

Da die Möglichkeit der Grunderwerbsbesteuerung der Grundstückseinbringung nicht mehr gegeben war, hatte der BFH auch die Anrechnungsregelung in § 1 Abs. 2a Satz 3 GrEStG mangels nachträglicher Besteuerung der Grundstückseinbringung nicht anzuwenden. Diese greift grundsätzlich dann ein, wenn die Gesamthänder, von denen das Grundstück nach § 5 Abs. 1 oder Abs. 2 Grunderwerbsteuerfrei durch die Gesamthand erworben wurde, mindestens 95 % der Anteile innerhalb der Fünf-Jahres-Frist gleichzeitig auf neue Gesellschafter übertragen<sup>11)</sup>.

Dabei ist es ohne Bedeutung, ob die für § 1 Abs. 2a GrEStG relevante Bemessungsgrundlage – welche gemäß § 8 Abs. 2 Nr. 3 GrEStG der Bedarfswert ist – geringer ist als z.B. der Kaufpreis im Falle der Grundstücksübertragung auf die Personengesellschaft auf Grundlage eines Kaufvertrags.

Anders wäre der Fall zu beurteilen, wenn nach erfolgreicher und besteuerteter Grundstückseinbringung die Veräußerung von Personengesellschaftsanteilen nicht in einem einheitlichen Vorgang zur Verwirklichung von § 1 Abs. 2a Satz 1 führt, sondern durch sukzessive Anteilsübergänge in einem Zeitraum von bis zu fünf Jahren. In diesem Fall wäre § 1 Abs. 2a Satz 3 GrEStG anwendbar. In einem solchen Fall kommt es anlässlich der den Tatbestand gemäß § 1 Abs. 2a GrEStG noch nicht erfüllender Anteilsübergänge zur nachträglichen Besteuerung der Grundstücksübertragung auf die Gesamthand nach § 5 Abs. 3 GrEStG. Als Folge ist die für die Übertragung des Grundstücks auf die Personengesellschaft relevante Bemessungsgrundlage um die relevante Bemessungsgrundlage bei nachfolgender Verwirklichung des Tatbestands des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG nach § 1 Abs. 2a Satz 3 GrEStG zu verringern<sup>12)</sup>.

## VI. Zusammenfassung

- Mit dem vorliegenden Besprechungsurteil hat der BFH ein weiteres Mal bestätigt, dass er bei den fiktiven Besteuerungstatbeständen des Grunderwerbsteuerrechts seine Beurteilung auf den dahinter stehenden Lebenssachverhalt abstellt. Insoweit wurde in einem weiteren, bisher nicht amtlich veröffentlichten Urteil die Auffassung der Finanzverwaltung vom BFH nicht anerkannt. In prägnanter Klarheit weist er in seiner Urteilsbegründung auf den Sinn und Zweck der Befreiungsvorschrift des § 3 Nr. 2 GrEStG hin, die doppelte Besteuerung eines einheitlichen Sachverhalts – Übertragung von Gesellschaftsanteilen – mit Erbschaft- oder Schenkungsteuer auf der einen und Grunderwerbsteuer auf der anderen Seite zu vermeiden. Allein die unterschiedliche rechtstechnische Anknüpfung darf nicht den Zweck der Gesetzesnorm aufheben.
- Mit entschieden hat der BFH im Besprechungsurteil ebenso, dass bei einem fiktiven Grundstücksübergang nach § 1 Abs. 2a GrEStG anlässlich einer schenkweisen Anteilsübertragung die Befreiungsvorschrift des § 3 Nr. 2 GrEStG ohne eine erweiterte Prüfung der Behaltensfristen nach § 6 Abs. 3 und 4 GrEStG Anwendung findet.
- Für die künftige Anwendung der Befreiungsvorschriften bleibt abzuwarten, wie sich die Verwaltung zu dem jüngsten BFH-Urteil zur Steuerfreiheit eines nach § 1 Abs. 2a GrEStG steuerbaren Gesellschafterswechsels bei Übertragung der Anteile einer grundbesitzenden Personengesellschaft im Wege der Schenkung stellt.

