

Dobroschke: BFH zur Berechnung der Abzugssteuer nach § 14 ErbStG bei
Vorschenkungen vor dem 1. 1. 1996: vorteilhafte Folgen und
Gestaltungsmöglichkeiten

DStR 2005 Heft 45 1890 ▼

BFH zur Berechnung der Abzugssteuer nach § 14 ErbStG bei Vorschenkungen vor dem 1. 1. 1996: vorteilhafte Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

Von *Florian Dobroschke, Hamburg* *

Mehrere erbschaftsteuerliche Erwerbe innerhalb von 10 Jahren werden - mit dem Ziel der progressiven Besteuerung - zusammengerechnet. Die Steuerbelastung auf die Vorschenkung wird durch Abzug entweder der tatsächlich gezahlten (§ 14 Abs. 1 Satz 3 ErbStG) oder einer fiktiv berechneten (§ 14 Abs. 1 Satz 2 ErbStG) Steuer berücksichtigt. Zu der fiktiven Abzugsberechnung auf Vorerwerbe vor dem 1. 1. 1996 (altes Recht) hat der BFH eine für den Steuerpflichtigen günstige Grundsatzentscheidung gefällt.

1. Rechtsprechung vs. Verwaltungsauffassung

Die bisherige Verwaltungsauffassung und überwiegende Teile der Literatur haben bei der Berechnung der abzugsfähigen fiktiven Steuer nach § 14 Abs. 1 Satz 2 ErbStG im Übergang zum neuen Recht durch das JStG 1997 ab 1. 1. 1996 den Ansatz des persönlichen Freibetrags in der Höhe nach der Rechtsänderung gefordert. Da diese Freibeträge erheblich angehoben

Dobroschke: BFH zur Berechnung der Abzugssteuer nach § 14 ErbStG bei
Vorschenkungen vor dem 1. 1. 1996: vorteilhafte Folgen und
Gestaltungsmöglichkeiten

DStR 2005 Heft 45 1891 ◆

wurden, führte dies zu einer geringeren Abzugssteuer. Dieser Auffassung ist der BFH in seinem Urteil vom 2. 3. 2005 (II R 43/03, DStRE 2005, 834) nicht gefolgt und hat die Berücksichtigung der vor der Rechtsänderung geltenden Freibeträge festgelegt. Der BFH folgt damit seiner früheren Rechtsprechung zu der Rechtsänderung mit Wirkung ab 1. 1. 1974 (Urt. v. 30. 3. 1977, II R 98/76, BStBl II 1977, 664) und erklärt dabei die durch das JStG 1997 eingeführte Abzugsmöglichkeit der tatsächlichen Steuer auf eine solche Vorschenkung (§ 14 Abs. 1 Satz 3 ErbStG) als nicht ausreichend, um die gebotene tatsächliche Auswirkung der Freibetragsanhebung sicherzustellen. Er folgt damit im Ergebnis der bereits von *Jülicher* (ZEV 1997, 275, 278) vertretenen und von mir (ZEV 2004, 62) anhand eines Beispielsfalles und mit Hinweis auf verfassungsrechtliche Vorgaben vertieften Auffassung. Im Folgenden werden die Auswirkungen des Urteils anhand eines Beispiels erläutert.

2. Grundfall der Anrechnung bei verwirklichter Folgeschenkung

Einer Vorschenkung im Jahr 1995 von 205 000 EUR (DM 400 945) folgt eine weitere i. H. von 158 500 EUR (DM 310 000) in 2004 an ein Kind der Steuerklasse I Nr. 2. Die Höhe der weiteren Schenkung entspricht der Freibetragserhöhung durch die Rechtsänderung zum 1. 1. 1996.

Im Ergebnis stellt der BFH nun die weitere Schenkung von einer Steuerbelastung frei, wenn er die fiktive Abzugssteuer unter Ansatz eines Freibetrags von 46 016 EUR (DM 90 000) berechnet. Denn die so berechnete Abzugssteuer ist so hoch, wie sie sich bei Besteuerung des Letzterwerbs anteilig für den Vorerwerb ergibt. Nur durch diese Art der Berechnung ist laut BFH sichergestellt, dass sich die angesetzten Freibeträge nicht in der Berechnung neutralisieren, also die Erhöhung auch tatsächlich zum Tragen kommt.

