2006 anerkannten Umfang hinaus nicht gerechtfertigt ist. 78

Weder § 14 ErbStG noch § 21 ErbStG noch allgemeine europarechtliche Grundsätze vermögen die weitergehende, von der Klägerin begehrte Anrechnung der von ihr in gezahlten Schenkungsteuer zu begründen. Die Klägerin ist mithin durch die angefochtenen Schenkungsteuerbescheide nicht in ihren Rechten im Sinne des § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO verletzt. 79

I.1. Nach § 14 Abs. 1 S. 1 und 2 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. Anstelle der Steuer nach § 14 Abs. 1 Satz 2 ErbStG ist die tatsächlich für die in die Zusammenrechnung einbezogenen früheren Erwerbe zu entrichtende Steuer abzuziehen, wenn diese höher ist, § 14 Abs. 1 Satz 3 ErbStG. 80

Die Zusammenrechnungsregelung in § 14 ErbStG soll gewährleisten, 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. Die Zusammenrechnung aller Erwerbe innerhalb eines Zehnjahreszeitraums soll somit verhindern, dass eine Zuwendung in mehrere aufeinanderfolgende Zuwendungen zerlegt wird, um eine niedrigere Erbschaftsteuerbelastung zu erreichen. Die Vorschrift ändert aber nichts daran, dass die einzelnen Erwerber 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 trifft lediglich eine besondere Anordnung für die Berechnung der Steuer, die für den jeweils letzten Erwerb innerhalb des Zehnjahreszeitraums festzusetzen ist (ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, vgl. Urteile vom 7. Oktober 1998 II R 64/96, BStBl II 1999, 25; vom 17. Oktober 2001 II R 17/00, BStBl II 2002, 52; vom 2. März 2005 II R 43/03, BStBl II 2005, 728).

Insbesondere führt die Vorschrift des § 14 ErbStG nicht zur Festsetzung, Anrechnung oder anderweitigen Berücksichtigung einer negativen Steuer. Sinn und Zweck des § 14 ErbStG erschöpfen sich vielmehr darin, zu verhindern, dass es innerhalb des Zusammenrechnungszeitraums zur mehrfachen Berücksichtigung des Freibetrags bzw. zu einem Progressionsvorteil durch Aufspaltung in mehrfache Erwerbsvorgänge kommt (vgl. BFH-Urteil vom 17. Oktober 2001 II R 17/00, a.a.O.). Die Vorschrift bezweckt also gerade nicht, sicherzustellen, dass der Erwerber im Rahmen der einzelnen Erwerbsvorgänge insgesamt nicht mehr Steuern zu zahlen hat, als er hätte bezahlen müssen, wenn es sich um einen einheitlichen Erwerbsvorgang in gleichem Umfang wie die Summe der Einzelzuwendungen gehandelt hätte (vgl. BFH-Urteil vom 7. Oktober 1998 II R 64/96, a.a.O.). Ist die auf die Vorerwerbe entfallende Steuer daher höher als diejenige Steuer, die durch die Summe der Schenkungen ausgelöst wird, entsteht kein überschießendes Anrechnungspotential, kein negativer Steuerbetrag, der auf nachfolgende und in die Gesamtberechnung einzubeziehende Schenkungsvorgänge angerechnet werden könnte. 82

2. Gemäß § 21 Abs. 1 Satz 1 i. V.m. § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a ErbStG ist bei Erwerbern, die in einem ausländischen Staat mit ihrem Auslandsvermögen zu einer der deutschen Erbschaftsteuer entsprechenden Steuer herangezogen worden sind, dann, wenn der Erwerber zur Zeit der Entstehung der Steuer ein Inländer ist, die ausländische Steuer insoweit auf die deutsche Erbschaftsteuer anzurechnen, als das Auslandsvermögen auch der deutschen Erbschaftsteuer unterliegt, sofern nicht ein Doppelbesteuerungsabkommen anzuwenden ist. (vgl. zu den allgemeinen Regelungsgrundlagen des § 21 ErbStG nur den Vorlagebeschluss des BFH vom 16. Januar 2008 II R 45/05, BStBl II 2008, 623). 83

Die Bestimmung beruht auf der Vorstellung, dass die Besteuerung ein und derselben Vermögensübertragung mit inländischer und ausländischer Erbschaft- oder Schenkungsteuer jedenfalls aus der Sicht des deutschen Steuerrechts einen Verstoß gegen die Besteuerung des Erwerbers nach seiner Leistungsfähigkeit darstellt. Durch die Anrechnung der ausländischen Steuer anstelle einer Freistellung des von der ausländischen Besteuerung betroffenen Vermögens wird ein niedrigeres ausländisches Steuerniveau im Ergebnis auf das deutsche Steuerniveau angehoben. Ein höheres ausländisches Steuerniveau kann hingegen mangels eines Erstattungsanspruchs nicht abgesenkt werden. So kommt entweder das höhere Steuerniveau des Inlands oder das des Auslands zum Tragen. Bei einem ausschließlichen Erwerb von Auslandsvermögen bildet daher das deutsche Erbschaft- und Schenkungsteuerniveau eine absolute Grenze der Anrechnung ausländischer Steuer (vgl. 84