11) Hofmann, § 5 GrEStG Rz. 24a.

12) Behrens, BB 2007, 369.

## UVR-Praxisfall

### Schenkungen unter Nutzungsvorbehalt

#### Zusammenrechnung mit Vorerwerben und Stundung bei nach § 25 ErbStG nicht abziehbaren Belastungen

Florian Dobroschke, Hamburg<sup>1)</sup>

*Steuerliche Gestaltungen von Schenkungen unter Nutzungsvorbehalt erfreuen sich regen Zuspruchs. Das gilt insbesondere in der jetzigen Umstellungsphase auf eine vermutlich deutlich höhere Bemessungsgrundlage in Erfüllung der Vorgaben der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts<sup>2)</sup>.*

#### I. Problem

Der Schenker gibt Vermögenswerte gegen das Versprechen einer wiederkehrenden Leistung (Rente oder Nießbrauch, sonstige Leistungen) an sich und/oder seinem Ehepartner weg. Der Schenker behält dabei aber noch Vermögen zurück, bspw. um sich gegen fi-

nanzielle Lebensrisiken abzusichern. Innerhalb des 10-Jahreszeitraums werden weitere Vermögenswerte geschenkt oder der Schenker verstirbt, wobei der Beschenkte (Mit-)Erbe wird. Im Todesfall des Schenkers besteht in der Regel der Nutzungsvorbehalt zugunsten des Ehepartners weiter oder entsteht für diesen aufschiebend bedingt auf den Todestag.

Die in § 25 ErbStG angeordnete Nichtabzugsfähigkeit der Belastungen wird durch eine Stundungsregel und

- 1) Rechtsanwalt Wirtschaftsprüfer Steuerberater Florian Dobroschke, FIDES Treuhandgesellschaft KG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft, Hamburg und Dobroschke Rechtsanwälte, Hamburg.
- 2) BVerfG v. 7. 11. 2006, 1 BvL 10/02, DB 2007, 220.

ein Recht zur Ablösung der gestundeten Steuer mit deren Barwert gemildert.

1.) Für den Fall der Zusammenrechnung mehrerer Erwerbe bei Belastung mit einem nicht abzugsfähigen Nutzungsvorbehalt hat die kürzlich ergangene BFH-Rechtsprechung<sup>3)</sup> einen bestehenden Wertungswiderspruch der bisherigen Verwaltungsauffassung<sup>4)</sup> beseitigt. Nun soll der Bruttowert (also vor Abzug der Belastung) sowohl der Zusammenrechnung nach § 14 Abs. 1 ErbStG, als auch der Berechnung der abzuziehenden Steuer nach § 14 Abs. 1 Sätze 2 und 3 ErbStG zu Grunde gelegt werden. Der Gesetzeszweck, wonach sich die Wirkung der Zusammenrechnung von Schenkungen im 10-Jahreszeitraum gemäß § 14 ErbStG allein auf die Höhe des Steuersatzes beschränkt, ist dadurch gewahrt.