Bisher hat die Finanzverwaltung den Gesamterwerb von 363 500 EUR nach Abzug des Freibetrages von 205 000 EUR mit einem Steuersatz von 11 %, somit 17 435 EUR, besteuert und darauf die auf den Vorerwerb, gekürzt um den damals geltenden Freibetrag von 46 016 EUR, angefallene tatsächliche Steuer gemäß § 14 Abs. 1 Satz 3 ErbStG mit 7 %, mithin 11 129 EUR, angerechnet. Die fiktive abzugsfähige Steuer betrug wegen des Ansatzes eines Freibetrages von 205 000 EUR in Höhe der Vorschenkung null EUR. Das Urteil des BFH führt nun dazu, dass die bisher festgesetzte Steuer auf den Letzterwerb durch den Abzug einer fiktiven Steuer von 11 129 EUR von bisher 6 306 EUR auf null zu ermäßigen ist.

In einem Fall höherer Vorschenkungen kann sich durch den Ansatz eines gegenüber der bisherigen Steuerveranlagung geringeren Freibetrages bei der Berechnung der Abzugssteuer auch ein Überschreiten einer Steuersatzschwelle des maßgeblichen neuen Rechts ergeben, was den Entlastungseffekt noch erhöht. So führt beispielsweise eine hierdurch erreichte Überschreitung der Steuersatzschwelle in Steuerklasse I von 256 000 EUR zu einer Abzugssteuer mit dem Steuersatz von 11 % anstelle von 7 %.

3. Anrechnung bei beabsichtigter Folgeschenkung

Da der 10-Jahreszeitraum seit der Rechtsänderung erst am 31. 12. 2005 abläuft, ist der oben beschriebene Grundfall auch gegeben bei Schenkungen im Jahr 2005, die mit einer Vorschenkung noch innerhalb des 10-Jahreszeitraums zusammenfallen. In Frage kommen Vorschenkungen bis zum 31. 12. 1995, die häufig im Eindruck der damals bevorstehenden Rechtsänderung noch gegen Ende des Jahres 1995 erfolgt sind.

Hier bietet sich die Ausnutzung der Freibetragserhöhung aus zwei Gesichtspunkten heraus an: Zum einen tritt dadurch insoweit eine im Umfang der Freibetragserhöhung nicht steuerbelastete Vorverlagerung nachfolgender 10-Jahreszeiträume ein. Zum anderen kann die Schenkung 2005 insoweit noch ohne die erwartete Verschärfung der Erbschaftsteuer hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen in Folge des erwarteten Urteils des BVerfG im Verfahren 1 BvL 10/02 und steuerunbelastet erfolgen.

Auch hierbei ist an den Entlastungseffekt bei einem Überschreiten einer Steuersatzschwelle bei der Berechnung der Abzugssteuer zu denken.

4. Anrechnung bei bestandskräftiger Folgeschenkung

In Fällen, in denen eine Folgeschenkung (beispielsweise 1998) zu einem Vorerwerb (1995) bereits von dem Finanzamt bestandskräftig veranlagt wurde, ohne dass der niedrigere Freibetrag bei der Berechnung der Abzugssteuer berücksichtigt wurde, ist diese Besteuerung nicht mehr zu korrigieren. Die Methode der Berechnung der Steuer auf einen Letzterwerb ermöglicht es aber, durch Gestaltung einer Schenkung im 10-Jahreszeitraum und noch vor dem 31. 12. 2005 diese Schenkung in Höhe der Freibetragsdifferenz steuerunbelastet zu vollziehen.

Ebenfalls ist an den Entlastungseffekt zu denken, der dadurch eintreten kann, dass der geringere Freibetragsansatz zu einem Überschreiten einer Steuersatzschwelle bei der Berechnung der Abzugssteuer führt.

5. Vergleich mit dem Abzug der tatsächlichen Steuer

In entsprechenden Fällen ist ein Vergleich der durch den BFH geänderten Berechnung der fiktiven Steuer mit der abzugsfähigen tatsächlich gezahlten Steuer anzustellen. Auf die mögliche Verwertung tatsächlich gezahlter Steuern für Nachschenkungen (siehe dazu *Rose*, DB 1997, 1485, 1488) sei dabei verwiesen.