II. Unter Berücksichtigung dieser Zielsetzungen, Regelungswirkungen und insbesondere des Regelungszusammenhangs der §§ 14, 21 ErbStG ist für den Streitfall festzustellen, dass die Klägerin eine weitergehende und damit ihre Zahlungen insgesamt erschöpfende Berücksichtigung der ... Schenkungsteuer nicht beanspruchen kann. 85

1. So besteht bereits in dem Fall, in dem die mehrfachen Erwerbe im Zusammenrechnungszeitraum nur inländische Schenkungsteuer auslösen, kein Anspruch darauf, dass Steuerzahlungen auf Vorerwerbe, die sich bei der Zusammenrechnung nicht ausgewirkt haben, zu einer Festsetzung eines negativen Steuerbetrages führen oder gar bei späteren Erwerben verrechnet werden. Wenn dies aber bereits für den Fall gilt, in dem lediglich inländische Erwerbs- und damit Besteuerungsvorgänge angesprochen sind, so kann es nicht anders zu beurteilen sein, wenn sowohl inländische als auch ausländische Schenkungsteuer ausgelöst wird. Auch in diesem Fall kann nach dem Regelungssystem des § 14 ErbStG ein Überhang der sich aus einem einzelnen Erwerbsvorgang ergebenden Schenkungsteuer, gleichgültig ob inländische oder ausländische, nicht zu einer Anrechnung auf spätere Erwerbstatbestände führen. Die partielle Nichtberücksichtigung ausländischer Steuerbeträge ist damit nicht das Ergebnis einer gegen § 21 ErbStG verstoßenden und damit unzulässigen Doppelbesteuerung mit in- und ausländischer Schenkungsteuer und auch nicht Ausdruck einer mangelnden Abstimmung der Vorschriften der §§ 14 und 21 ErbStG, sondern schlicht die Folge der Regelungsstruktur des § 14 ErbStG, die gerade keine über den einzelnen Erwerbsvorgang hinausgehende Anrechnung gezahlter Steuerbeträge - gleich ob inländischer oder ausländischer Art - im Rahmen der Zusammenrechnung vorsieht. 86

2. Im Streitfall hat sich darüber hinaus die Anrechnung der ... Schenkungsteuer nur in den Jahren steuerlich nicht ausgewirkt, in denen es aufgrund der Freibeträge nach deutschem Recht zu keiner Festsetzung einer deutschen Schenkungsteuer gekommen ist. Denn die von der Klägerin beanstandete unvollständige Anrechnung der von ihr in gezahlten Schenkungsteuer beruht im wesentlichen darauf, dass es sowohl zu Beginn der Schenkungskette im Jahre 1989 unter Berücksichtigung des Freibetrags in Höhe von 90.000 DM als auch im Zuge einer Erhöhung des Freibetrages auf 400.000 DM im Jahre 1996 zu keiner bzw. nur zu einer deutlich verminderten Festsetzung inländischer Schenkungsteuer gekommen ist. In diesen Jahren konnten mithin die in gezahlten Steuerbeträge mangels Festsetzung einer deutschen Schenkungsteuer keine Berücksichtigung finden und sich somit nicht auswirken. 87

Hieraus wird erkennbar, dass die Klägerin insoweit letztlich nicht die Belastung durch eine Doppelbesteuerung mit deutscher und ... Schenkungsteuer beanstandet, sondern vielmehr den ihr in erlittenen Nachteil, nämlich ohne Anerkennung eines Freibetrags nach ... Recht mit ... Schenkungsteuer belastet worden zu sein, zu kompensieren versucht. 88

Die Berücksichtigung von ... Schenkungsteuerbeträgen, die in Deutschland nur deshalb nicht angerechnet werden können, weil es in Deutschland aufgrund der inländischen Freibeträge nicht zu einer Schenkungsteuerfestsetzung kommt, ist jedoch zur Verhinderung einer ansonsten entstehenden Doppelbesteuerung mit deutscher und ... Schenkungsteuer gerade nicht erforderlich. Denn der betreffende Erwerbsvorgang ist aufgrund der inländischen Freibeträge gar nicht, oder nur vermindert mit inländischer Schenkungsteuer belegt worden, sodass ein Doppelbesteuerungstatbestand nicht vorliegt (vgl. Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, Stand Oktober 2006, § 14 ErbStG Rn. 58; Knobel in Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck, 2. Auflage 2004, § 14 ErbStG Rn 62 ff.). 89

Würde man hingegen ausländische Steuerbeträge, die sich mangels einer Freibetragsbedingten inländischen Steuerfestsetzung nicht im Wege der Anrechnung haben auswirken können, auf spätere inländische Schenkungsteuerbeträge anrechnen, so führte dies im Ergebnis dazu, dass die ursprünglichen oder früheren Erwerbsvorgänge auf Kosten des inländischen Steuergläubigers faktisch ebenfalls von der Besteuerung freigestellt würden. Die inländische Freibetragsregelung würde sich damit praktisch zu einer internationalen Freibetragsregelung weiterentwickeln, ohne dass dem ausländischen Steuergläubiger hierdurch für sein Steueraufkommen ein Nachteil entstünde. Der inländische Freibetrag würde sich zudem im Ergebnis in Anbetracht der nunmehr sich aufgrund der begehrten Anrechnung ergebenden Freistellung von der ausländischen Steuer verdoppeln.