2.) Gleichwohl verbleibt ein schwer begründbarer Steuerbelastungsunterschied in dem Fall, dass zwar der Ersterwerb, nicht aber der Letzterwerb mit einer nicht abziehbaren Belastung beschwert ist. In diesem Fall lässt der BFH nämlich eine Stundung beim Letzterwerb nicht zu. Er hat sich damit nicht der Auffassung angeschlossen, dass im Rahmen der Zusammenrechnung mit Nacherwerben ohne Nutzungsvorbehalt der Ausgleich für das Abzugsverbot dadurch herbeizuführen ist, dass die zinslose Stundung auf denjenigen Teil des für den Nacherwerb festgesetzten Steuerbetrages bezogen wird, der allein deswegen geschuldet wird, weil bei der Ermittlung der auf den Gesamterwerb entfallenden Steuern Belastungen des Vorerwerbs bereicherungsmindernd abgezogen worden sind<sup>5)</sup>. Bei Anwendung der BFH-Rechtsprechung sind Fälle denkbar, in denen zum einen trotz Belastung keine Steuerstundung gewährt wird. In anderen Fällen wird die progressionsbedingte Mehrbelastung des Letzterwerbs durch den Nichtabzug der Belastung des Vorerwerbs nicht durch Stundung ausgeglichen<sup>6)</sup>. Gebel<sup>7)</sup> sieht darin die Erwägungen einer früheren Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts<sup>8)</sup>, tangiert, wonach die gesetzliche Anordnung der Nichtabzugsfähigkeit der Belastung in § 25 Abs. 1 Satz 1 ErbStG nur durch die Stundungsregelung gerechtfertigt sei. Der BFH macht sich in seiner Entscheidung vom 8. 3. 2006 diese Auffassung des Bundesverfassungsgerichts in seiner Urteilsbegründung ausdrücklich zu Eigen, ohne allerdings zu erklären, warum in diesen Fällen die Versagung einer Stundung trotz Belastung des Erwerbs zulässig sein soll. Der Verfasser hat daher eine – nach seiner Ansicht rein klarstellende – Ergänzung des § 25 ErbStG angeregt, die die Stundung auch auf den Letzterwerb erstreckt, soweit die Steuerschuld für diesen Letzterwerb auf eine nicht abzugsfähige Belastung entfällt<sup>9)</sup>.

## II. Lösung

Die Auswirkungen sollen anhand eines Sachverhaltes mit Fallvarianten dargestellt werden. Ausgangspunkt ist der im aktuellen Ländererlass von 2004<sup>10)</sup> unter H 85 Abs. 3 dargestellte Grundfall, wobei dabei die – nach der hier vertretenen Ansicht – allfällige<sup>11)</sup> Anpassung der Lösung an die BFH-Rechtsprechung aus 2006<sup>12)</sup> und dem vorgehend aus 2005 zur Berechnung der fiktiven anrechenbaren Steuer<sup>13)</sup> vorgenommen wird.

## 1. Grundfall

**Sowohl Vorerwerb wie Nacherwerb sind mit Nutzungsaufgabe belastet; für den Vorerwerb gilt das ErStG bis 31. 12. 1995**

### a) Sachverhalt

Vater V schenkte seiner Tochter T im Jahr 1995 Vermögen mit einem Steuerwert von 500 000 DM, das entspricht 255 645 €, und im Jahr 2004 Vermögen mit einem Steuerwert von 300 000 €, das jeweils unter Nutzungsvorbehalt zugunsten des Schenkers stand. Der Kapitalwert der Belastung betrug bei der Zuwendung 1995, 275 000 DM, das entspricht 140 606 €, bei der Zuwendung 2004, 110 000 €. Im Zeitpunkt der Zuwendung 1995 war V 65 Jahre alt, mit der Abgabe der Schenkungsteuererklärung wurde auch die sofortige Ablösung der zu stundenden Steuer beantragt.

### b) Lösung

#### Erwerb 1995:

Bruttowert des Erwerbs	500 000 DM
Persönlicher Freibetrag	<u>./ 90 000 DM</u>
Steuerpflichtiger Erwerb	410 000 DM
Steuersatz 7,5 v. H.	
Steuer 1995	30 750 DM
das entspricht 15 723 €	

Bruttowert des Erwerbs	500 000 DM
Kapitalwert Nutzung	<u>./ 275 000 DM</u>

Nettoerwerb	225 000 DM
Persönlicher Freibetrag	<u>90 000 DM</u>
Steuerpflichtiger Nettoerwerb	135 000 DM

Sofort fällige Steuer	
5 % von 135 000 DM	<u>./ 6 750 DM</u>
das entspricht 3 452 €	
zu stundender Betrag	24 000 DM

Die gestundete Steuer wurde abgelöst	
zum Barwert 24 000 DM * 0,473	
(Sterbetafel 1986/1988)	
das entspricht 5 805 €	11 352 DM