6. Berechnung bei sich überschneidenden 10-Jahreszeiträumen

Der BFH hat mit dem Urteil seine Rechtsprechung zum wiederauflebenden Freibetrag bei sich überschneidenden 10-Jahreszeiträumen in der Begründung, freilich nicht im Ergebnis, modifiziert. Bisher wurde der wiederauflebende Freibetrag bei der Berechnung der abzugsfähigen Steuer auf Vorschenkungen „benötigt“, um den grundsätzlich abzuziehenden Freibetrag wieder zu neutralisieren. Der BFH stellt nun vereinfachend auf die Frage ab, ob für die Vorschenkungen innerhalb des 10-Jahreszeitraums ein Freibetrag zum Abzug gekommen ist.

Soweit ersichtlich hat die „Abschaffung“ der Konstruktion eines wieder auflebenden Freibetrages bei der Ermittlung der anrechenbaren fiktiven Steuer im Normalfall keine zusätzliche Auswirkung auf die Höhe der beim Letzterwerb abzuziehenden Steuer.

Eine Auswirkung ergibt sich jedoch im Rechtsübergang zum neuen Recht, wenn man, wie bisher praktiziert und im Urteilsfall noch vom Finanzgericht vertreten, den höheren neuen Freibetrag abzieht, als wiederauflebenden Freibetrag aber den damals gewährten niedrigeren hinzurechnet. Auch diese Fälle sind daher, soweit noch offen, im Wege der Änderungsveranlagung zu berichtigen.

Die Begründung des BFH für die Kürzung liegt darin, dass bei den beiden im entschiedenen Fall gegebenen Schenkungen innerhalb des 10-Jahreszeitraums kein Freibetrag verbraucht worden sei. Das wird dann einsichtig, wenn man sich vor Augen hält,

Dobroschke: BFH zur Berechnung der Abzugssteuer nach § 14 ErbStG bei
Vorschenkungen vor dem 1. 1. 1996: vorteilhafte Folgen und
Gestaltungsmöglichkeiten

DStR 2005 Heft 45

1892



dass alle Schenkungen innerhalb eines 10-Jahreszeitraums in der Summe den Freibetrag einmal beanspruchen können. Der bisher praktizierte betragsungleiche Ansatz von Freibetrag und wiederauflebendem Freibetrag bei der fiktiven Berechnung der Abzugssteuer hat dieses Gebot verletzt.

Der Ansatz eines verminderten Freibetrags einerseits und die Kürzung im anderen Fall durch den BFH stehen auf einer einheitlichen Begründungsbasis, nämlich derjenigen, dass sich eine Freibetragsserhöhung auch tatsächlich auswirken muss.

7. Ergebnis und Schlussbemerkung

Das Urteil des BFH vom 2. 3. 2005 hat Auswirkung auf sämtliche Schenkungs- und Erbschaftsfälle, deren Steuer unter Einbezug eines Vorerwerbs im Zeitraum vor dem 1. 1. 1996 berechnet wurde, wenn dieser Vorerwerb den damals geltenden Freibetrag überstiegen hat. Die für noch offene Steuerfestsetzungen eröffnete Möglichkeit der direkten Umsetzung des Urteils kann in geeigneten bestandskräftigen Fällen längstens bis zum 31. 12. 2005 durch Folgeschenkungen für eine steuerunbelastete Vorverlagerung nachfolgender 10-Jahreszeiträume gestaltet werden. Ebenso kann dadurch eine Vorverlagerung von Schenkungen innerhalb noch laufender 10-Jahreszeiträume in der Erwartung künftiger Verschärfungen der Erbschaftsbesteuerung auf Grund des anstehenden Urteils des BVerfG im Verfahren 1 BvL 10/02 in ihrer Steuerbelastung abgemildert werden.

Auf Grund des komplexen Sachverhalts mit sich überschneidenden 10-Jahreszeiträumen ist das Urteil in seinem Anwendungsbereich nicht sofort zu erfassen. Die Finanzverwaltung will das Urteil anwenden und hat es daher zur Veröffentlichung im BStBl vorgesehen (siehe Hinweis auf der Internetseite www.bundesfinanzministerium.de). Sie beabsichtigt, im Wege eines koordinierten Ländererlasses die Folgen des besprochenen BFH-Urteils aufzuzeigen. Wegen der zeitlichen Restriktionen für Gestaltungen muss im Einzelfall entschieden werden, ob dieser Erlass noch abgewartet werden soll oder kann.

* *Florian Dobroschke* ist Wirtschaftsprüfer/Rechtsanwalt/Steuerberater in Hamburg.