Dass eine solche Anrechnungspflicht weder nach nationalen noch nach internationalen bzw. gemeinschaftsrechtlichen Maßstäben und Rechtsgrundsätzen geboten oder für den inländischen Steuergläubiger gar zumutbar ist, liegt nach Auffassung des Senats auf der Hand. 91

3. Darüber hinaus führt die Berücksichtigung ausländischer Schenkungsteuerbeträge, die sich bei vorangegangenen Erwerben nicht ausgewirkt haben, mithin nicht verbraucht worden sind, im Rahmen späterer Erwerbsvorgänge praktisch zu einer Berücksichtigung negativer Steuerbeträge. Denn berücksichtigte man die Summe aus der fiktiven Steuer für die Vorschenkungen und der ausländischen Schenkungsteuer, die über die eigentlich entstandene Schenkungsteuer hinausgeht, bei den späteren Schenkungsteuerfestsetzungen, so würden praktisch negative Steuerbeträge oder Erstattungsbeträge berücksichtigt, die das geltende Schenkung- und Erbschaftsteuerrecht so nicht kennt (vgl. BFH-Urteil vom 17. Oktober 2001 II R 17/00, a.a.O.). 92

Insbesondere würde sich auch die Frage stellen, was mit überschießenden, also nicht angerechneten ausländischen Steuerbeträgen zu erfolgen hat, wenn es anschließend nur noch zu inlandsbezogenen Erwerbsvorgängen kommt oder der nächste auslandsbezogene Erwerbsvorgang außerhalb des Zusammenrechnungszeitraums liegt. Gegebenenfalls müsste man diesen überschießenden, das heißt nicht im Rahmen der Anrechnung verbrauchten Betrag an ausländischer Schenkungsteuer noch gesondert feststellen, um sicherzustellen dass dieses Steueranrechnungspotential bei erst Jahre später stattfindenden, ausländische Schenkungsteuer auslösenden Erwerbsvorgängen nicht versehentlich unberücksichtigt bleibt. Aus diesen Kontrollüberlegungen wird somit ebenfalls ersichtlich, dass die Regulationsstruktur der §§ 14, 21 ErbStG die von der Klägerin begehrte, auch mehrere Erwerbsvorgänge umspannende Anrechnung ausländischer Steuerbeträge nicht kennt. 93

4. Soweit die Klägerin letztlich darauf hingewiesen hat, dass es im Streitfall zu einer mit gemeinschaftsrechtlichen Grundsätzen nicht zu vereinbarenden Doppelbesteuerung mit deutscher und ... Schenkungsteuer komme, so ist auch dieser Einwand nicht durchgreifend. Der EuGH hat zuletzt (vgl. Urteil vom 12.02.2009 C-67/08, DStR 2009, 373) entschieden, dass die Mitgliedsstaaten beim gegenwärtigen Entwicklungsstand des Gemeinschaftsrechts über eine gewisse Autonomie verfügen und deshalb nicht verpflichtet sind, ihr eigenes Steuersystem an die verschiedenen Steuersystemen der anderen Mitgliedsstaaten anzupassen, um namentlich die sich aus der parallelen Ausübung ihrer Besteuerungsbefugnis ergebende Doppelbesteuerung zu beseitigen. Die Nichtanrechnung ausländischer Erbschaftsteuer verstoße daher nicht gegen gemeinschaftsrechtliche Rechtsgrundsätze. 94

Diese Rechtsgrundsätze gelten im vorliegenden Fall um so mehr, als die streitbefangenen Erwerbsvorgänge zwischen 1989 und 1998 zu einer deutschen Schenkungsteuer in Höhe 95

von insgesamt ... DM geführt haben und eine Zahlungspflicht der Klägerin gegenüber dem deutschen Steuergläubiger in Höhe von insgesamt ... DM ausgelöst haben. Die Klägerin hat zwar für diese Erwerbsvorgänge ... Schenkungsteuer in Höhe von insgesamt ... DM gezahlt. Dass von diesen ausländischen Steuerzahlungen letztlich nur ... DM (... DM ./... DM) auf die deutsche Steuer zur Anrechnung gekommen sind, beruht im wesentlichen auf dem Umstand, dass es in 1989/1990 bzw. 1996 aufgrund der deutschen Freibetragsregelungen zu keiner Festsetzung inländischer Schenkungsteuer gekommen ist und mithin bei den betreffenden Erwerbsvorgängen kein inländisches Steuervolumen zur Verfügung gestanden hat, mit dem eine Verrechnung der ... Steuer hätte vorgenommen werden können. Diese Regelungstechnik bewirkt jedoch keine Doppelbesteuerung, sondern bewahrt den inländischen Steuergläubiger lediglich davor, die Freistellung des Beschenkten auch von ausländischer Schenkungsteuer wirtschaftlich tragen zu müssen.

III. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

96