- 3) BFH v. 8. 3. 2006, II R 10/05, BStBl II 2006, 785, ZEV 2006, 371 m. Anm. v. Dobroschke.
- 4) FinMin. Baden-Württemberg, koordinierter Ländererlass v. 23. 9. 2004, 3 – S – 3715/8, BStBl I 2004, 939; zuvor noch abweichend: gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 17. 3. 2003, BStBl I Sondernummer 1/2003, 91 und wieder anders v. 9. 6. 2000, BStBl I 2000, 810.
- 5) Kapp/Ebeling, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Köln 2007, § 14 ErbStG Rz. 42.2 a. E.
- 6) Anm. Dobroschke zu BFH v. 8. 3. 2006, II R 10/05, ZEV 2006, 371, 372.
- 7) Gebel in ZEV 2004, 98, 102 Ziff. 4.2. a.E.
- 8) BVerfG v. 18. 5. 1984, 1 BvR 464/81, BStBl II 1984, 608.
- 9) Anm. Dobroschke zu BFH v. 8. 3. 2006, II R 10/05, ZEV 2006, 371, 372.
- 10) S. Fn. 4.
- 11) Mit Bedenken zur Anwendung des BFH-Urteil aus 2006: Stempel, UVR 2006, 284, 288; dazu nachstehend bei der Lösung für den Grundfall.
- 12) BFH v. 8. 3. 2006, II R 10/05, BStBl II 2006, 785, ZEV 2006, 371 m. Anm. v. Dobroschke.
- 13) BFH v. 2. 3. 2005, II R 43/03, BStBl II, 2005, 728; DStRE 2005, 834; ZEV 2005, 405 m. Anm. v. Dobroschke.

**Erwerb 2004:**

Bruttowert des Erwerbs 2004	300 000 €
Bruttowert des Erwerbs 1995	255 645 €
Brutto-Gesamterwerb	555 645 €
Persönlicher Freibetrag	./ 205 000 €
Steuerpflichtiger Gesamterwerb	350 645 €
Abgerundet:	350 600 €
Steuersatz 15 %	52 590 €
Steuer auf Gesamterwerb	

**Abziehende Steuer auf Vorerwerb 1995**  
 Berechnung der fiktiven Steuer

Bruttowert des Erwerbs	500 000 DM
Persönlicher Freibetrag <sup>14)</sup>	./ 90 000 DM
Steuerpflichtiger Nettoerwerb	410 000 DM
Das entspricht 209 629 €	

7 % von 209 600 €	./ 14 672 €
Jedoch höhere tatsächliche Steuer 1995 (s.o.) (kein Ansatz des Ablösebetrages mehr)	./ 15 723 €
Steuer 2004	36 867 €

Brutto-Gesamterwerb	555 645 €
Kapitalwert Nutzung (nur Letzterwerb)	./ 110 000 €
Nettoerwerb	445 645 €
Persönlicher Freibetrag	./ 205 000 €
Steuerpflichtiger Nettoerwerb	240 645 €
Abgerundet:	240 600 €
Darauf entfallende Steuer	
Steuersatz 11 % von 240 600 €	26 466 €
Abziehende Steuer auf Vorerwerb 1995 (s. o.)	./ 15 723 €

sofort fällige Steuer auf Nacherwerb	10 743 €	./ 10 743 €
zu stundender Betrag		26 124 €

Die gestundete Steuer kann abgelöst werden zum Barwert	
26 124 € * 0,586 (Sterbetafel 2004 <sup>15))</sup>	15 308 €

**c) Ergebnis**

Durch die BFH-Rechtsprechung vermindert sich zwar nicht die zu stundende Steuer, jedoch die sofort fällige Steuer des Letzterwerbs von 17 209 € (lt. Ländererlass) auf 10 743 €. Die Minderung entspricht der Differenz des Barwertes der abzulösenden Steuer 1995 zu ihrem Nominalwert, nämlich 12 648 DM, entsprechend 6 466 €. Diese Ablösung zum Barwert hat mit der Ermittlung der Steuerbelastung für den Gesamterwerb nichts zu tun. Sie wird allein deshalb gewährt, weil eine vorfällige Zahlung, nämlich noch während des Bestehens des Anspruches auf Steuerstundung bewirkt wurde. Die Ablöse zum Barwert ist damit nicht mehr ein Vorgang der Steuerbemessung, sondern der Steuererhebung. Die hieran geübte Kritik<sup>16)</sup>, die diesen systematisch begründeten Ansatz des BFH mit der in gewissen Konstellationen als Steuergeschenk wirkenden Anrechnung der tatsächlichen Steuer für eine Vorschenkung beim Letzterwerb nach § 14 Abs. 1 Satz 3 ErbStG vergleicht, ist unberechtigt. Denn das Steuergeschenk resultiert aus einer unvollkommenen Regelung, die der Gesetzgeber so nicht beabsichtigte. Diese Sichtweise sollte die Finanzverwaltung daher nicht von der – hier vorgeschlagenen – Umsetzung der BFH – Entscheidung<sup>17)</sup> abhalten. Allerdings hat die Finanzverwaltung die Veröffentlichung der genannten

BFH – Entscheidung im Bundessteuerblatt<sup>18)</sup> bereits mit einer Nichtanwendungsverfügung in diesem Punkt belegt. Vor diesem Hintergrund müsste ein Steuerpflichtiger im bereits verwirklichten Fall den hier vertretenen Rechtsstandpunkt erneut durch ein eigenes Rechtsbehelfsverfahren durchsetzen. Vor dem Hintergrund der Entscheidungsgründe des BFH, die auf einem durchgängigen Verständnis des § 14 ErbStG basieren, sollten gute Erfolgsaussichten bestehen.

Bei beiden Erwerben tritt eine Begünstigung durch eine Stundung ein. Für die Stundung außer Acht bleibt jedoch die Steuersatzerhöhung von 7,5 % (Steuer 1995) auf 15 % (Steuer 2004) auf die beim Letzterwerb nicht mehr ansetzbare Belastung des Ersterwerbs von 140 606 €.

Der Effekt der Belastung des Letzterwerbs durch eine Einschränkung der Stundung wird noch deutlicher bei folgender

**2. Variante 1**

**Nur der Vorerwerb ist mit einer Nutzungsaufgabe belastet; für Vorerwerb gilt auch bereits das ErbStG nach dem 31. 12. 1995**

**a) Sachverhalt**

Bei gleicher Schenkung in 2004 fand die Vorschenkung in 1996 in Höhe von 400 000 DM, das entspricht 204 516 €, statt. Abweichend dazu betrug der Kapitalwert der Belastung bei der Zuwendung 1996 200 000 DM, das entspricht 102 258 €. Der Letzterwerb 2004 war ohne eine (nicht abzugsfähige) Belastung gewährt.

**b) Lösung****Erwerb 1996:**

Bruttowert des Erwerbs	400 000 DM
Persönlicher Freibetrag	./ 400 000 DM
Steuerpflichtiger Erwerb	0 DM
Steuersatz 11 %	
Steuer 1996	0 DM
das entspricht 0 €	

Bruttowert des Erwerbs	400 000 DM
Kapitalwert der Nutzung	./ 200 000 DM
Nettoerwerb	200 000 DM
Persönlicher Freibetrag (max.)	200 000 DM
Steuerpflichtiger Nettoerwerb	0 DM

Sofort fällige Steuer	./ 0 DM
das entspricht 0 €	
zu stundender Betrag	0 DM

Mangels zu stundendem Betrags findet auch keine Ablösung statt.

14) Freibetrag von 90 000 DM entsprechend BFH; s. Fn. 13.

15) so FG München v. 10. 12. 2003, 4 K 5627/02, DStRE 2004, 712; zustimmend Scharfenberg ZEV 2005, 246; siehe auch Stempel UVR 2004, 189ff und UVR 2005, 149 ff.

16) Stempel, UVR 2006, 284, 288.

17) BFH v. 8. 3. 2006, II R 10/05, BStBl II 2006, 785, ZEV 2006, 371 m. Anm. v. Dobroschke.

18) BFH v. 8. 3. 2006, II R 10/05, BStBl II 2006, BStBl II 2006, 785.

Erwerb 2004:

Bruttowert des Erwerbs 2004	300 000 €
Bruttowert des Erwerbs 1996	204 516 €
Brutto-Gesamterwerb	504 516 €
Persönlicher Freibetrag	<u>/. 205 000 €</u>
Steuerpflichtiger Gesamterwerb	299 516 €
Abgerundet:	299 500 €
Steuersatz 15 %	
Steuer auf Gesamterwerb	44 925 €

Abziehende Steuer auf Vorerwerb  
Berechnung der fiktiven Steuer

Bruttowert des Erwerbs	400 000 DM
Persönlicher Freibetrag	<u>/. 400 000 DM</u>
Steuerpflichtiger Nettoerwerb	0 DM

Auch keine höhere tatsächliche Steuer	<u>/. 0 €</u>
Steuer 2004	44 925 €

Brutto-Gesamterwerb	504 516 €
Kapitalwert der Nutzung (nur Zweiterwerb)	<u>/. 0 €</u>
Nettoerwerb	504 516 €
Persönlicher Freibetrag	<u>/. 205 000 €</u>
Steuerpflichtiger Nettoerwerb	299 516 €
Abgerundet:	299 500 €
Darauf entfallende Steuer	
Steuersatz 15 % von 299 500 €	44 929 €
Abziehende Steuer auf Vorerwerb (s. o.)	<u>/. 0 €</u>
sofort fällige Steuer auf Nacherwerb	44 929 €
	<u>/. 44 929 €</u>

zu stundender Betrag 0 €

Mangels zu stundendem Betrag findet auch beim Zweiterwerb eine Ablösung nicht statt.

c) Ergebnis

Der Kapitalwert der Belastung der Schenkung in 1996 in Höhe von 102 258 € hat weder in 1996, noch in 2004 zu einer Stundung mit der Folge der Ablösemöglichkeit geführt. Wäre statt der Vorschenkung der Letzterwerb mit dem entsprechend hohen Nutzungsvorbehalt belastet gewesen, hätten sich bei gleicher wirtschaftlicher Belastung ein Anspruch auf Steuerstundung und eine Ablösemöglichkeit ergeben.

Aber auch bei Belastung des Letzterwerbs mit einem Nutzungsvorbehalt umfasst die Stundung die Progressionsbelastung eines nicht abzugsfähigen Nutzungsvorbehalts aus dem Vorerwerb nicht. Dies wird ersichtlich aus

3. Variante 2

Sowohl Vorerwerb wie Nacherwerb sind mit Nutzungsaufgabe belastet; für den Vorerwerb gilt auch bereits das ErbStG nach 31. 12. 1995.

a) Sachverhalt

Wie der Grundfall. Bei gleicher Schenkung in 2004 fand aber die Vorschenkung in 1996, also nach der Gesetzesänderung, in Höhe von 400 000 DM, das entspricht 204 516 €, statt. Abweichend dazu betrug der Kapitalwert der Belastung bei der Zuwendung 1996, 200 000 DM, das entspricht 102 258 €.

b) Lösung

Erwerb 1996:

Bruttowert des Erwerbs	400 000 DM
Persönlicher Freibetrag	<u>/. 400 000 DM</u>
Steuerpflichtiger Erwerb	0 DM
Steuersatz 11 %	
Steuer 1996	0 DM
das entspricht 0 €	

Bruttowert des Erwerbs	400 000 DM
Kapitalwert der Nutzung	<u>/. 200 000 DM</u>
Nettoerwerb	200 000 DM
Persönlicher Freibetrag (max.)	<u>200 000 DM</u>
Steuerpflichtiger Nettoerwerb	0 DM

Sofort fällige Steuer	<u>/. 0 DM</u>
das entspricht 0 €	
zu stundender Betrag	0 DM

Mangels zu stundendem Betrags findet auch keine Ablösung statt.

Erwerb 2004:

Bruttowert des Erwerbs 2004	300 000 €
Bruttowert des Erwerbs 1996	204 516 €
Brutto-Gesamterwerb	504 516 €
Persönlicher Freibetrag	<u>/. 205 000 €</u>
Steuerpflichtiger Gesamterwerb	299 516 €
Abgerundet:	299 500 €
Steuersatz 15 %	
Steuer auf Gesamterwerb	44 925 €

Abziehende Steuer auf Vorerwerb  
Berechnung der fiktiven Steuer

Bruttowert des Erwerbs	400 000 DM
Persönlicher Freibetrag	<u>/. 400 000 DM</u>
Steuerpflichtiger Nettoerwerb	0 DM
Auch keine höhere tatsächliche Steuer	<u>/. 0 €</u>
Steuer 2004	44 925 €

Brutto-Gesamterwerb	504 516 €
Kapitalwert der Nutzung (Zweiterwerb)	<u>/. 110 000 €</u>
Nettoerwerb	394 516 €
Persönlicher Freibetrag	<u>/. 205 000 €</u>
Steuerpflichtiger Nettoerwerb	189 516 €
Abgerundet:	189 500 €
Darauf entfallende Steuer	
Steuersatz 11 % von 189 500 €	20 845 €
Abziehende Steuer auf Vorerwerb (s.o.)	<u>/. 0 €</u>
sofort fällige Steuer auf Nacherwerb	20 845 €
	<u>/. 20 845 €</u>

zu stundender Betrag 24 080 €

Die gestundete Steuer kann abgelöst werden zum Barwert  
24 080 € \* 0,586 (Sterbetafel 2004<sup>19)</sup>) 14 111 €

19) so FG München v. 10. 12. 2003, 4 K 5627/02, DStRE 2004, 712; zustimmend Scharfenberg ZEV 2005, 246; siehe auch Stempel UVR 2004, 189 ff. und UVR 2005, 149 ff.

**c) Ergebnis**

Der Kapitalwert der Belastung der Schenkung in 1996 in Höhe von 102 258 € hat weder in 1996, noch in 2004 zu einer Stundung mit der Folge der Ablösemöglichkeit geführt. Auf diesen Kapitalwert entfällt jedoch eine Steuerbelastung in 2004 von 15 %, somit 15 339 €.

**III. Fazit**

Der BFH hat die **Steuerbelastung** gegenüber der Auffassung der Finanzverwaltung in den Fällen einer Schenkung mit einem Nutzungsvorbehalt und einer Nachschenkung innerhalb von 10 Jahren nicht unerheblich **gemindert**. Die Finanzverwaltung hat diese Auffassung mit einem Nichtanwendungserlass belegt. Bereits verwirklichte Sachverhalte können mit guten Chancen mit eigenen Rechtsbehelfsverfahren verteidigt werden. Die Planung einer Schenkung mit Nutzungsvorbehalt zur Anwendung der derzeit noch bestehenden Rechtslage der geringen Bemessungsgrundlagen wird mit der beschriebenen Rechtsunsicherheit konfrontiert.

Wiewohl es häufig angeraten erscheint, bei einer ersten Schenkung diese und den Nutzungsvorbehalt so aufeinander abzustimmen, dass Freibeträge nicht

überschritten werden, ist dies bei einer nachfolgenden Schenkung oder einem Erbanfall von dem Schenker insofern nachteilig, als nach der Rechtsprechung des BFH später der Letzterwerb **ohne Stundungsmöglichkeit** besteuert wird. Ist bei einem nachfolgenden Erbfall der Erblasser zugleich der Nutzungsberechtigte, fällt die Belastung bei Nacherwerb aber ohnehin weg mit der Folge, dass schon aus diesem Grund eine Stundung nicht mehr möglich ist. In einem nachfolgenden Erbfall, in dem der Ehegatte der Nutzungsberechtigte aus dem Vorerwerb ist, besteht keine Stundungsmöglichkeit.

Bei geplanten lebzeitigen Nachschenkungen, also bei eher bedeutenderen Vermögen, ist aus Sicht der Stundungsvorschrift daran zu denken, die erste Schenkung so hoch zu gestalten, dass sich eine zu stundende Steuer ergibt. So könnte eine Schenkung im Nettowert (also Bruttoerwerb abzüglich des Kapitalwertes der Nutzungsaufgabe) jedenfalls in der Höhe gewährt werden, dass wenigstens der volle persönliche Freibetrag dafür verwendet wird. Dann beträgt die sofort fällige Steuer immer noch Null und es ergibt sich bereits bei der ersten Schenkung eine zu stundende Steuer. Die Progressionswirkung bei der Nachschenkung kann dadurch aber nicht beseitigt werden.

**Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht**

Verlag: Stollfuß Verlag GmbH & Co. KG, Dechenstraße 7, 53115 Bonn, Fernruf (02 28) 7 24-0, Telefax (02 28) 7 24-9 11 81 und Französische Straße 13, 10117 Berlin, Fernruf (0 30) 2 03 90 10, Telefax (0 30) 20 39 01 19; Postgirokonto: Köln 761 83-502; Bankkonto: Sparkasse Bonn 31 022 775. Satz: Meta Systems GmbH, Wustermark; Druck: Bonner Universitäts-Buchdruckerei.

**Schriftleitung:** Ministerialdirigent Jörg Krausel, Anschrift des Verlags.

**Manuskripte:** Adresse für Manuskripte: Stollfuß Verlag, Dechenstraße 7, 53115 Bonn. Für unverlangt eingesandte Manuskripte haftet der Verlag nicht. Sie werden nur bei Mitsendung des Rückports zurückgegeben. Ansonsten erfolgt die Annahme zur Veröffentlichung stets schriftlich. Mit der Annahme erwirbt der Verlag alle Rechte. Der Verfasser versichert dabei, dass er allein über das Urheberrecht verfügen kann, das Manuskript keinem anderen Verlag zur Veröffentlichung angeboten hat und nicht Befugnisse Dritter verletzt.

**Urheber- und Verlagsrechte:** Die Zeitschrift sowie die darin veröffentlichten Aufsätze, Beiträge u. Ä. sind urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte einschließlich das der Übersetzung in fremde oder computergerechte Sprachen bleiben vorbehalten. Kein Teil dieser Zeitschrift darf (auch nicht auszugsweise) ohne schriftliche Genehmigung des Verlages in irgendeiner Form – durch Fotokopie, Mikrofilm oder sonstige Verfahren – reproduziert oder in eine von Datenverarbeitungsanlagen und anderen Maschinen verwendbare Sprache übertragen werden. Ebenso liegen die Rechte der Wiedergabe durch Vortrag, Funk, Film, Fernsehen, Tonträger oder auf ähnlichem Wege beim Verlag. Entsprechendes gilt auch für gerichtliche Entscheidungen und deren Leitsätze sowie für Texte der Verwaltung u. Ä., wenn und soweit sie vom Einsender oder von der Schriftleitung der Zeitschrift redigiert, erarbeitet oder bearbeitet sind. Fotokopien für den persönlichen und sonstigen eigenen Gebrauch dürfen nur von einzelnen Teilen der Zeitschrift als Einzelstücke angefertigt werden.

**Bezugsbedingungen:** Bestellungen beim Verlag oder beim Buchhandel. – Postverlagsort: Bonn. – Erscheint monatlich. Bezugspreis (einschl. 7 % USt): halbjährlich 99,00 €, Preis der Einzelnummer: 20,50 €, jeweils zuzügl. Versandkosten. Alle Zahlungen für den laufenden Bezug sind im Voraus fällig. Kündigung der Zeitschrift muss spätestens 6 Wochen vor Ende des Kalenderjahres erfolgen. – Erfüllungsort: Bonn. – Muss die Zeitschrift aus Gründen, die durch den Verlag nicht zu vertreten sind, ihr Erscheinen unterbrechen oder einstellen, so hat der Bezieher keinen Anspruch auf Lieferung oder auf Rückzahlung vorausbezahlter Bezugsgelder.

**Abonnementverwaltung:** Fernruf (02 28) 7 24-23 20, Telefax (02 28) 7 24-9 23 82.

**Anzeigen:** Stefan Roth, z. Z. ist Anzeigenpreisliste Nr. 29 vom 1.1.2007 gültig.

ISSN 0935-7998